

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce A. T., spol. s r. o. v likvidaci,** zastoupeného JUDr. Daliborem Vančurou, advokátem, se sídlem Palackého 115/27, Nymburk, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 544/2001 - 50 ze dne 26. 6. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 544/2001 - 50 ze dne 26. 6. 2003, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 7276/01 - 120 ze dne 12. 9. 2001, jímž bylo rozhodnuto o odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000008 na daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 2 148 300 Kč vydanému Finančním úřadem v Nymburku dne 6. 2. 2001 tak, že stěžovatelovo odvolání bylo zamítnuto a napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Nymburku potvrzeno.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku Městského soudu v Praze spočívající v nesprávném posouzení právní otázky použitelnosti reprodukční

pořizovací ceny jako daňově uznatelného výdaje. Kasační stížnost se tak opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle Městského soudu v Praze byla pro posouzení této právní věci rozhodující ta část § 29 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), kde je stanoveno, že pokud původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 12 zákona nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval. Zákon nerozlišuje, z jakých důvodů původní vlastník odpisování nezapočal. Stěžovatel však namítá, že takový výklad předpokládá, že poplatník (stěžovatel) zná pořizovací cenu zaúčtovanou u původního vlastníka. Stěžovatel však tuto pořizovací cenu, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval, znát nemusí a ani nemůže, pokud mu ji nesdělí přímo původní vlastník, kterému však tuto povinnost žádný právní předpis neukládá. Zákon v § 29 upravuje jednotlivé případy, jakým způsobem je daňový subjekt povinen stanovit vstupní cenu hmotného majetku. V tomto ustanovení je uveden taxativní výčet, jakým způsobem se musí stanovit vstupní cena hmotného majetku v jednotlivých případech. Na uvedený případ se vztahuje § 29 odst. 1 písm. d) zákona. V § 30 odst. 12 zákona je uveden taxativní výčet, jakým způsobem se pokračuje v odepisování původním vlastníkem. Tam je uvedeno, že nabyvatel pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem ze vstupní ceny, ze které odepisoval původní vlastník, a při zachování způsobu odpisování. Tento text zákona se tedy vztahuje jen na poplatníka, který odpisy uplatnil nebo nezačal odpisování, ač tak učinit mohl. Je-li v § 29 odst. 1 písm. e) zákona uvedeno, že pokud původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 12 zákona nezapočal v odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval. Text „nezapočal v odpisování“ je možné použít pouze na případ, kdy by původní vlastník odpisy uplatnit směl a neuplatnil je. Pro případ, že by původní vlastník odpisy uplatnit nesměl, nedává text „nezapočal odpisování“ smysl. Původní vlastník přitom dle stěžovatele odpisovat předmětný majetek nesměl. V tomto případě dle stěžovatele stanovení vstupní ceny majetku nabytého peněžitým vkladem do obchodní společnosti pro stanovení výše daňového nákladu, kterým je vstupní cena hmotného majetku, při vyřazení v důsledku jeho prodeje, nelze použít ustanovení upravující postup pro odpisování hmotného majetku a tedy ani § 30 odst. 12 zákona, neboť vstupní cena na straně vkladatele nemusí být známa. V takovém případě je dána povinnost použít reprodukční pořizovací cenu zjištěnou na základě znaleckého posudku pro účely vkladu hmotného majetku do základního kapitálu obchodní společnosti. Výdajem je i zůstatková cena, kterou je rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů tohoto majetku. Když stěžovatel neprováděl odpisy, je zůstatkovou cenou cena stanovená podle § 29 odst. 1 písm. d) zákona, tedy reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštních předpisů. Tak stěžovatel postupoval. Stěžovatel tedy dovozuje, že byl povinen jako daňově uznatelný výdaj použít reprodukční pořizovací cenu na základě znaleckého posudku, na základě něhož byl zvýšen základní kapitál stěžovatele. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku Městského soudu v Praze a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že stěžovatel ve zdaňovacím období roku 1999 nabyl nepeněžitým vkladem od společníka společnosti L., s. r. o., stavbu - televizní kabelový rozvod. Tento majetek společnost L., s. r. o., pořídila úplatně za pořizovací cenu 2 280 000 Kč a z tohoto majetku nezapočala odpisovat. Stěžovatel tento vklad zahrnul do účetnictví v hodnotě 8 747 000 Kč na základě znaleckého posudku. Vzhledem k neodpisování hmotného majetku platil § 29 odst. 1 zákona, podle něhož nezačal-li původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 12 zákona odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval.

Vzhledem k tomu, že původní vlastník by uplatňoval odpisy z ceny 2 280 000 Kč, je vstupní cenou hmotného majetku u nabyvatele (stěžovatele) rovněž cena 2 280 000 Kč. Tato částka je tedy vstupní cenou. Vstupní cena, která se promítne do základu daně formou odpisů, se v případě vyřazení majetku uplatňuje jako daňový náklad (§ 24 odst. 2 písm. b/ zákona) a používá se termínu zůstatková cena. Jestliže odpisováno nebylo, je touto zůstatkovou cenou, která by byla daňovým nákladem, vstupní cena. Stěžovatel mohl jako daňový náklad uplatnit pouze částku 2 280 000 Kč, tj. částku odpovídající ceně nabytého majetku. Reprodukční pořizovací cenu nebylo možné v tomto případě použít. Žalovaný proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil zejména následující pro posouzení této právní věci rozhodné skutečnosti: stěžovatel zaúčtoval ke dni 31. 12. 1999 vklad sítě televizního kabelového rozvodu jako navýšení svého základního kapitálu (tehdy základního jmění) nepeněžitým vkladem společnosti L., s. r. o., ve výši 8 747 000 Kč. Hodnota tohoto vkladu byla oceněna dvěma znaleckými posudky, jedním na částku 9 887 000 Kč, druhým na částku 8 747 000 Kč, následně byl použit odhad nižší. V účetnictví bylo po zhodnocení vkladu zaúčtováno 9 630 528,88 Kč. Stěžovatel však následně tuto síť prodal za 11 000 000 Kč. Rozdíl byl přiznán k dani z příjmů. Správce daně po provedené kontrole doměřil daň ze základu daně zvýšeného o částku 6 248 400 Kč. Vstupní cena účetní byla 8 747 000 Kč, technické zhodnocení 883 528,88 Kč, zůstatková cena účetní byla 9 630 528,88 Kč. Vstupní cena daňová byla 2 280 000 Kč a při témže technickém zhodnocení byla zůstatková cena daňová pouze 3 163 528,88 Kč. Rozdíl tedy podle správce daně činil 6 467 000 Kč, s ohledem na technické zhodnocení v roce 1999 ve výši 218 600 Kč pak činil 6 248 400 Kč. Správce daně tedy základ daně na základě těchto skutečností upravil na částku 7 777 000 Kč a dne 6. 2. 2001 vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 2 148 300 Kč. Stěžovatel proti tomuto platebnímu výměru podal odvolání, které žalovaný dne 12. 9. 2001 zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil, přitom se ztotožnil s jeho závěry. Z obsahu soudního spisu pak Nejvyšší správní soud mimo jiné zjistil, že toto rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, kterou Městský soud v Praze dne 26. 6. 2003 zamítl, když na základě stěžovatelem uplatněných žalobních bodů dospěl k závěru, nyní stěžovatelem zpochybňovanému, že pro posouzení věci je rozhodující ta část § 29 odst. 1 zákona, v níž je stanoveno, že pokud původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 12 zákona nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval, aniž by zákon nerozlišoval, z jakých důvodů původní vlastník odpisování nezapočal. Z toho Městský soud v Praze dovodil, že stěžovatel měl použít pro zaúčtování reprodukční cenu a ztotožnil se v této otázce se žalovaným. Rozsudek Městského soudu v Praze byl stěžovateli doručen dne 23. 9. 2003 a ten jej napadl dne 6. 10. 2003 kasační stížností.

Kasační stížnost byla tedy podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost je podána z kasačního důvodu podávaného z § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a je tedy přípustná.

Vázán rozsahem kasační stížnosti a řádně uplatněným kasačním důvodem podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. tedy Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Pokud stěžovatel namítá nezákonnost napadeného rozsudku Městského soudu v Praze spočívající v nesprávném posouzení právní otázky použitelnosti reprodukční pořizovací ceny jako daňově uznatelného výdaje a uplatňuje tak kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., potom Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky je omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy by šlo tehdy, pokud by soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo pokud by aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil by se nesprávnosti při výkladu. Nejvyšší správní soud tedy v mezích stěžovatelovy námitky zkoumal, zda Městský soud v Praze aplikoval správný právní předpis a správnou právní normu, a pokud ano, zda lze jím podaný výklad aprobovat.

Podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona je výdajem (nákladem) podle odstavce 1 téhož ustanovení také zůstatková cena hmotného majetku. Za zůstatkovou cenu se podle § 29 odstavce 2 zákona považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů. Podle § 30 odst. 12 zákona pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním vlastníkem ze vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování. Pokud podle § 29 odst. 1 zákona původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 12 zákona nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval.

Je-li nabyvatel povinen pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem, pak za situace, kdy původní vlastník v odpisování započal, pokračuje se v odpisování způsobem, jakým původní vlastník činil, a sice z ceny, která byla z pohledu původního vlastníka cenou původní (§ 30 odst. 12 zákona). Jedná-li se o majetek, který nebyl původním vlastníkem odpisován, není ve skutečnosti takového odpisování, v němž by mohl nabyvatel pokračovat, avšak vstupní cenou pro nabyvatele, z níž má nyní odpisovat, je vstupní cena evidovaná u původního vlastníka. Pokud tedy majetek, o který v této právní věci jde, tj. síť televizního kabelového rozvodu, nebyl do doby nabytí novým vlastníkem (stěžovatelem) jeho původním vlastníkem (společností L, s. r. o.) odpisován, měl jeho nabyvatel (stěžovatel jako nový vlastník) při zahájení odpisování vycházet z ceny, z níž mohl odpisy uplatňovat původní vlastník. Pokud jde o otázku rozlišení důvodů, pro které původní vlastník majetek neodpisoval, pak rozlišení v tomto směru zákon nepodává, a tedy nebyl-li majetek původním vlastníkem odpisován, je pro nabyvatele vstupní cenou ta cena, jež byla původním vlastníkem evidována, aniž by bylo rozhodující, z jakých důvodů nebyly odpisy původním vlastníkem uskutečněny. Dovozuje-li stěžovatel, že povinnost podávaná z § 30 odst. 12 zákona se vztahuje jen na poplatníka, který odpisy uplatnil nebo nezapočal odpisování, ač tak učinit mohl, a že toto ustanovení nedopadá na případy, kdy původní vlastník započít odpisování nemohl, pak takový výklad nenalézá v textu zákona jakékoli opory. Platí-li totiž, že pokud původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 12 zákona nezapočal v odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval, jak stěžovatel v kasační stížnosti správně uvádí, pak lze podmínku nezapočetí odpisování považovat za splněnou jak v případě, kdy původní vlastník s odpisováním nezapočal, ač tak učinit mohl, tak v případě, kdy s takovým odpisování nezapočal, neboť tak učinit nemohl. Nezapočetí odpisování původním vlastníkem je tedy podle § 29 odst. 1 zákona objektivním stavem, na němž nemohou ničeho změnit pohnutky původního vlastníka, jež jej k nezapočetí odpisování vedly, ani skutečnost, že původní vlastník odpisovat nezapočal z toho důvodu, že tak ve skutečnosti učinit

ani nemohl. Ze shora uvedeného vyplývá, že dospěl-li Městský soud v Praze k závěru, že pro posouzení právní otázky použitelnosti reprodukční pořizovací ceny jako daňově uznatelného výdaje je rozhodující ta část ustanovení § 29 odst. 1 zákona, v níž je stanoveno, že při absenci odpisování původním vlastníkem je u nabyvatele vstupní cenou ta vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval, pak použil správný právní předpis a správnou právní normu. Vyložil-li přitom Městský soud v Praze toto ustanovení v tom smyslu, že není rozhodující, z jakých důvodů původní vlastník odpisování nezapočal, tj. zda se tak stalo z jeho vůle či z jiného důvodu, neboť mezi takovými důvody zákon nerozlišuje, pak se stěžovatelem namítané nesprávnosti nedopustil ani při interpretaci uvedené právní normy. Žádné rozlišení důvodů, pro které nebylo započato v odpisování, ze zákona dovozovat nelze. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbývá než uzavřít, že byla-li v této právní věci splněna podmínka podávaná z § 29 odst. 1 zákona, tj. že hmotný majetek - síť televizního kabelového rozvodu - nebyl původním vlastníkem odpisován, byla vstupní cenou u nabyvatele ta vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisoval, kdyby tak činit mohl a kdyby tak také ve skutečnosti činil. Vzhledem k tomu, že pro původního vlastníka by vstupní cenou byla cena 2 280 000 Kč, pak měla být tato částka považována za vstupní cenu i v případě nabyvatele, a tedy stěžovatel nemohl vycházet z reprodukční ceny, tj. z ceny pořízení majetku v době, kdy se o něm účtuje. Stěžovatelova námitka aplikovatelnosti reprodukční pořizovací ceny tedy není důvodnou.

Ze shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. května 2005

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu