



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: T. a. s., zastoupeného ing. S. K., daňovým poradcem, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2005, čj. 1318/120/2005, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 12. 2005, čj. 10 Ca 183/2005 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- I. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 1075 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právního zástupce ing. S. K., daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 8. 2005, čj. 1318/120/2005, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Jindřichově Hradci ze dne 14. 10. 2004, čj. 68800/04/086910, jímž správce daně snížil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 oproti daňovému přiznání o částku 11 780 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 24. 10. 2005 žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, přičemž mj. namítal, že správce daně i žalovaný porušili zákon, jestliže neuznali odpisy a odpočet od základu daně ve výši 15 % dle

ust. § 34 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro rok 2001 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), na kalolis a tlakovou nádobu jakožto součásti technologie čistírny odpadních vod žalobce. Žalovaný postavil své rozhodnutí na závěru, že uvedená zařízení se nestala součástí hmotného majetku žalobce a nebylo tudíž možné zahájit jejich odpisování dříve, než bylo příslušným stavebním úřadem v roce 2002 rozhodnuto o zkušebním provozu stavby, jímž byla v daném případě rekonstrukce předmětné čistírny odpadních vod. Žalobce uváděl, že v daném případě bylo uvedení těchto technologických součástí do užívání (provozu) bezprostředně po jejich výměně v roce 2001 nezbytné pro dodržování povolených limitů pro vypouštění odpadních vod při jinak nepřerušeném procesu čištění odpadních vod. Bezprostředním uvedením do užívání byly podle žalobce zabezpečeny všechny technické funkce těchto zařízení a zároveň byly splněny všechny povinnosti stanovené právními předpisy pro zajištění nepřerušného provozu čistírny odpadních vod. Dle názoru žalobce neměla být uvedená zařízení žalovaným posouzena jako stavby, ale jako samostatné movité věci ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, že správce daně zvýšil základ daně o částku odpovídající hodnotě daru poskytnutého odborové organizaci žalobce s odůvodněním, že se jedná o zastřený právní úkon ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jehož cílem je snížení daně. Žalobce poukazoval na to, že předmětná darovací smlouva byla platně uzavřena, přičemž nebyla motivována snahou snížit daňovou povinnost, ale důstojně ocenit členky odborové organizace a ostatní zaměstnankyně žalobce ke Dni matek. Forma zvolená po dohodě s odborovou organizací byla v souladu se zákonem a respektovala i dřívější zvyklosti, které zdůrazňovaly pozici odborů při stejných či obdobných příležitostech. Správce daně v jiném řízení již tuto smlouvu posoudil a neměl o obsahu tohoto právního úkonu žádné pochybnosti.

Krajský soud v Českých Budějovicích uznal žalobu v uvedených žalobních bodech důvodnou a rozsudkem ze dne 16. 12. 2005, čj. 10 Ca 183/2005 - 29, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že rekonstrukce čistírny odpadních vod probíhala v daném případě při jejím provozu, neboť nedošlo k odstávce výroby žalobce a bylo tedy třeba dodržet příslušná vodoprávní povolení, jinak by žalobci hrozila sankce za porušení povinností při vypouštění odpadních vod. Žalobce tedy měl povinnost vyměněná technologická zařízení provozovat od okamžiku jejich instalace, byť byla jinak součástí stavby rekonstrukce čistírny odpadních vod. Kalolis s tlakovou nádobou byl tedy samostatně užíván od roku 2001, přičemž toto zařízení nebylo závislé na dokončení celé stavby rekonstrukce čistírny odpadních vod a bylo možné ho samostatně provozovat ještě před zahájením zkušebního provozu

rekonstruované čistírny. I v případě poruchy či znehodnocení takového zařízení by bylo třeba ho opravit jako celek, je tedy třeba ho považovat za soubor movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, nikoli za součást stavby ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Krajský soud rovněž přihlédl k účelu a smyslu odpisů, jejichž pomocí vstupuje hodnota pořízených věcí do nákladů daňového subjektu, přičemž daňově uznatelným nákladem se vždy rozumí náklad vynaložený pro účely dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Prováděl-li žalobce výrobu a provozoval-li čistírnu odpadních vod i v době stavby rekonstrukce čistírny odpadních vod a pro tento účel využil již v roce 2001 kalolis s tlakovou nádobou, pak tak činil v zájmu dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů již v roce zařazení majetku do užívání a odpis tohoto majetku tedy neodporuje právní úpravě odpisování hmotného majetku. Žalobce navrhl v daňovém řízení důkaz výsledkem pracovníka vodoprávního úřadu, tento důkaz však proveden nebyl, přestože by mohl přispět k objasnění povinností žalobce podle vodoprávních předpisů v době rekonstrukce čistírny odpadních vod. Krajský soud tedy uzavřel, že uvedená zařízení byla od roku 2001 řádně užívána, a proto bylo možné v tomto roce zahájit jejich odpisování a uplatnit další odčitatelnou položku.

Pokud jde o posouzení daru žalobce, krajský soud poukázal na to, že ustanovení § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů umožňuje odečíst od daňového základu hodnotu daru, přičemž může jít i o dar nepeněžitě povahy. Takový dar byl žalobcem odborové organizaci předán. Rovněž finanční orgány uznaly, že formálně se darování uskutečnilo zcela v souladu s ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Z okolnosti, že obdarovaný poskytl dar ke Dni matek nejen členkám odborů, ale všem zaměstnankyním žalobce, nelze podle krajského soudu dovozovat, že dar byl poskytnut s úmyslem obejít zákon. Při použití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu je nezbytné zjišťovat skutečný obsah právního úkonu, jímž je darovací smlouva, zabývat se tedy tím, zda uzavření této smlouvy mělo být spekulativní a zda důvodem navození formálně právního stavu byla snaha vyhnout se uhrazení daně ve správné výši. Simulovaným právním úkonem je pak takový úkon, kdy jeho účastníci projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí. Je tedy třeba se zabývat skutečným obsahem právního úkonu, přičemž jeho dokazování je v takovém případě na žalovaném. Jeho úkolem je prokázat, co bylo skutečně sledováno a co bylo předstíráno. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, čj. 5 Afs 29/2003 - 85. Krajský soud zdůraznil, že v předmětné věci měly finanční orgány k dispozici pouze darovací smlouvu, písemnosti osvědčující existenci obdarovaného subjektu a zjištění o tom, jak bylo s darem naloženo. Na základě těchto podkladů nebylo podle názoru krajského soudu možné učinit úsudek o tom, že věcný dar, jehož předání odborové organizaci bylo prokázáno, byl učiněn s úmyslem snížit nedovoleně daňový základ. Za uvedené důkazní situace nelze bez dalšího učinit závěr, že jinak formálně bezvadný právní úkon ve formě darování zastírá ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu jinou skutečnost.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel zdůraznil, že správce daně nepodřadil kalolis s tlakovou nádobou stavbám ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, nýbrž uvedl, že pokud pro rekonstrukci čistírny odpadních vod bylo vydáno stavební povolení, může být stavební i technologická část stavby užívána pouze na základě vydaného kolaudačního rozhodnutí, případně na základě rozhodnutí o prozatímním užívání stavby ke zkušebnímu provozu, vydaného ve správním řízení. V daném případě bylo takové rozhodnutí vydáno až v roce 2002. Stěžovatel poukazoval na ust. § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož se odpisováním rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka. Evidováním v majetku se rozumí uvedení majetku do užívání podle účetních předpisů. Uvedení do užívání účetní předpisy definují jako zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, bezpečnostními a hygienickými. Uvedené podmínky musely být dle ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů splněny i pro uplatnění tzv. reinvestičního odpočtu dle ust. 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

V případě uvedené rekonstrukce čistírny odpadních vod bylo vydáno stavební povolení, a proto pro uvedení tohoto majetku do užívání, a to jak jeho technologické, tak jeho stavební části, bylo nutné splnit povinnosti, které stanovil zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“). Podle stavebního zákona může být po vydání stavebního povolení stavba nebo její část užívána jen na základě vydaného kolaudačního rozhodnutí, případně pro posouzení způsobilosti stavby k užívání vydá stavební úřad rozhodnutí o prozatímním užívání stavby ke zkušebnímu provozu. Podle stěžovatele nemůže být stavba ani její součást užívána pouze na základě předání stavby dodavatelem a jejího převzetí stavebníkem. Kalolis s tlakovou nádobou byly nedílnou součástí technologického zařízení čistírny odpadních vod dodaného na základě smlouvy o dílo na rekonstrukci této čistírny. Zprovoznění jednotlivých částí technologie bylo nutné ke spuštění zkušebnímu provozu, který by jinak nemohl být stavebním úřadem povolen. Stěžovatel měl za to, že zařazením části technologie do hmotného majetku před vydáním rozhodnutí o prozatímním užívání ke zkušebnímu provozu žalobce porušil účetní i daňové předpisy a neoprávněně uplatnil odpisy i odčitatelnou položku z tohoto majetku. Provedení důkazu výsledkem pracovníka vodoprávního úřadu by bylo podle stěžovatele nadbytečné, neboť takový důkaz by ve vztahu k závěrům správce daně nemohl přinést nic nového. Správce daně nespochybňoval povinnosti žalobce z hlediska vodoprávních předpisů, tedy zejména splnění předepsaných limitů pro vypouštění odpadních vod, ale z hlediska uplatňování odpisů z majetku i

reinvestičního odpočtu musí být splněny podmínky stanovené daňovým předpisem. Pro tyto účely není podstatné, zda je již majetek využíván k podnikatelské činnosti, ale zda byl uveden do užívání, k čemuž může dojít teprve po splnění všech povinností vyplývajících z právních předpisů.

Ke druhé sporné otázce stěžovatel poukázal na to, že správce daně nezpochybňoval možnost uplatnění odčitatelné položky dle ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů na poskytnutí věcného daru. Dar ovšem musí být použit pro účely vymezené v tomto ustanovení. V darovací smlouvě je uvedeno, že dar (ložní soupravy) je určen k sociálně-kulturnímu účelu a že jde o dar všem zaměstnankyním žalobce, nikoli pouze členkám odborové organizace. Dárce tedy v darovací smlouvě přesně vymezil účel použití daru a obdarovaný s tím souhlasil, přičemž tento účel není podle názoru stěžovatele v souladu s ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a navíc hlavním posláním odborové organizace není poskytování věcných darů zaměstnancům. Z uvedeného podle stěžovatele vyplývá, že darovací smlouva byla uzavřena účelově s cílem využít ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a snížit tak daňový základ žalobce. Pokud by žalobce daroval ložní soupravy přímo, nemohl by snížit základ daně podle citovaného ustanovení. Ložní soupravy byly ve skutečnosti určeny a použity na zlepšení sociálních podmínek zaměstnanců, i když k jejich darování formálně došlo prostřednictvím odborové organizace. Cílem tohoto zastřenému stavu byla snaha o snížení základu daně, přičemž tato skutečná vůle jednajících stran byla z uvedeného jasně seznatelná. Stěžovatel tedy nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že správce daně při aplikaci ust. § 2 odst. 7 daňového řádu neprokázal skutečný obsah právního úkonu, co bylo skutečně sledováno a co předstíráno. Důkazem byla v daném případě samotná darovací smlouva, která vymezovala skutečný obsah právního úkonu – tedy poskytnutí daru žalobcem jeho zaměstnankyním. Tento důkaz koresponduje s následným faktickým plněním ze strany žalobce, stěžovatel se tudíž domníval, že nebylo ve věci nutné provádět další dokazování a že další důkaz pro účely uplatňování ust. § 2 odst. 7 daňového řádu by jen stěží v předmětné věci bylo možné nalézt. Závěry stěžovatele podle jeho názoru plně korespondují s argumentací Nejvyššího správního soudu v rozsudku, na nějž odkazoval krajský soud.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti opětovně zdůraznil, že uvedení kalolisu a tlakové nádoby do užívání bezprostředně po jejich výměně bylo nezbytné pro zajištění nepřetržitého čištění odpadních vod a tímto postupem byly podle žalobce splněny veškeré povinnosti stanovené právními předpisy i správními orgány. V názoru na druhou spornou otázku se stěžovatel podle žalobce opírá pouze o své tvrzení, že darovací smlouva byla uzavřena účelově s cílem snížit základ daně. Současně nebyl stěžovatel schopen žádným způsobem zdůvodnit skutečnost, že správce daně v jiném daňovém řízení stejnou darovací smlouvu již posoudil a neměl o obsahu tohoto právního úkonu žádné pochybnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil takto:

K první sporné otázce Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že je třeba pečlivě rozlišovat význam právních pojmů „stavba“, „nemovitá“ či „movitá věc“ i dalších souvisejících pojmů ve smyslu občanskoprávního (§ 119 až 121 občanského zákoníku), stavebně právního (§ 139b stavebního zákona) a ve smyslu daňového a účetního (mj. § 26 zákona o daních z příjmů). Jak vyplývá z tradiční judikatury správních i civilních soudů, občanské právo chápe stavbu jako samostatnou nemovitou věc z hlediska statického, stavební právo pojímá naopak stavbu z hlediska dynamického, ustanovení § 139b odst. 1 stavebního zákona jím tedy rozumělo jakékoli stavební dílo, ať již se z hlediska občanského práva jednalo o samostatnou nemovitou věc, či nikoli. V daném případě je tedy třeba rozlišovat „stavbu“ čistírny odpadních vod žalobce, včetně součástí a příslušenství z hlediska občanskoprávního a „stavbu“, přesněji řečeno změnu dokončené stavby čistírny odpadních vod, již byla v daném případě rekonstrukce uvedené čistírny a na níž bylo vydáno stavební povolení. Samostatný význam pak mají rovněž pojmy, s nimiž pracuje pro účely daňových odpisů zákon o daních z příjmů (viz rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 13. 12. 2004, čj. 5 Afs 130/2004 - 62, publikovaný pod č. 1018/2007 Sb. NSS). Podle ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů se hmotným majetkem pro účely tohoto zákona rozumí mj. budovy a jiné stavby a dále samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, přičemž za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, které s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku.

Správce daně ani stěžovatel v daném případě nepochybovali, že byla nová technologická zařízení, instalovaná v rámci rekonstrukce čistírny odpadních vod, evidována v hmotném majetku žalobce a tudíž i odpisována odděleně od technického zhodnocení budov čistírny odpadních vod. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí ani v kasační stížnosti rovněž netvrdil, že by kalolis s tlakovou nádobou nemohly být vůbec považovány za soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, že by tedy nemohly být považovány za dílčí část technologického celku čistírny odpadních vod dle tohoto ustanovení, tedy že by v žádném případě nemohly být v hmotném majetku žalobce samostatně evidovány a odpisovány. Touto otázkou se tedy Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť stěžovatel v kasační stížnosti výslovně označil v souvislosti se zahájením odpisování a uplatněním odčitatelné položky žalobcem za sporný pouze okamžik uvedení kalolisu a tlakové nádoby do užívání a k tomuto bodu se soustřeďuje jádro argumentace stěžovatele.

Se stěžovatelem lze souhlasit, že pro určení okamžiku zařazení určité položky do hmotného majetku daňového subjektu a tedy pro zahájení odpisování i uplatnění reinvestičního odpočtu byly v rozhodném období použitelné účetní předpisy, konkrétně tehdy platné opatření FMF čj. V/20 100/1992, které stanovilo účtovou osnovu a postupy účtování pro podnikatele a podle něhož se dlouhodobým hmotným majetkem stávají věci uvedené do užívání, čímž se rozumí mj. splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními, hygienickými. Nyní je tento požadavek vyjádřen přímo v ust. § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Na rozdíl od stěžovatele se však Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v daném případě nebylo užívání předmětných zařízení od okamžiku jejich instalace, tedy před vydáním souhlasu příslušného stavebního úřadu s prozatímním užíváním stavby ke zkušebnímu provozu i před následným kolaudačním rozhodnutím na stavbu spočívající v rekonstrukci čistírny odpadních vod, v rozporu s požadavky stavebního zákona.

Klíčovou okolností v daném případě totiž je, že předmětnou stavbu povoloval speciální stavební úřad, který byl zároveň úřadem vodoprávním, přičemž stavební povolení bylo zároveň vodoprávním povolením k vypouštění odpadních vod. Povinností žalobce bylo tedy splnit požadavky nejen stavebního zákona, ale rovněž požadavky vodního zákona a jeho prováděcích předpisů. Ustanovení obou zákonů bylo tedy třeba vykládat tak, aby nebyla ve vzájemném rozporu, aby tedy naplnění požadavků jedné veřejnoprávní normy, neznamenal zároveň porušení veřejnoprávní normy druhé. Takový stav by totiž byl jen stěží slučitelný se základními zásadami demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR). Stavební úřad tomuto úkolu dostal a jeho rozhodovací činnost ve vztahu k žalobci vycházela z rozumného požadavku, aby k rekonstrukci čistírny odpadních vod docházelo za jejího plného provozu, aby tedy jednotlivá technologická zařízení čistírny byla vyměňována a uváděna do provozu postupně a tudíž nedocházelo k přerušení čištění a tím i k porušení stanovených limitů pro vypouštění odpadních vod. Alternativou k tomuto postupu bylo pouze odstavení čistírny odpadních vod po dobu rekonstrukce a s tím související dlouhodobé přerušení výroby žalobce, přičemž je zřejmé, že tato alternativa nebyla zejména z hlediska zaměstnanosti v daném regionu ve veřejném zájmu. Jestliže tedy stěžovatel uvedeným způsobem podle požadavků stavebního úřadu postupoval, nemohl být postižen za provozování některých nově instalovaných zařízení čistírny odpadních vod před povolením zkušebnímu provozu rekonstruované čistírny jako celku dle ust. § 84 stavebního zákona či před vydáním kolaudačního rozhodnutí na tuto stavbu. Podle stanoviska příslušného stavebního úřadu, které bylo potvrzeno rovněž v předmětném daňovém řízení, žalobce postupoval při rekonstrukci čistírny odpadních vod v souladu s právními předpisy, tedy včetně předpisů stavebních. Pokud by byl stavební úřad přesvědčen o opaku, byl povinen zahájit s žalobcem řízení o uložení pokuty za spáchání správního deliktu spočívajícího v užívání stavby

bez kolaudačního rozhodnutí [§ 106 odst. 3 písm. c) stavebního zákona], což se v daném případě nestalo.

Za to, že žalobce postupoval v souladu s požadavky stavebního úřadu, tedy nemůže být následně nepřímo sankcionován ani správcem daně tím, že nebudou právě z tohoto důvodu uznány jeho daňové odpisy a uplatněné odčitatelné položky. Pokud stěžovatel odkazuje na ust. § 76 odst. 1 stavebního zákona, podle něhož lze dokončenou stavbu, popřípadě její část schopnou samostatného užívání nebo tu část stavby, na které byla provedena změna, užívat pouze na základě stavebního povolení, pak je třeba zdůraznit, že tento požadavek platí podle citovaného ustanovení pouze v případě, pokud tyto stavby vyžadovaly stavební povolení. V předmětné věci není sporu o tom, že stavba spočívající v rekonstrukci čistírny odpadních vod jako celek vyžadovala stavební povolení a tudíž i následnou kolaudaci. Do projektové dokumentace k takové stavbě, ověřené ve stavebním řízení, pak byly ovšem přirozeně zařazeny veškeré změny prováděné na předmětné čistírně odpadních vod v rámci její rekonstrukce, včetně změn technologických, byť by i některé tyto změny samy o sobě nemusely vyžadovat stavební povolení. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není porušením stavebního zákona, jestliže jsou v odůvodněných případech právě taková technická zařízení vyměněna a nově instalovaná zařízení uvedena samostatně do provozu namísto zařízení dosavadních před tím, než je zahájen zkušební provoz a následně provedena kolaudace stavby jako celku. Správce daně ani stěžovatel se nezabývali tím, zda je výměnu kalolisu a tlakové nádoby v daném případě možno považovat za stavbu dle ust. § 55 stavebního zákona, jež by vyžadovala stavební povolení a tudíž by nemohla být samostatně užívána před kolaudací.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předmětná zařízení byla v roce 2001 uvedena do užívání v souladu se stavebním zákonem i jeho prováděcími předpisy a tudíž bylo možné zahájit v tomto roce jejich odpisování a uplatnit ve vztahu k tomuto hmotnému majetku odčitatelnou položku. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem rovněž v názoru, že uznání těchto odpisů je v daném případě v souladu se smyslem a účelem daňových odpisů, neboť žalobce nepochybně vynaložil v rozhodném období náklady, formou odpisů postupně uplatňované, na zmíněná zařízení, která v tomto období rovněž provozoval za účelem dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů [§ 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Terminologický rozdíl v ustanovení § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů, které hovoří o odpisování hmotného majetku vztahujícího se pouze k zajištění zdanitelného příjmu, není z tohoto hlediska podstatný.

Stěžovateli je třeba přisvědčit pouze v tom ohledu, že finanční orgány nebyly povinny provádět navrhovaný výslech vedoucího pracovníka vodoprávního úřadu, pokud by se jeho výpověď měla omezovat pouze na otázky objasnění povinností žalobce podle vodoprávních předpisů při provádění výroby v době rekonstrukce

čistírny odpadních vod, jak uváděl krajský soud, neboť jde o otázky právní, nikoli skutkové a tudíž je nelze výsledkem svědka prokázat. Uvedený závěr krajského soudu však nebyl samostatným důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a neměl vliv na správnost hodnocení základní sporné otázky.

Pokud jde o dar poskytnutý žalobcem odborové organizaci, krajský soud důvodně upozorňuje na požadavky, které pro použití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu stanoví ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, čj. 5 Afs 29/2003 - 85, www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89, www.nssoud.cz). Pokud se tedy finanční orgány domnívají, že formálně bezvadný právní úkon daňového subjektu je úkonem zastírajícím právní úkon jiný, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly. O takovou situaci se jedná pouze tehdy, pokud účastníci právního úkonu předstírají určitý úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, popřípadě jinou právní skutečnost. Jedná se tedy o rozpor mezi vůlí účastníků právního úkonu a jejím projevem, přičemž tato neshoda vůle a jejího projevu je u obou stran právního úkonu stejná a je vědomá. O zastřený právní úkon se naopak nejedná, pokud daňový subjekt nečinil své právní úkony na oko, nepředstíral je a nesnažil se jimi zastříti právní úkony jiné, byť by i svými úkony obcházel zákon či práva zneužil. Povinností finančních orgánů je tedy podle citované judikatury uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.

Je třeba ve shodě s krajským soudem konstatovat, že této své povinnosti správce daně ani stěžovatel nedostáli. Jako rozhodující důkaz pro tvrzení, že darovací smlouva mezi žalobcem a odborovou organizací zaměstnanců žalobce byla pouze předstíraným úkonem, jenž měl (patrně spolu s následným darováním odborové organizace jednotlivým zaměstnankyním) zastříti faktické darování přímo mezi žalobcem a jeho zaměstnankyněmi, stěžovatel označil samotnou darovací smlouvu, a to konkrétně její ustanovení, podle něhož je dar dárcem poskytnut k sociálně-kulturnímu účelu všem zaměstnankyním žalobce. Toto ustanovení však samo o sobě není způsobilé prokázat, že žalobce darování odborové organizaci pouze předstíral, že tedy nebylo jeho úmyslem ocenit zaměstnankyně právě prostřednictvím odborové organizace. Jak konstatoval krajský soud, dané ustanovení nezakládalo přímo povinnost pro obdarovaného, jak má s darem naložit. Správce daně ani stěžovatel navíc neprokázali, že by k předání daru odborové organizaci fakticky nedošlo v den uzavření smlouvy, jak smlouva předpokládala, ani později, a že by tedy tento dar, přesněji řečeno jeho jednotlivé části, byly žalobcem fyzicky předány přímo zaměstnankyním žalobce. Neobstojí rovněž tvrzení, že na simulovaný právní úkon lze usuzovat z toho, že se dar měl týkat nejen členek

odborové organizace, ale všech zaměstnankyň žalobce či že hlavní úlohou odborů není poskytování věcných darů zaměstnancům. Jak vyplývá z pracovněprávních předpisů, odborová organizace je pro zaměstnavatele důležitým partnerem v pracovněprávních vztazích, a to nejen v otázkách kolektivního vyjednávání, přičemž v řadě případů zastupuje zájmy nejen svých členů, ale všech zaměstnanců daného zaměstnavatele. Jednání se zaměstnavatelem o otázkách mimořádného ocenění zaměstnanců, jako byl v daném případě dar všem zaměstnankyním žalobce ke Dni matek, se nijak nevymyká roli odborů, jak je definována v našem právním řádu.

Jako podstatnou Nejvyšší správní soud hodnotí rovněž skutečnost, že správce daně vydal na základě daňového přiznání odborové organizace platební výměr na daň darovací, byť v nulové výši, musel tedy vycházet z toho, že k předmětnému právnímu úkonu, jenž byl předmětem této daně, skutečně došlo. Z ústavních principů právní jistoty, předvídatelnosti práva a rovného přístupu k subjektům právních vztahů vyplývá požadavek, aby správní orgány posuzovaly shodné právní skutečnosti shodným způsobem, správce daně tedy nebyl oprávněn posoudit tentýž právní úkon pro účely daně darovací jako úkon skutečný, zatímco pro účely daně z příjmů právnických osob jako úkon pouze předstíraný. Pokud by byl závěr správce daně zcela zřejmě v rozporu se zákonem, nebyl by samozřejmě povinen ani oprávněn tento závěr opakovat, taková situace však v daném případě nenastala.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správci daně ani stěžovateli se v dosavadním řízení nepodařilo prokázat, že by žalobce uzavřením darovací smlouvy s odborovou organizací pouze předstíral ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu jiný právní úkon či jinou právní skutečnost. V daném případě ani nelze na základě dosud zjištěného skutkového stavu říci, že by žalobce uzavřením této smlouvy obcházel zákon či zneužil právo uplatnit položku snižující základ daně dle ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, neboť podle názoru Nejvyššího správního soudu byl smysl tohoto ustanovení poskytnutím tohoto věcného daru k danému sociálnímu účelu, jímž bylo spíše symbolické ocenění zaměstnankyň žalobce ke Dni matek, naplněn a žalobci nelze v takové situaci vytýkat, že k uskutečnění svého legitimního záměru zvolil postup zákonem dovolený, který je pro něj daňově výhodnější než případný postup jiný. Tímto konstatováním není vyloučeno, že by se v jiných případech, kdy by daňový subjekt určité výhody pro své zaměstnance zajišťoval prostřednictvím daru odborové organizaci, o takové zneužití práva jednat mohlo.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, žalobce byl naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšný, má tedy právo na náhradu nákladů,

kteřé v tomto řízení vynaložil. Výše náhrady se tedy sestává z odměny za zastupování daňovým poradcem ve výši 1000 Kč (§ 35 odst. 2 s. ř. s., § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za použití přechodného ustanovení čl. II vyhlášky č. 276/2006 Sb., kterou byla novelizována vyhláška č. 177/1996 Sb.) a z paušální náhrady hotových výdajů ve výši 75 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. za použití uvedeného přechodného ustanovení).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu