

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **M. e. s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Jiřím Císařem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Pařížská 16, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 9. 2004, č. j. 15 Ca 231/2002 - 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 22. 4. 2002, č. j. 17451/120/01, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu

výměru Finančního úřadu Kadaň č. 1010000047 na daň z příjmů právnických osob za rok 1997, č. j. 35779/01/183971/5410 ze dne 26. 6. 2001, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob podle zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 1 018 290 Kč. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť dospěl k závěru, že žalovaný nezákonně vyložil pojem „první vlastník“ uvedený v § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů. Dále soud shledal nezákonnost v tom, že žalovaný postupoval v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože neuznal jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů celou částku na opravu a údržbu výměníkové stanice.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Konkrétně pak namítá, že výklad pojmu „první vlastník“ ve smyslu § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, který použil on, je správný. Podle stěžovatele se tímto pojmem rozumí první majitel hmotného majetku, který jej koupil přímo od výrobce nebo obchodníka, aniž byl tento majetek někým jiným před tím užíván. Uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů stanoví podmínky pro uplatňování odpočtu od základu daně v souvislosti s pořízením a užíváním nových samostatných movitých věcí splňujících kriteria hmotného majetku, nazývaného „reinvestování“. Cílem tohoto ustanovení bylo podpoření pořizování a používání nových technologií, strojů a zařízení. Uvedené ustanovení také obsahuje řadu podmínek, které mají vyloučit obcházení tohoto záměru. B. p. s. p. v daném případě koupil předmětný majetek od dodavatele za účelem jeho užívání, nikoli za účelem jeho dalšího prodeje; o tomto majetku účtoval na účtu č. 042 – Pořízení hmotných investic a nevyužil možnosti uplatnit 10 % odpočet. Žalobce, který tento majetek zakoupil od B. p. s. p., již nebyl prvním vlastníkem. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem soudu, že porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože neuznal celou částku na opravu a údržbu výměníkové stanice. Krajský soud totiž nesprávně posoudil právní otázku týkající se obsahu a účelu nájemní smlouvy podle § 663 a násl. občanského zákoníku a z toho vyplývající otázku, v jaké výši mohlo být v nájemní smlouvě uzavřené dne 8. 10. 1996 sjednáno oprávnění žalobce vynaložit náklady na opravu a údržbu pronajaté výměníkové stanice, které by bylo možno ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatel trvá na svém názoru, že podle smlouvy ze dne 8. 10. 1996 mohl žalobce vynaložit na opravy a udržování pouze částku do výše zisku vytvořeného z prodeje tepla a TUV. Ve jmenované smlouvě je sice uvedeno, že se řídí obchodním zákoníkem, ale stěžovatel poukazuje na § 261 odst. 6 obchodního zákoníku ve znění účinném v roce 1996, které stanoví, že smlouvy mezi samosprávnou územní jednotkou a podnikatelem, které nejsou upraveny v obchodním zákoníku, se řídí pouze ustanoveními občanského zákoníku. Takovou smlouvou je pak podle stěžovatele i nájemní smlouva, u níž je předmětem nájmu věc a smluvní strany se tak nemohly dohodnout na tom, že se bude nájemní smlouva řídit obchodním zákoníkem. Ustanovení § 663 občanského zákoníku pak jako jednu z nutných podmínek platného uzavření nájemní smlouvy stanoví také sjednání nájemného. Krajský soud tedy nesprávně uvedl, že smlouva byla uzavřena bez stanovení nájemného, neboť bylo třeba vycházet z obsahu smlouvy, ze kterého vyplývá, že nájemné bylo sjednáno ve výši zisku vytvořeného z prodeje tepla a TUV a je hrazeno formou nepeněžitého plnění. Tato částka ve výši 156 302,70 Kč byla proto uznána za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatel dále poukazuje na znění § 664 občanského zákoníku, podle kterého udržuje pronajatou věc pronajímatel. Od uvedeného se lze pak odchýlit a sjednat, že věc udržuje nájemce. Podle stěžovatele však takové ujednání musí být dostatečně určité a srozumitelné a musí obsahovat i úhradu ze strany pronajímatele nebo započtení na nájemném v budoucím období. V daném případě tomu tak nebylo a stěžovatel proto vycházel z obsahu nájemní smlouvy a dospěl

k závěru, že nájemce je oprávněn vynaložit na opravy maximálně částku odpovídající zisku z prodeje tepla a TUV. Dovodil-li soud, že nájemce má povinnost nést veškeré náklady spojené s údržbou, opravami a revizemi pronajatého zařízení, postupoval v rozporu se smyslem a účelem nájemní smlouvy. Rovněž zpochybnil určitost a srozumitelnost této smlouvy ve smyslu § 37 odst. 1 občanského zákoníku. Vzhledem k uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností jsou uplatněny důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to nesprávnost právního názoru soudu jednak při posouzení toho, kdo je „prvním vlastníkem“ ve smyslu § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, a jednak toho, zda stěžovatel porušil § 24 odst. 1 citovaného zákona, když neuznal celou uplatněnou částku na opravu a údržbu pronajaté výměníkové stanice.

Pokud jde o stěžovatelovu námitku, že postupoval v souladu se zákonem, když neuznal celou uplatněnou částku na opravu a údržbu pronajaté výměníkové stanice, nýbrž jen částku odpovídající zisku vytvořeného z prodeje tepla a TUV, nemůže s ní Nejvyšší správní soud souhlasit.

Ze správního spisu k tomu vyplynulo, že dne 8. 10. 1996 byla uzavřena nájemní smlouva mezi Městem K. n. O. a B. p. K. n. O. s. r. o. (což byla původní obchodní firma žalobce), jejímž předmětem byl nájem výměníkových stanic VS 12, VS 13 a VS 14. Dále je ze spisu zřejmé, že výnosy žalobce z pronajatých výměníkových stanic byly v rozhodném roce (1997) ve výši 1 970 258,66 Kč a náklady byly ve výši 1 813 955,90 Kč; zisk tudíž činil 156 302,70 Kč. Finanční orgány rovněž nezpochybnily, že žalobce vynaložil na opravy a udržování předmětu nájmu částku 1 420 148 Kč, tedy částku o 1 263 845,30 Kč vyšší než činil žalobcův zisk z pronájmu. Finanční úřad pak uznal jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze částku 156 302,70 Kč, neboť tak to bylo sjednáno v nájemní smlouvě. Žalovaný dospěl ke stejnému závěru, avšak krajský soud jeho rozhodnutí zrušil, neboť seznal, že z nájemní smlouvy žádný takový úmysl stran dovodit nelze.

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem stěžovatele v tom, že v době podpisu nájemní smlouvy stanovil § 261 odst. 6 obchodního zákoníku, že smlouvy mezi samosprávnou územní jednotkou a podnikateli, které nejsou upraveny v hlavě II obchodního zákoníku a jsou upraveny jako smluvní typ v občanském zákoníku, se řídí příslušnými ustanoveními o tomto smluvním typu v občanském zákoníku. Předmětná nájemní smlouva se tak řídí příslušnými ustanoveními občanského zákoníku o nájemní smlouvě (§ 663 a násl. občanského zákoníku). Rovněž je třeba souhlasit se stěžovatelem v tom, že pojmovým znakem nájemní smlouvy je její úplatnost a nelze tudíž sjednat nájemní smlouvu bezúplatně (v takovém případě by se totiž jednalo o smlouvu o výpůjčce). V daném případě sice výslovné určení nájemného smlouva neobsahuje, ale z jejího čl. V. jednoznačně plyne, že výše nájemného je sjednána v částce odpovídající *veškerým finančním nákladům spojeným s údržbou, opravami a revizemi pronajatého zařízení*. Uvedené ustanovení smlouvy shledává Nejvyšší správní soud zcela srozumitelným a rovněž i souladným se zákonem. Pokud

jde o § 664 občanského zákoníku, který stanoví pronajímateli povinnost nést náklady na údržbu věci, tak není vyloučena dohoda pronajímatele s nájemcem, podle níž si nájemce předmět nájmu opraví sám a s pronajímatelem se vypořádá (viz Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník. Komentář. 8. vydání. Praha C.H. Beck, 2003, s. 882). V daném případě se nájemce zavázal udržovat předmět nájmu sám a jako nájemné hradit veškeré náklady spojené s údržbou, opravami a revizemi.

Stěžovatel však na základě čl. IV. odst. 5 nájemní smlouvy dospěl k názoru, že nájemce je oprávněn vynaložit na opravy maximálně částku odpovídající zisku z prodeje tepla a TUV. Takový závěr ale ze smlouvy nevyplývá. Uvedené ustanovení nájemní smlouvy totiž stanoví, *že příjmy z prodeje tepla a TUV jsou příjmem nájemce. Zisk vytvořený z tohoto prodeje nájemce použije na opravy související s najatou věcí*. Ze samotné formulace lze pak dovodit pouze tolik, že nájemce zisk vytvořený z prodeje použije primárně na blíže nespecifikované opravy související s předmětem nájmu. Následuje však čl. V. smlouvy, který stanoví rozsah oprav a údržby, který je nájemce povinen hradit (*smluvní strany se dohodly, že nájemce ponese veškeré finanční náklady spojené s údržbou, opravami a revizemi pronajatého zařízení*). Nelze přehlédnout, že čl. IV. hovoří pouze o opravách, zatímco čl. V. rovněž o údržbě a revizích. Uvedené rozlišení však není v dané věci podstatné, navíc se podle názoru zdejšího soudu jedná zřejmě jen o nedůslednost při tvorbě nájemní smlouvy. Z obou těchto ustanovení je pak zřejmé, že nájemce má povinnost platit veškeré náklady spojené s údržbou, opravami a revizemi předmětu nájmu. Na úhradu těchto nákladů (podle výslovného znění smlouvy na úhradu nákladů vynaložených na opravy) pak použije zisk vytvořený z prodeje tepla a TUV. Je-li cena za opravy, údržbu a revize vyšší než vytvořený zisk, je zřejmé, že nájemce musí tyto náklady zaplatit ze svého; naopak převýší-li zisk vydání za opravu, údržbu a revize, je nájemce oprávněn si zbylou částku ponechat. Argumentuje-li pak stěžovatel tím, že by shora uvedený názor, který zaujal krajský soud a za své si vzal i soud zdejší, byl v rozporu se smyslem a účelem nájemní smlouvy, nelze s ním souhlasit. Účel nájemní smlouvy je stanoven v § 663 občanského zákoníku [*nájemní smlouvou přenechává pronajímatel za úplatu nájemci věc, aby jí nájemce dočasně (ve sjednané době) užíval nebo z ní bral užitky*]. Účelem nájmu tedy je přenechání práva užívání nebo braní užitků z individuálně určené věci (předmětu nájmu). Tímto přenecháním se nájemci jako nevlastníku umožňuje využití věci, která je ve vlastnictví jiného. V daném případě byly nájemci přenechány do užívání výměníkové stanice, prostřednictvím kterých se zavázal poskytovat služby podle § 30 zákona č. 222/1994 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o Státní energetické inspekci, (tj. zajišťovat dodávky tepla). Uvedená smlouva o nájmu byla sjednána na dobu neurčitou a pouhá skutečnost, že v prvním roce se nájemci „nevyplatila“, neboť zaplatil za opravy, údržbu a revize předmětu nájmu více, než na poskytování tepla vydělal, v žádném případě neznamená, že by takové ujednání bylo v rozporu se smyslem a účelem nájmu, jak se mylně domnívá stěžovatel. V letech příštích může, resp. mohla, nastat situace zcela odlišná a nájemce mohl poskytováním tepla vydělat více než zaplatil za údržbu, opravy a revize pronajatého zařízení. I kdyby tomu však nebylo a nájemce by na provozování předmětu nájmu „prodělával“ i nadále, nelze uzavřenou smlouvu za daných podmínek nerespektovat. Účelem smluvního ujednání nepochybně bylo to, aby předmět nájmu řádně sloužil (byl technicky schopen sloužit) nájemci s tím, že ten učiní na své náklady vše, čeho je k řádnému provozu třeba. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předmětnou nájemní smlouvou se nájemce zavázal jako nájemné platit veškeré náklady spojené s údržbou, opravami a revizemi pronajatého zařízení, bez ohledu na to, v jaké výši bude jeho zisk vytvořený provozováním pronajatého zařízení.

Dále je pak třeba posoudit, zda takto vynaložené prostředky lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmu v rozhodném znění se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Rovněž je vhodné poukázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, uveřejněné pod číslem 264/2004 Sb. NSS, kde soud uvedl, že z *ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené.* Nejvyšší správní soud má v daném případě za to, že výdaje vynaložené žalobcem na opravu, údržbu a revize předmětu nájmu ve výši 1 420 148 Kč je třeba považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené výdaje totiž byly podle předmětné nájemní smlouvy nájemným, které je za takovýto výdaj zákonem o dani z příjmů považováno [§ 24 odst. 2 písm. h)] a rovněž splňují podmínku stanovenou v uvedeném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to, že byly vynaložené za účelem dosažení příjmů, přestože v daném období nebyl příjem z provozování pronajatého zařízení dosažen. Krajský soud tudíž nepochybil, když shledal v tomto bodě na straně žalovaného nezákonnost a tato kasační námitka není důvodná.

Druhou a poslední námitkou uplatněnou v kasační stížnosti je pak námitka týkající se vyložení pojmu „první vlastník“ ve smyslu § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť jen tento „první vlastník“ byl oprávněn od základu daně odečíst 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle přílohy k tomuto zákonu v odpisových skupinách 1, 2 a 3, s výjimkou uvedenou v odstavci 5. Podle stěžovatele se tímto pojmem označuje první majitel hmotného majetku, který jej koupil přímo od výrobce nebo obchodníka, aniž byl tento majetek někým jiným před tím užíván. Krajský soud pak v napadeném rozsudku zaujal názor, že prvním vlastníkem ve smyslu uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů je poplatník, který tento majetek zatřídil do některé z vyjmenovaných odpisových skupin.

Ze správního spisu k tomu vyplynulo, že finanční orgány neuznaly žalobci nárok na odečet části vstupní ceny operátorského pracoviště v částce 31 000 Kč a měřiče tepla v částce 4 949 Kč, které byly evidovány pod inventárními čísly 3528 a 3529. Dospěly totiž k závěru, že jejich prvním vlastníkem ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů byl B. p. K. n. O. s. p., od kterého je žalobce na základě smlouvy o prodeji podniku koupil. Teprve žalobce tento majetek uvedl do užívání (zaevidoval jej na účet 22, zatímco B. p. K. n. O. s. p. jej měl evidován na účtu 042), zatřídil do odpisové skupiny 1 a uplatnil 10 % odečet ze vstupní ceny tohoto majetku. Podle žalovaného však žalobce nebyl prvním vlastníkem tohoto majetku, přičemž jen první vlastník mohl majetek využít možnosti 10 % odečtu, neučinil-li tak, u druhého vlastníka to již možné není.

Při posouzení této námitky vycházel Nejvyšší správní soud z § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů v rozhodném znění, který umožňuje poplatníkům odečíst od základu daně 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle přílohy k tomuto zákonu v odpisových skupinách 1, 2 a 3, s výjimkou uvedenou v odstavci 5, jsou-li jeho prvními vlastníky. Toto ustanovení nelze uplatnit v tom zdaňovacím období, v němž dojde k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, ke vstupu do likvidace nebo k prohlášení konkursu. Podle odst. 4 citovaného paragrafu bylo možno odpočet uplatnit nejdříve v tom zdaňovacím období, ve kterém je hmotný majetek evidován v majetku

poplatníka; přičemž evidováním majetku se rozumí uvedení majetku do užívání podle zvláštního předpisu (tím je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví) a u poplatníka, který není účetní jednotkou, vystavení evidenčního dokladu. Pokud se týká okamžiku, kdy může poplatník učinit odpočet nejpozději, pak zákon žádné omezení nestanoví a poplatník tak může učinit v kterémkoliv následujícím zdaňovacím období. Obecně tedy platí, že poplatník může svůj odečet uplatnit podle svého uvážení buď celý hned v prvním roce nebo v některém roce následujícím, anebo jej může uplatnit po částech v několika zdaňovacích obdobích.

Podmínkou pro to, aby mohl poplatník uplatnit tento odečet tak je, aby byl prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného podle přílohy zákona o daních z příjmů. Co se rozumí hmotným majetkem pro účely zákona o daních z příjmů pak stanoví § 26 odst. 2 [*jsou to samostatné movité věci s výjimkou zásob, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29 odst. 1) je vyšší než 20 000 Kč a mají provozně technické funkce delší než jeden rok, budovy a stavby s výjimkou provozních důlních děl a drobných staveb vymezených ve zvláštním předpise kromě sváţnic a oplocení nesloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, základní stádo a jiný majetek. Hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny*].

Pokud pak krajský soud uvádí, že prvním vlastníkem tohoto majetku je až ten poplatník, který jej zatřídí do odpisových skupin, a nikoli ten, kdo jej koupí od výrobce či dodavatele, nemůže s ním Nejvyšší správní soud souhlasit. Z hlediska vlastnického práva totiž nelze rozlišovat určitý hmotný majetek zatříděný do odpisových skupin a hmotný majetek do těchto skupin nezatříděný, neboť se stále jedná o tentýž hmotný majetek (tj. o konkrétně vymezené movité věci). Jeho zatřídění či nezatřídění do odpisových skupin má pouze daňový dopad pro poplatníka (v prvním případě bylo využito právo poplatníka provádět odepisování tohoto majetku podle § 26 a násl. zákona o daních z příjmů, zatímco ve druhém případě poplatník toto právo z jakéhokoliv důvodu nevyužil). Uvedené využití či nevyužití oprávnění zatřídit hmotný majetek a následně ho odepisovat žádným způsobem tento majetek neovlivňuje, neboť jím nedochází k jeho zhodnocení ani znehodnocení či jakékoliv jiné změně. V dané věci tak nelze rozlišovat vlastnictví hmotného majetku zatříděného či nezatříděného. Nejvyšší správní soud má tak za to, že prvním vlastníkem podle 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů je ten poplatník, který tento hmotný majetek koupí od výrobce, či dodavatele za účelem využívání jeho funkcí. Pokud jej zatřídí podle přílohy k zákonu do příslušných odpisových skupin (tj. skupin 1, 2 a 3), uvede jej do užívání podle zákona o účetnictví, a zároveň se nejedná o majetek podle odst. 5 uvedeného ustanovení, je oprávněn od základu daně odečíst 10 % vstupní ceny tohoto hmotného majetku. Z hlediska citovaného ustanovení nelze vztahovat pojem prvního vlastníka pouze k majetku, který již byl zatříděn.

Rovněž přihlédneme-li k účelu, který zákonodárce citovaným ustanovením zákona o daních z příjmů sledoval, nelze jinak než dospět ke shodnému závěru. Předpokládaným smyslem tohoto ustanovení bylo stimulovat podnikatelské aktivity formou podpory pořizování a používání nových technologií, strojů a zařízení. Pokud by zdejší soud dal za pravdu názoru vyjádřenému v rozsudku krajského soudu (tj. že prvním vlastníkem hmotného majetku je až ten poplatník, který ho zatřídí do odpisových skupin), mohla by nastat situace, kdy subjekt A nakoupí hmotný majetek, ten užívá, avšak nezatřídí

do odpisových skupin, následně jej prodá subjektu B, která jej rovněž užívá bez toho, aby jej zatřídil, a poté jej prodá subjektu C, který teprve tento hmotný majetek zatřídí do příslušných odpisových skupin. Podle názoru krajského soudu by byl prvním vlastníkem podle § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů subjekt C a byl by tak oprávněn odečíst 10 % vstupní ceny tohoto hmotného majetku, přestože se vůbec nejedná o majetek nový, nýbrž o majetek používaný jeho předchozími vlastníky a přesto, že je ve skutečnosti až jeho třetím vlastníkem. Práva odpisu ovšem může využít pouze první vlastník, a to za splnění zákonných podmínek. Pokud této možnosti nevyužije, nemůže být přenesena na dalšího vlastníka, a to ani tím způsobem, že teprve u něho dojde k zatřídění majetku.

V daném případě je třeba souhlasit s krajským soudem v tom, že B. p. K. n. O. s. p., od kterého žalobce předmětný hmotný majetek koupil, nebyl oprávněn k odečtení 10 % vstupní ceny hmotného majetku, neboť tento majetek nezatřídil do odpisových skupin ani jej neuvedl do užívání podle zákona o účetnictví. Nelze však souhlasit s tím, že by nebyl jeho prvním vlastníkem. Naopak žalobce, který hmotný majetek zatřídil do první odpisové skupiny a rovněž také uvedl do užívání, zase nebyl jeho prvním vlastníkem, nýbrž vlastníkem druhým; rovněž tak nemohl uvedený odečet uplatnit. Lze tak uzavřít s tím, že v posuzovaném případě nebylo poplatníka, který mohl dobrodiní § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů využít, neboť ani jeden z nich nesplňoval zákonem stanovené podmínky. Druhou kasační námitku tak Nejvyšší správní soud shledal důvodnou.

Po posouzení správnosti právního názoru vyjádřeného krajským soudem v napadeném rozsudku musel Nejvyšší správní soud řešit otázku procesního postupu za situace, kdy rozhodnutí správního orgánu bylo správně zrušeno, ovšem jeden z důvodů, pro které tak krajský soud učinil, neobstojí. V obdobné věci Nejvyšší správní soud rozhodl např. dne 16. 2. 2005 pod č. j. 1 Afs 20/2004 - 51 (dosud nezveřejněno) takto: *Zrušil-li krajský soud rozhodnutí správního orgánu pro nezákonnost a pro vady řízení, k zákonnosti rozhodnutí krajského soudu postačuje, byl-li dán některý ze zákonných důvodů pro takové rozhodnutí.* Nejde o situaci zcela totožnou s daným případem, ovšem procesní situace a problémy spojené s jejím řešením jsou shodné. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyšel z názoru, že předmětem posouzení v řízení o kasační stížnosti je opodstatněnost výroku rozhodnutí krajského soudu. Důvodem ke zrušení rozsudku by pak byla skutečnost, kdy by žádný z důvodů, pro které soud rozhodnutí správního orgánu zrušil, nebyl důvodem zákonným, popř. jiná skutečnost, pro kterou by rozsudek neobstál. Právní mocí takového rozsudku krajského soudu se totiž odstraňuje rozhodnutí žalovaného a správní řízení se vrací do stádia před vydáním rozhodnutí žalovaného (popř. do stádia před rozhodnutím správního orgánu prvního stupně, pokud soud ruší i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně). Zruší-li kasační soud „zrušující rozhodnutí“ krajského soudu, vrací se přezkumné soudní řízení do stádia před vydáním rozhodnutí krajského soudu a „obnovuje“ se tak právní moc správního rozhodnutí. Nemohlo by proto zároveň vedle sebe obstát zrušení rozhodnutí žalovaného pro jeden z důvodů, pro které bylo krajským soudem zrušeno, a současně též případné zrušení rozhodnutí krajského soudu pro nedůvodnost zrušení správního rozhodnutí z důvodu dalšího. Proto stejně jako pro zrušení rozhodnutí správního orgánu postačuje, aby byl žalobce úspěšným v některém z žalobních bodů odůvodňujícím závěr o nezákonnosti nebo o podstatné vadě správního řízení, pro zákonnost „zrušujícího rozhodnutí“ krajského soudu postačuje, byl-li dán některý ze zákonných důvodů pro takové rozhodnutí.

Nezbytnost zrušení rozsudku krajského soudu za takové situace opírající se o ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. (*dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení)*,

je jen zdánlivá. Důvodnost kasační stížnosti musí spočívat jen na důvodech zákonem předpokládaných (§ 103 odst. 1 s. ř. s.) a také jím nevyloučených. Nepřipouští-li zákon vůbec kasační stížnost směřující proti důvodům rozhodnutí soudu (§ 104 odst. 2 s. ř. s.), těžko může být oporou pro zrušení rozhodnutí soudu jen skutečnost, že při zákonném výroku neobstojí pouze část odůvodnění. K jinému závěru nelze dojít ani v případech kasačních stížností nelimitovaných jejich obsahem (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Při opačném řešení, tj. zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení, by další postup krajského soudu spočíval jen v tom, že by vydal nový rozsudek se shodným výrokem a pouze částečně jiným odůvodněním. Důvodnost kasační stížnosti by pak fakticky spočívala v tom, že by část odůvodnění rozsudku krajského soudu byla nahrazena závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Závaznost právního názoru, či rozsudku samého, je dalším problémem, který při řešení dané situace nelze opomenout. Vázanost právním názorem soudní řád správní spojuje se zrušením či vyslovením nicotnosti rozhodnutí, ať správního (§ 78 odst. 5), či soudního (§ 110 odst. 3). Právní úprava je logická, neboť jen tam, kde orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, pokračuje v řízení, se vázanost právním názorem může plně uplatnit. Na to navazují i další ustanovení vyvozující důsledky z nerespektování právního názoru [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. V daném případě krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil ze dvou důvodů a v obou případech jej zavázal svým právním názorem, přičemž pouze v jednom případě se s ním Nejvyšší správní soud ztotožnil a ve druhém vyslovil právní názor odlišný. Jistě nelze hovořit o tom, že tento právní názor je závazný pro soud v tomto konkrétním případě, neboť nedošlo ke zrušení rozsudku krajského soudu a ten neprovádí další řízení. V této fázi řízení, po zrušení rozhodnutí stěžovatele krajským soudem, Nejvyšším správním soudem akceptovaném, je to stěžovatel, který je v pozici subjektu řešícího vázanost právním názorem krajského soudu označeným vyšším soudem za nesprávný. Stejně tak po vydání nového správního rozhodnutí v případě další žaloby bude muset krajský soud řešit střet právního názoru, jímž zavázal správní orgán a odlišného právního názoru vysloveného v tomto rozsudku Nejvyšším správní soudem. Omezení vázanosti právním názorem soudu na případy zrušení posuzovaného rozhodnutí ovšem nelze vykládat tak, že jiná rozhodnutí jsou nezávazná a právní názory v nich vyslovené nepodstatné, tudíž zbytečné. Soudní řád správní obecně stanoví závaznost výroku rozsudku pro účastníky, osoby na řízení zúčastněné a orgány veřejné moci v ust. § 54 odst. 6. Tato závaznost se vztahuje jen k výroku, neboť jen ten je vykonatelný a jen ten se přímo projeví v právech a povinnostech účastníků řízení, případně zasáhne osoby další. I když tedy nelze přímo hovořit o závaznosti právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku zamítajícím kasační stížnost, spočívá jeho váha v zákonné pozici vyplývající z ust. § 12 odst. 1 s. ř. s., podle něhož je Nejvyšší správní soud vrcholným soudním orgánem ve věcech správního soudnictví, zajišťujícím jednotu a zákonnost rozhodování. Z toho Nejvyšší správní soud dovozuje nezbytnost respektovat právní názor Nejvyššího správního soudu i tam, kde není zákonem přímo stanovená vázanost, pokud je daný právní názor v pokračujícím řízení rozhodný.

Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. proto kasační stížnost zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a contr. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu vyplývá, že mu náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 26. října 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu