



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseinho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **ČST Energetická s. r. o., IČO 29202442**
sídlem Jungmannova 84, 666 01 Tišnov
zastoupený společností vykonávající daňové poradenství KBDT SE
sídlem Helfertova 335/17, 613 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 3. 2017, č. j. 10331/17/5200-11433-700681, a ze dne 3. 4. 2017, č. j. 15146/17/5200-11433-700681

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 3. 2017, č. j. 10331/17/5200-11433-700681, a ze dne 3. 4. 2017, č. j. 15146/17/5200-11433-700681, **se zrušují** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 26 570 Kč, a to k rukám jeho zástupce KBDT SE do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Shora označeným rozhodnutím ze dne 20. 3. 2017 žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 12. 8. 2016, č. j. 3576960/16/3017-51522-704605, jímž Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) žalobci doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 10. 2. 2010 do 31. 12. 2010 nižší o částku 14 770 920 Kč; současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 147 709 Kč.
2. V záhlaví specifikovaným rozhodnutím ze dne 3. 4. 2017 žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 12. 8. 2016, č. j. 3600356/16/3017-51522-704605, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 1 395 170 Kč; současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 248 187 Kč (po snížení).
3. Předmětem sporu byla otázka uznatelnosti odpisů hmotného majetku, o něž žalobce snížil základ daně v předmětných zdaňovacích obdobích. Konkrétně šlo o to, zda žalobce byl vlastníkem odpisovaného hmotného majetku (§ 28 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Tímto hmotným majetkem byl fotovoltaický systém (odpisována byla jak jeho stavební část, tak část technologická), který pro žalobce zhotovila společnost MEDTEC – VOP, spol. s r. o. (dále též „zhotovitel“), na základě Smlouvy o dílo č. 2010-FV ze dne 19. 7. 2010 (dále jen „smlouva o dílo“).
4. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že strany si v čl. II. smlouvy o dílo sjednaly výhradu vlastnického práva zhotovitele (§ 445 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník), podle níž žalobce coby objednatel nabude vlastnické právo teprve úplným zaplacením ceny díla. K tomu však dodnes nedošlo. Současně bylo vůlí obou smluvních stran omezit zhotovitele jako vlastníka v možnosti nakládat s dílem, a to ve prospěch žalobce v době po předání díla, mimo jiné v rozsahu možnosti provozovat zhotovený fotovoltaický systém a mít příjmy z vyrobené energie. Ke zrušení výhrady vlastnického práva žalobce přistoupil až po ukončení daňové kontroly, a to Dodatkem č. 7 ke smlouvě o dílo ze dne 30. 8. 2016. Výhradu vlastnického práva však nelze zpětně zrušit. Žalobce se tak stal vlastníkem fotovoltaického systému až dnem podpisu Dodatku č. 7. Zástavní smlouva ze dne 15. 12. 2010 pak je neplatná, neboť žalobce v době jejího podpisu nebyl vlastníkem díla a nemohl je tudíž zatížit zástavním právem, čemuž odpovídá i absence notářské doložky a příslušného zápisu v Rejstříku zástav. Jediným právně relevantním zajištěním pohledávky zhotovitele byla výhrada vlastnictví. Pokud jde o Dodatky č. 1 až 6 ke smlouvě o dílo, postupná úhrada ceny díla a dodatečně sjednané úročení odložených plateb se výhrady vlastnického práva nijak nedotýká. V dodatcích je navíc výslovně uvedeno, že ostatní ustanovení smlouvy o dílo se nemění. Výpověď Ing. O. Ř., jednatele zhotovitele a v roce 2010 zároveň společníka žalobce, pak žalovaný hodnotil jako nepřesvědčivou a účelově podanou; orgány finanční správy tedy vycházely primárně z předložených písemností. V souladu s judikaturou odpovídalo postavení žalobce, coby „čekatele na nabytí vlastnického práva“, tomu, že po dobu trvání výhrady vlastnického práva měl právo mít věc u sebe a zároveň byl oprávněn ji po tuto dobu bezúplatně užívat v souladu s účelem, k němuž je určena. Z pohledu zhotovitele pak lze výhradu vlastnického práva považovat pouze za určitý zajišťovací prvek pro zaplacení ceny díla. Po předání díla objednateli již zhotovitel o předaném majetku neúčtuje. Naopak objednatel je povinen o převzatém díle

účtovat, a to v souladu s § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, což žalobce činil. Vzhledem k nedostatku vlastnictví na straně žalobce tak nebyly splněny všechny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění daňových odpisů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že žalovaný dospěl k nesprávnému právnímu posouzení věci, a to především v otázce vlastnictví majetku žalobce a v souvislosti s tím v otázce existence, platnosti a účinnosti výhrady vlastnického práva k dílu.
6. Žalobce dále popsal genezi vzniku a změn smlouvy o dílo, resp. relevantních smluvních vztahů se zhotovitelem. V této souvislosti uvedl, že z tvrzení a důkazů uplatněných a provedených v daňovém řízení je zřejmé, že ani jedna ze smluvních stran smlouvy o dílo neměla nikdy vůli sjednat v rámci dané smlouvy výhradu vlastnického práva zhotovitele k dílu ve smyslu § 445 obchodního zákoníku. Obě smluvní strany měly ode dne uzavření smlouvy o dílo za to, že žádná výhrada vlastnického práva nebyla sjednána a v tomto smyslu se také chovaly. V návaznosti na změny ustanovení o splatnosti kupní ceny (poskytnutí dodavatelského úvěru) pak dokonce, v dobré víře, že žalobce je výlučným vlastníkem díla, uzavřely dne 15. 12. 2010 zástavní smlouvu, již za účelem zajištění pohledávek zhotovitele hodlaly zřídit zástavní právo zhotovitele k fotovoltaickému systému. V daňovém řízení pak obě smluvní strany výslovně deklarovaly, že k platnému sjednání výhrady vlastnického práva nedošlo, přičemž správními orgány „objevené“ ustanovení smlouvy o dílo neodpovídá skutečné vůli smluvních stran při sjednávání smlouvy. Pokud by smluvní strany platně a vědomě sjednaly výhradu vlastnického práva, nedávalo by žádný smysl uzavření zástavní smlouvy ve prospěch zhotovitele. O neplatnosti zástavní smlouvy pro nedostatek formy přitom smluvní strany netušily ničeho.
7. Zhotovitel měl od počátku vůli předat hotové dílo žalobci jako vlastníkově a umožnit mu neomezený výkon vlastnických práv k dílu. V průběhu uzavírání smlouvy o dílo došlo ke zjevnému rozporu mezi skutečnou vůlí stran smlouvy a projevem jejich vůle. Tento rozpor by strany samozřejmě odstranily v dodatcích uzavřených před daňovými kontrolami. Bohužel si jej však nebyly vědomy a přišly na něj až na základě jednání správce daně. V této souvislosti žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ohledně autonomie vůle smluvních subjektů. Jak vyplynulo z daňového řízení, ani jedna ze smluvních stran se nechtěla vázat smluvním ujednáním, které se ve smlouvě vyskytlo omylem. Nevědomosti stran o dotčené výhradě svědčí i způsob, jakým bylo předmětné ustanovení do smlouvy začleněno. Jedná se o jedinou větu v rámci celého odstavce, tedy nikoli o samostatné ustanovení, jak by se dalo předpokládat. Jde též o absenci vážnosti vůle, kdy strany ponecháním textu v čl. II smlouvy o dílo nesledovaly vyvolání právních účinků, jež dle správce daně údajně nastaly.
8. Žalovaný se vedle nesprávného právního posouzení nevypořádal s argumenty uplatněnými žalobcem v odvolání ze dne 12. 9. 2016. Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 4804/2011 je v dané věci zcela nepřipadný, a to zejména k otázce Dodatku č. 7. Z tohoto rozsudku nelze dovozovat, že zrušení výhrady vlastnického práva může mít účinky pouze do budoucna. Judikatura už navíc dovodila, že účinky právního jednání mohou působit zpětně nejen tehdy, stanoví-li tak zákon, ale i v případě dohody smluvních stran (32 Odo 705/2005, 28 Cdo 3033/2005). Z toho plyne, že smluvní retroaktivita je v oblasti soukromého práva přípustná. Tak tomu je i v případě výslovného smluvního ujednání,

není-li zpětná účinnost dohody v rozporu s kogentní normou (23 Cdo 5457/2014). Sjednáním Dodatku č. 7 přitom smluvní strany pouze stavěly najisto skutečnosti, které mezi nimi byly od samého počátku nepochybné, a podle nichž též jednaly. Závěr žalovaného, že „*dříve smluvená smluvní ujednání není možné vrátit v čase*“, se tak jeví jako účelový.

9. Dodatek č. 7 přitom smluvní strany dne 30. 8. 2016 sjednaly toliko z opatrnosti, tedy aby mezi sebou i písemně postavily najisto, že v původním znění čl. II smlouvy o dílo ponechaly ustanovení o výhradě vlastnického práva pouze z důvodu administrativního pochybení (chyby v psaní v důsledku užití formulářové smlouvy). Pro případ, že by na výhradu vlastnického práva bylo nahlíženo jako na platnou, tuto zároveň zrušily reformulací čl. II smlouvy o dílo.
10. Skutečnost, že smluvní strany neodhalily administrativní chybu spočívající v jediné větě v textu smlouvy o dílo, o níž navíc až do roku 2016 ani netušily, nemůže mít pro žalobce tak zásadní dopad (ve všech důsledcích až likvidační). Žalovaný se nevypořádal s tím, jaké motivy by mohly smluvní strany vést k udržování stavu, kdy žalobce by nebyl vlastníkem fotovoltaického systému, avšak dlouhodobě by uplatňoval odpisy tohoto majetku. Žalovaný odkazuje na projev vůle obsažený ve smlouvě o dílo, nezohledňuje však vůli smluvních stran projevenou jinak. Smluvní strany přitom nepochybně chtěly zajistit pohledávku zhotovitele po celou dobu její existence. To však učinily uzavřením zástavní smlouvy, o níž měly za to, že je sjednána platně. Na omylu způsobeném administrativním pochybením nic nemění ani závěrečná ujednání smlouvy o dílo, z nichž plyne, že si smluvní strany smlouvu přečetly a s jejím obsahem souhlasí.
11. Žalovaný si též nesprávně vyložil část vyjádření žalobce ze dne 2. 6. 2016, který toliko tvrdil, že zhotovitel standardně včleňoval ujednání o výhradě vlastnického práva do smluv s objednateli, s nimiž neměl žádné zkušenosti. Takovým však jistě nebyl žalobce v situaci, kdy jednatel zhotovitele se v den podpisu smlouvy o dílo zároveň stal i společníkem žalobce s podílem ve výši 24 %. Cílem tohoto vstupu bylo i jisté zajištění pohledávek zhotovitele a umožnění přístupu k informacím o žalobci. Tento podíl Ing. Ř. následně převedl smlouvou ze dne 13. 12. 2010 na Ing. R. K tomuto převodu došlo bezprostředně před uzavřením zástavní smlouvy dne 15. 12. 2010.
12. Argumentace žalovaného ohledně úpravy platebních podmínek je nelogická. Pokud by si smluvní strany byly vědomy existence výhrady vlastnického práva, jistě by nastalý nedostatek peněžních prostředků na straně žalobce raději řešily nějakým vhodnějším způsobem, např. smlouvou o úročené půjčce se současným zřízením zástavního práva, zajišťovacím převodem apod. Po podpisu předmětné zástavní smlouvy však strany měly za to, že jiné řešení není třeba hledat, neboť pohledávky ze smlouvy o dílo (dodavatelský úvěr) jsou ode dne 15. 12. 2010 zajištěny zástavním právem.
13. Žalovaný shledal vyjádření svědka Ing. Ř. nevěrohodným též kvůli tomu, že ve výročních zprávách zhotovitele není jediná zmínka o zajištění pohledávky za žalobcem formou zástavního práva. Pochybení při sestavování výroční zprávy společnosti MEDTEC – VOP, spol. s r. o., však nemůže jít k tíži žalobce. Správce daně se na tyto nesrovnalosti mohl svědka zeptat, ovšem neučinil tak. Výroční zpráva společnosti má přitom poněkud jinou funkci, a to informační ve vztahu k třetím osobám. Uvedení konkrétní informace ve výroční zprávě nemá žádné konstituční účinky.

14. Nutno dodat, že Ing. Ř. byl společníkem žalobce od 10. 7. 2010 do 13. 12. 2010, nikoli tedy od 6. 8. 2010 do 17. 12. 2010, jak konstatoval žalovaný. Uvedené plyne ze smluv o převodu podílů na společnosti ČST Energetická s. r. o. Žalovaný zřejmě vycházel z dat, kdy byly dané skutečnosti zapsány do obchodního rejstříku. Zápis společníka však má toliko deklaratorní, nikoli konstitutivní účinky. Z majetkové účasti Ing. Ř. na společnosti ČST Energetická s. r. o. a jeho současném působení ve funkci jednatele společnosti MEDTEC – VOP, spol. s r. o., žalovaný ryze účelově dovodil zájem Ing. Ř. coby svědka na výsledku řízení ve prospěch žalobce jakožto dlužníka zhotovitele. Bez další relevantní argumentace pak žalovaný výpověď Ing. Ř. vyhodnotil jako nepřesvědčivou a účelovou. Takové stanovisko je nezákonné. Lze doplnit, že v daném období byl Ing. Ř. též společníkem společnosti MEDTEC – VOP, spol. s r. o., přičemž ke vstupu do společnosti ČST Energetická s. r. o. získal předchozí souhlas valné hromady společnosti MEDTEC – VOP, spol. s r. o.
15. Orgány finanční správy dále zdeformovaly výpověď Ing. Ř. ohledně převzetí díla a jeho užívání žalobcem. Tuto vyhodnotily způsobem, který z ní nevyplývá, ale vyhovuje správci daně. Svědek jasně označil za vlastníka fotovoltaického systému žalobce, což správce daně vyhodnotil jako právní omyl svědka a jeho vyjádření dotvořil a dal jim jiný význam.
16. Závěry správce daně i žalovaného jsou v rozporu s provedeným dokazováním, jakož i se zásadou ochrany dobré víry. Orgány finanční správy též upřednostnily jim komfortní formalistický přístup motivovaný snahou maximálně využít svého vrchnostenského postavení ke škodě žalobce.
17. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Ve vyjádření k žalobě ze dne 28. 7. 2017 žalovaný setrval na argumentaci, jež byla uvedena již v odůvodněných napadených rozhodnutích. Konstatoval, že v daňovém řízení přísluší primární iniciativa žalobci, který v procesu dokazování musí unést své břemeno. Byl to tedy žalobce, kdo byl povinen prokázat, že mu v předmětných zdaňovacích obdobích svědčilo vlastnické právo k dotčenému hmotnému majetku, jak vyžaduje § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
19. Smluvní strany podřadily smlouvu o dílo obchodnímu zákoníku. Smlouva o dílo není smlouvou o převodu vlastnictví. Obchodní zákoník pak ve vztazích vyplývajících ze smlouvy o dílo neváže přechod vlastnického práva ke zhotovované věci na uzavření převodní smlouvy, nýbrž sám v několika ustanoveních vymezuje podmínky, za nichž v konkrétních případech k nabytí vlastnického práva dochází. Smluvní strany si také mohou písemně smluvit, že objednatel nabyde vlastnické právo ke zhotovené věci později, než je stanoveno obchodním zákoníkem. Jak přitom plyne z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. 3. 2006, sp. zn. 29 Odo 846/2003, lze výhradu vlastnického práva zhotovitele k věci zhotovované pro objednatele na základě smlouvy o dílo sjednat jen předtím, než došlo ke vzniku vlastnického práva objednatele ke zhotovované věci.
20. Sjednáním výhrady vlastnického práva v článku II. smlouvy o dílo využily smluvní strany možnosti nahradit zákonný režim nabytí vlastnického práva k předmětnému dílu svým ujednáním tak, že toto se okamžikem svého vzniku, jako samostatné věci v právním smyslu, stalo majetkem zhotovitele. Z projevu vůle obsaženého ve smlouvě o dílo

jednoznačně vyplývá, že přes výhradu vlastnického práva zhotovitele bylo vůlí obou smluvních stran omezit zhotovitele coby vlastníka v možnosti nakládání s dílem v době po předání ve prospěch žalobce jakožto objednatele.

21. Následné tvrzení smluvních stran, že se příslušným ustanovením smlouvy o dílo neřídily a že výhrada vlastnického práva neodpovídá jejich skutečné vůli, je nutno považovat za zcela účelové. Výhrada vlastnictví nebyla zrušena žádným ze šesti následně uzavřených dodatků, k jejímu zrušení strany přistoupily až po ukončení daňové kontroly Dodatkem č. 7 ze dne 30. 8. 2016. Platnost smlouvy o dílo nebyla v průběhu řízení zpochybněna žádnou ze smluvních stran. Svědecká výpověď zástupce zhotovitele Ing. Ř. ohledně úmyslu nesjednat s žalobcem výhradu vlastnického práva, je v přímém rozporu s čl. VII smlouvy o dílo, v němž strany vyjádřily souhlas s celým obsahem smlouvy, kterou si řádně přečetly. Rovněž pak tvrzení svědka stran toho, že zhotovitel v jiných smlouvách podmínku výhrady vlastnictví běžně používal s tím, že v souvislosti s předmětnou smlouvou o dílo nebyly uzavřeny žádné další smlouvy, je v rozporu s tvrzením žalobce, že si smluvní strany nebyly vědomy sjednané výhrady vlastnictví. Tvrzení svědka je rozporné se skutečným stavem i s právní interpretací výhrady vlastnického práva, protože jeho výpověď byla shledána nevěrohodnou. Neplatná zástavní smlouva ze dne 15. 12. 2010 pak není relevantním důkazním prostředkem. Novou zástavní smlouvu, uzavřenou zákonem požadovanou formou, žalobce v průběhu řízení nepředložil. Výhrada vlastnictví sjednaná ve smlouvě o dílo tak byla jediným právně relevantním zajištěním pohledávky zhotovitele ve výši 98 966 408 Kč bez DPH za žalobcem, jakožto podnikatelským subjektem bez finančního kapitálu, zapsaným do obchodního rejstříku dne 10. 2. 2010. Žalobce původně dohodnutým platebním podmínkám opakovaně nedostál, protože byly dodatky č. 1 až 6 platební podmínky smlouvy o dílo vždy nově upraveny, avšak ke změně obsahu jejího článku II nedošlo. Postupná úhrada ceny předmětného díla a dodatečné sjednání úročení odložených plateb se dohodnuté výhrady vlastnického práva nikterak nedotýká a nemá za následek ani její zrušení. V uzavřených dodatcích je výslovně uvedeno, že ostatní ustanovení smlouvy o dílo se nemění.
22. Argumentace žalobce, esenciálně vystavěná na pojmech „*pochybení, dobrá víra, skutečná vůle či přehlédnutí*“, zůstala toliko v rovině tvrzení, kterážto jsou však rozporná s důkazními prostředky získanými v průběhu řízení.
23. Dle názoru žalovaného je odkaz žalobce na rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. 32 Odo 705/2005 a sp. zn. 28 Cdo 3033/2005 s přihlédnutím k odlišnému skutkovému stavu, v nyní projednávané věci bez dalšího nepřiléhavý. Ač lze do jisté míry souhlasit se závěry jmenovaného soudu stran zásady tzv. smluvní retroaktivity, princip smluvní autonomie – jakkoli je jeho pozice v soukromém právu sěžejní – není neomezený. Např. z rozhodnutí Ústavního soudu (sp. zn. Pl. ÚS 21/96 nebo sp. zn. Pl. ÚS 33/01) lze dovodit, že v určitých případech nad touto zásadou za účelem ochrany veřejných hodnot nebo práv jiných osob převáží zásada jiná. V daném případě by neomezená, bezbřehá akceptace zásady smluvní autonomie vedla k obcházení veřejnoprávní normy. Dle žalovaného se žalobce a zhotovitel v dodatku č. 7 dohodli *ex tunc* (upravit) dotčená ustanovení smlouvy o dílo, rozhodná pro daňovou uznatelnost žalobcem uplatněných odpisů, tj. jinak rozložit vzájemná práva a povinnosti ke škodě třetí strany.
24. Irelevantní pak jsou též žalobcem zcela izolovaně citované a z kontextu vytržené nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 128/06 a sp. zn. I. ÚS 2061/08.

25. Žalovaný neporušil základní zásady správy daní. Právní úvaha žalovaného byla v souladu s § 8 daňového řádu vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění. Žalobce v žalobě nikterak nespécifikoval, se kterými odvolacími námitkami se dle jeho názoru žalovaný v odůvodnění rozhodnutí nevypořádal. Z judikatury Nejvyššího správního soudu navíc plyne, že povinnost orgánů veřejné moci rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Postačující je taktéž přesvědčivě zdůvodněný odlišný názor, z něž bude patrné i implicitní vyrovnání se s námitkami účastníka řízení. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pak není možné zaměňovat ani s dílčím nedostatkem odůvodnění. K obdobným závěrům pak dospívá i Ústavní soud. Přehnané požadavky na detailnost rozhodnutí a rozsah vypořádání se s námitkami účastníků řízení by byly výrazem přepjatého formalizmu. Podstatné je přitom vždy vypořádání všech stěžejních námitek účastníka řízení. Povinností správce daně není prokazovat neexistenci žalobcem tvrzených skutečností, ale je naopak povinností žalobce doložit a prokázat existenci skutečností správci daně. Není zákonnou povinností orgánů finanční správy polemizovat s úvahami či myšlenkovými pochody předestřenými žalobcem.
26. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků řízení

27. V replice ze dne 13. 9. 2017 žalobce reagoval na jednotlivá tvrzení žalovaného uvedená v jeho vyjádření k žalobě. Konstatoval, že žalovaný se nedostatečně vypořádal zejména s odvolací námitkou o záměrném účelovém hodnocení svědecké výpovědi svědka Ing. Ř. správcem daně. Dále podotkl, že z rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu citovaných žalovaným nad rámec uváděného plyne, že *„prokazování skutečného výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.“* Takto ale žalovaný nepostupoval, když vycházel výlučně z formálního stavu věci. Poukázal-li pak žalovaný na čl. VII smlouvy o dílo, jde o standardní ustanovení v obdobných smlouvách. Současně prohlášení o přečtení smlouvy nemění nic na tom, že smluvní strany mohly ustanovení o výhradě vlastnického práva přehlédnout. Smluvní strany nemohly žádným z dodatků č. 1 až 6 smlouvy o dílo zrušit výhradu vlastnického práva, neboť si tohoto ustanovení smlouvy o dílo nebyly vědomy. Dodatkem č. 7 tak pouze formálně potvrdily svá předchozí prohlášení o existenci pochybení v textu smlouvy o dílo, přičemž nikterak nezakrývaly fakt, že ke zjištění o tomto pochybení smluvní strany přivedla až aktivita správce daně v průběhu daňové kontroly. Ing. Ř. byl v předmětném období společníkem žalobce. Majetková účast Ing. Ř. na žalobci v období sjednávání smlouvy o dílo vysvětluje žalovaným tvrzenou „podezřelou absenci jakéhokoli zajištění“ v dané smlouvě. Smluvní strany neměly nikdy důvod sjednat dodatečné zajištění závazků žalobce přímo ve smlouvě o dílo, když v předmětném období byl jednatel a společník zhotovitele současně společníkem žalobce. Teprve od 17. 12. 2010 nejsou žalobce a zhotovitel žádným způsobem ani majetkově, ani personálně, propojeni. Aktuálně obě společnosti shodně prohlašují, že výhrada vlastnického práva, omylem včleněná do textu smlouvy o dílo, nepochybně nebyla platně sjednána, neboť na straně obou stran chyběla vůle takovou výhradu sjednat, jakož i vůle se takovým ujednáním kdy řídit. Bylo by jisté v nejlepším zájmu zhotovitele mít ve svůj prospěch zřízeno zajištění svých pohledávek za žalobcem vzniklých z titulu smlouvy o dílo formou zřízení výhrady vlastnického práva, přesto zhotovitel sjednání a existenci takového zajištění sám popírá. Ke dni zahájení daňových kontrol, resp. ani ke dni vydání

napadených rozhodnutí, již zhotovitel a žalobce nebyli po dobu delší než pět let propojenými osobami. Tvrzení žalovaného o nepoctivém úmyslu smluvních stran smlouvy o dílo a jejich společném zájmu na kladném výsledku řízení ve prospěch žalobce, tak nepochybně nemohou obstát. Není přitom dalších prostředků, jimiž by se dalo v posuzovaném případě prokázat vlastnické právo žalobce k dotčenému dílu, než právě žalobcem předloženými důkazy a svědectvími prokazujícími nedostatek vůle smluvních stran sjednat v rámci smlouvy o dílo také výhradu vlastnického práva. Orgány finanční správy se přitom v rámci dokazování musí vypořádat s tvrzeními daňového subjektu a zabývat se skutečnostmi, které mají k dispozici. Strany smlouvy o dílo se od samého počátku, tj. ode dne podpisu smlouvy, chovaly tak, jakoby výhrada vlastnického práva nikdy neexistovala. Tím *de facto* konkludentně změnily znění smlouvy o dílo, přičemž taková změna je mezi stranami obecně možná, jak plyne i z nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 1264/11. Tento náleze je na předmětný spor přílehlavý zejména proto, že se jedná o smlouvu o dílo, uzavřenou mezi podnikateli, jejich skutečná vůle byla jednoznačně prokázána jejich prohlášeními, forma smlouvy není obligatorně písemná a tato byla rovněž uzavřena v režimu obchodního zákoníku. Je-li možné změnit smlouvu ústně, lze tak učinit i konkludentně, např. vědomým souhlasným neřízením se některým jejím ustanovením. Žalobci současně v dané situaci nemůže být přičítáno k tíži časté užívání pojmů „dobrá víra“, „pochybení“, „skutečná vůle“ či „přehlednutí“. Žalovaným uváděné nálezy Ústavního soudu jsou v nyní projednávané věci zcela nepřiléhavé. Obě tato rozhodnutí se zabývají výlučně pravou nebo nepravou retroaktivitou normativních právních aktů a jejím dopadem na soukromoprávní smluvní vztahy, nikoli však retroaktivitou smluvní jako takovou. Sjednáním dodatku č. 7 nebyla porušena žádná kogentní norma ve smyslu citované judikatury. Sjednání tohoto dodatku s účinky do minulosti nebylo v rozporu se zákonem, nejedná se o obcházení zákona, neboť jím strany pouze staví svoji vůli najisto, tento dodatek nebyl uzavřen v rozporu s dobrými mravy, ani v rozporu s veřejným pořádkem. Pokud žalovaný shledal, že sjednáním dodatku č. 7 se smluvní strany rozhodly obejít veřejnoprávní normu v úmyslu rozložit vzájemná práva a povinnosti ke škodě třetí strany, měl by toto tvrzení uspokojivě podložit, resp. prokázat takový úmysl. Rozpor s veřejným pořádkem zde nemůže být dán, neboť cílem správy daní je správně stanovit daň a zabezpečit její výběr. Žalobce dále upozornil na povinnost šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod a tedy při výkladu veřejného práva v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Hovořil-li žalovaný o vzniku škody třetí straně, není zřejmé, na čí straně by ke vzniku škody mělo dojít. Obecně platí, že odpisy dlouhodobého hmotného majetku uplatňuje vlastník věci. V daném případě se oba účastníci chovali po celou dobu tak, jako by výlučným vlastníkem díla byl žalobce, a ten proto také uplatňoval účetní i daňové odpisy z díla. Pokud by si smluvní strany byly vědomy sjednání výhrady vlastnického práva, a tudíž zhotovitel byl vlastníkem díla, uplatňoval by předmětné odpisy v téže výši on. Z pohledu dopadu na státní rozpočet je tak irelevantní, která ze stran smlouvy o dílo uplatní daňové odpisy, může-li je uplatnit pouze jeden poplatník, a to ve výši stanovené zákonem. Žalovaný rozhodoval ryze účelově se záměrem maximalizace daňového výnosu pro státní rozpočet. Takový postup je v přímém rozporu s ústavně zaručeným právem na ochranu majetku, jakož i s deklarovaným cílem daňového řízení. Není ani zřejmé, s jakými důkazními prostředky získanými v průběhu řízení má být v rozporu tvrzení žalobce a zhotovitele. Žalobcem uváděné citace nálezů Ústavního soudu nemohou být považovány za vytržené z kontextu, neboť právní věty uvedené v žalobě jsou obecnými teoreticko-právními závěry Ústavního soudu,

aplikovatelné bez dalšího právě na posuzovaný případ, a to navzdory tomu, že skutkový stav řešený v těchto nálezech je poněkud odlišný. Žalovaný přepjatě formalisticky vycházel pouze z formálně učiněných úkonů žalobce a zhotovitele, tj. z předložených listin, a nezkoumal jejich skutečnou vůli. Jednou ze základních odvolacích námitek žalobce, totiž překroucením výpovědi svědka Ing. Ř., se žalovaný jako celkem nezabýval, ani nevysvětlil, proč nepovažuje argumentaci žalobce v tomto ohledu za správnou.

28. Podáním ze dne 10. 1. 2018 pak žalobce k důkazu předložil rozsudek Okresního soudu v Hradci Králové ze dne 21. 11. 2017, č. j. 20 C 203/2017-47. Dodal, že předložená veřejná listina je rozhodnutím o předběžné otázce ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s. Tímto rozsudkem je prokázáno a postaveno najisto, že žalobce byl od samého počátku zhotovování vlastníkem předmětného díla (fotovoltaického systému), a současně že orgány finanční správy v rámci svého uvážení dle § 99 odst. 1 daňového řádu nesprávně posoudily otázku naplnění podmínky vlastnictví odpisovaného majetku na straně žalobce v obou kontrolovaných zdaňovacích obdobích.
29. V reakci na toto podání žalovaný ve vyjádření ze dne 31. 1. 2018 poukázal na to, že okresní soud rozhodl rozsudkem pro uznání. Z takového rozsudku nelze dovodit, že by soud učinil jakékoliv právní a skutkové hodnocení věci, resp. že by dal odpověď na předběžnou otázku, již by byl žalovaný ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu vázán. Žalobcem předložený rozsudek je účelově vytvořeným důkazním prostředkem. Okresní soud rozhodl pouze na základě tvrzení žalobce, které smluvní protistrana uznává. Jedná se o rozsudek pro uznání dle § 153a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále též „o. s. ř.“), jenž je vystavěn toliko na tvrzení žalobce a fikci uznání nároku ve smyslu § 114b odst. 5 o. s. ř., bez provedení dokazování a právních závěrů.
30. Žalobce následně v podání ze dne 25. 7. 2018 konstatoval, že pro posouzení otázky, zda rozsudkem okresního soudu bylo rozhodnuto o předběžné otázce ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, je zcela irrelevantní skutečnost, že se jedná o rozsudek pro uznání. Soud není oprávněn vydat rozsudek pro uznání v případě, že by žalobní návrh byl v rozporu s hmotným právem. Současně soud musí pečlivě zvážit, zda žaloba poskytuje dostatečný základ pro případné vydání rozsudku pro uznání, a v takovém případě je povinen klást na žalobu zvýšené nároky a požadovat, aby žaloba obsahovala všechny právně významné skutečnosti. Žaloba tedy musí být natolik kvalitní, aby žalobci bylo možné vyhovět pouze na jejím základě. Soud tak rozhoduje rozsudkem pro uznání zásadně za situace, kdy již samotné vyličení skutečností v žalobě vytváří předpoklad pro rozhodnutí o věci samé. Z povahy rozsudku pro uznání proto nelze dovozovat, že by byl takový rozsudek oproti jiným rozhodnutím hmotněprávně méněcenný. Není pravdou, že by se zhotovitel k určovací žalobě nevyjádřil. Skutečnost, že soud zhotovitele poté, co obdržel jeho vyjádření k žalobě, vyzval kvalifikovanou výzvou dle § 114b o. s. ř., přičemž na tuto výzvu již zhotovitel nereagoval, nelze nikterak přičítat k tíži žalobce. Stejně tak nelze činit jakékoli závěry o účelovosti rozsudku na základě toho, že se jedná po procesní stránce o rozsudek pro uznání, a to zejména za situace, kdy žalobce nebyl s to žádným způsobem ovlivnit, zda ve věci bude okresním soudem vydán rozsudek pro uznání či rozsudek meritorní. Předmětný rozsudek jistě není žalobcem účelově vytvořeným důkazním prostředkem. Je toliko vyjádřením jeho snahy domoci se za využití prostředků, které právní řád nabízí, jasného a definitivního určení osoby vlastníka dotčeného fotovoltaického systému. To vše v situaci, kdy správní orgány posuzují zcela zásadní předběžnou otázku hmotněprávního charakteru zcela tendenčně samy dle § 99 odst. 1

daňového řádu, namísto toho, aby vyzvaly daňový subjekt k podání návrhu na zahájení řízení před příslušným soudem. Tomuto postupu měly dát správní orgány přednost toliko laickým úsudkem, a to tehdy, pokud by to vedlo k prodloužení daňového řízení. Ostatně dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu po dobu takového soudního řízení neběží lhůta pro stanovení daně.

V. Jednání konané dne 24. 4. 2019

31. Při jednání účastníci setrvali na své již dříve písemně uplatněné argumentaci. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a daňového spisu. Dále se zabýval důkazními návrhy žalobce uplatněnými v žalobě – doložené listiny četl s výjimkou těch, které byly současně obsahem daňového spisu (těmi dokazování neprováděl). Soud konstatoval aktuálně pořízené úplné výpisy z obchodního rejstříku ohledně žalobce a zhotovitele. K důkazu pak četl i žalobcem posléze v průběhu řízení předložený rozsudek Okresního soudu v Hradci Králové ze dne 21. 11. 2017, č. j. 20 C 203/2017-47. Rozsudek nabyl právní moci dne 22. 12. 2017 a vykonatelnosti dne 27. 12. 2017. Vyplývalo z něj, že se jedná o rozsudek pro uznání ve věci žalobce ČST Energetická s. r. o. (tedy žalobce i v nyní projednávané věci) proti žalovanému MEDTEC – VOP, spol. s r. o., o určení vlastnictví. Okresní soud určil, že *„žalobce je od samého počátku zhotovování vlastníkem díla fotovoltaického systému Kyocera, FVE Krupá, 1184 kWp, o jmenovitém výkonu každého panelu 235 Wp, tolerance výkonu každého panelu +5%, výkon každého panelu po 10 letech 90% Pmin, nacházejícího se v obci Krupá, okres Rakovník, vymezeného Smlouvou o dílo číslo 2010 – FV ze dne 19. 7. 2010“*. Z odůvodnění rozsudku mimo jiné vyplývá, že žalovaný zhotovitel v průběhu řízení okresnímu soudu navrhl, nechť rozhodne *„dle svého uvážení a postaví najisto právní stav otázky vlastnictví, čímž vytvoří pevný základ pro právní vztahy účastníků řízení“*, na usnesení (výzvu) dle § 114b o. s. ř. ze dne 13. 10. 2017 pak relevantním způsobem nereagoval, resp. již zůstal nečinný.

VI. Posouzení věci soudem

32. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba je důvodná.
33. Jak uvedeno již v části I. tohoto rozsudku, předmětem sporu byla otázka uznatelnosti odpisů hmotného majetku, o něž žalobce snížil základ daně v předmětných zdaňovacích obdobích. Konkrétně šlo o to, zda žalobce byl vlastníkem odpisovaného hmotného majetku (§ 28 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Tímto hmotným majetkem byl fotovoltaický systém, který pro žalobce zhotovila společnost MEDTEC – VOP, spol. s r. o., na základě Smlouvy o dílo č. 2010-FV uzavřené dne 19. 7. 2010 podle § 536 a násl. obchodního zákoníku. Podrobněji vzato byla základem právního názoru orgánů finanční správy věta *„Vlastnické právo ke zhotovenému dílu přechází na objednatele díla po jeho úplném zaplacení.“*, uvedená na konci prvního odstavce článku II. (Dodací podmínky) smlouvy o dílo. Tuto větu orgány finanční správy vyhodnotily jako výhradu vlastnického práva. Vzhledem k tomu, že z jednotlivých dodatků č. 1 až 6 ke smlouvě o dílo bylo patrné, že dílo dosud nebylo splaceno, dospěly k jednoznačnému závěru, že vlastníkem předmětného fotovoltaického systému je (stále) zhotovitel. Současně podle § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v obou dotčených zdaňovacích obdobích, *hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo,*

organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu^{30b)}, státní podnik, národní podnik a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu a organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele (dále jen „vlastník“), s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 5. Žalobce však vlastníkem předmětného hmotného majetku ve smyslu tohoto ustanovení nebyl, protože jím provedené odpisy nemohly být daňově účinné dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

34. Poté, co byl uvedený právní názor předestřen žalobci, tento se (vcelku logicky) začal bránit, neboť s ním nesouhlasil. Tato obrana se skládala jak z kroků procesních, tak hmotněprávních (viz níže). Jednotlivými body této obrany se pak zabývaly orgány finanční správy. Zde je možno k žalobním námitkám uvést, že žalobou napadená rozhodnutí, tedy finální výstupy činnosti těchto správních orgánů, nelze považovat za nepřezkoumatelná. Žalovaný se vypořádal se všemi důvody podaných odvolání. Pokud se v tomto ohledu dopustil dílčích nepřesností, tyto neměly vliv na kvalitu rozhodnutí z hlediska jejich přezkoumatelnosti. Ke všem odvolacím důvodům tak je patrný vztah žalovaného.
35. Zároveň nutno uvést, že při izolovaném a čistě formálním náhledu, by bylo možno se ztotožnit i se způsobem, jakým se orgány finanční správy vypořádávaly s jednotlivými námitkami žalobce ohledně výkladu použitých právních předpisů. Problematickým soud shledal v zásadě toliko přístup orgánů finanční správy upřednostňující formální stránku věci před stránkou materiální a spočívající *in concreto* v nedostatečném přisouzení váhy vůle účastníků zkoumaných právních vztahů.
36. Pokud jde o odkazovaná rozhodnutí Nejvyššího soudu ohledně soukromoprávních jednání, nutno uvést, že naprostá většina z nich se týkala situací, kdy se smluvní strany dostaly do sporu. Pokud by tomu tak bylo i v nyní projednávané věci (tedy pokud by mezi žalobcem a zhotovitelem existoval spor o to, kdo z nich je vlastníkem předmětného fotovoltaického systému) byla by věc po právní stránce poměrně jasná. V takovém případě by se plně uplatnil závěr žalovaného, že vlastníkem fotovoltaického systému je zhotovitel, neboť smlouva jednoznačně obsahuje ujednání o výhradě vlastnického práva. V tomto ohledu by se soud ostatně plně ztotožnil i se závěrem žalovaného o nemožnosti změny vlastnictví věci do minulosti dohodou (zde jde o účinek přisuzovaný žalobcem Dodatku č. 7).
37. V nynější věci je však situace poněkud jiná. Žalobce i zhotovitel jsou totiž ve shodě, že vlastníkem předmětného fotovoltaického systému je od okamžiku jeho převzetí žalobce. Orgány finanční správy byly díky této shodě nuceny porovnat formální stav věci s vůlí smluvních stran a jejími projevy. Zde je nutno uvést, že ve prospěch závěrů žalovaného stojí v zásadě toliko ona jediná věta ohledně výhrady vlastnického práva.
38. Jak vyplynulo z daňového spisu a z důkazů provedených soudem, stavební povolení na stavbu předmětného fotovoltaického systému bylo pro stavebníka LOSL ENERGY s. r. o. vydáno dne 17. 6. 2010. Tento stavebník posléze smlouvou ze dne 2. 7. 2010 projekt fotovoltaické elektrárny včetně stavebního povolení převedl na žalobce. Ten následně dne 19. 7. 2010 uzavřel se zhotovitelem smlouvu o dílo. Téhož dne se společník a jednatel zhotovitele Ing. O. Ř. na základě smlouvy o převodu části obchodního podílu stal společníkem žalobce s podílem ve výši 24 %. Zhotovené dílo žalobce od zhotovitele převzal dne 15. 10. 2010, o čemž byl sepsán předávací protokol. Kolaudační souhlas byl dne 11. 11. 2010 vydán již pro žalobce v postavení stavebníka. Následně Ing. O. Ř. převedl

smlouvou ze dne 13. 12. 2010 svůj podíl na žalobci na Ing. L. R.. Dne 15. 12. 2010 pak žalobce coby zástavce uzavřel se zhotovitelem coby zástavním věřitelem zástavní smlouvu (byť neplatnou); jejím předmětem bylo zajištění pohledávek zhotovitele za žalobcem ve výši 94 159 689,60 Kč, předmětem zástavního práva byla předmětná fotovoltaická elektrárna. Následně smluvní strany ještě před zahájením daňových kontrol uzavřely dodatky č. 1 až 6 ke smlouvě o dílo.

39. Na základě uvedeného začal žalobce o předmětném fotovoltaickém systému účtovat a odpisovat jej, a to i daňově. Naopak, jak plyne z čestného prohlášení zhotovitele, resp. jeho jednatele ze dne 24. 2. 2016 a daňového poradce zhotovitele Ing. Mgr. J. D. (obojí pod č. A15 spisu správce daně), jakož i ze svědecké výpovědi Ing. Ř., zhotovitel neměl fotovoltaický systém v majetku, ani jej neodpisoval (nutno podotknout, že pravdivost těchto prohlášení orgány finanční správy dále neověřovaly např. cestou dožádání místně příslušného správce daně).
40. Orgány finanční správy za účelem potvrzení správnosti svého právního názoru poukazovaly na určité jednotlivosti (rozpornost ustanovení smluv apod.), pokud však takové jednotlivosti měly svědčit názoru žalobce, leckdy došlo k jejich přehlédnutí. Národním příkladem je zde již zmiňovaná zástavní smlouva ze dne 15. 12. 2010. Správní orgány zde např. upozornily na čl. 2 této smlouvy, v němž je uvedeno, že „*fotovoltaická elektrárna [...] je v užívání společnosti*“. Z toho dovozovaly, že smluvní strany si byly vědomy skutečnosti, že vlastníkem elektrárny je zhotovitel a žalobce ji má pouze v užívání. Zároveň však přehlédly, že již v následujícím článku 3.1. žalobce souhlasí s tím, „*aby jeho nemovitosti byly zástavou*“, z čehož samozřejmě plyne přesný opak; tomuto opačnému výkladu (tedy že vlastníkem elektrárny je žalobce) pak jednoznačně nasvědčuje i čl. 3.2.
41. Stejně tak správní orgány uvedly, že skutečnost zřízení zástavního práva k pohledávce za žalobcem zhotovitel neuvedl ve svých výročních zprávách dostupných ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Již však nezmínily, že naopak žalobce v příloze k účetní závěrce za rok 2011 a za rok 2012 (tedy ne již za rok 2010), které učinil součástí jím včas podaných daňových přiznání, v části „*k odst. 7 – Důležité informace týkající se majetku a závazků*“ explicitně uvedl, že účetní jednotka sjednala zástavní právo na komplex stavby fotovoltaické elektrárny jako zajištění závazku ze smlouvy o dílo. Zhotovitel pak na výzvu správce daně k předložení všech smluv uzavřených se žalobcem zaslal správcí daně dne 18. 1. 2016 (č. A10 spisu správce daně), tedy ještě před okamžikem, kdy správce daně poprvé sdělil svůj právní názor na otázku vlastnictví elektrárny, i předmětnou zástavní smlouvu. Lze tak dospět k závěru, že smluvní strany skutečně zástavní smlouvu považovaly za platnou, a tudíž ji lze vzhledem k samotné její právní povaze (a bez ohledu na její neplatnost) považovat za indicii ohledně jejich názoru na otázku vlastnictví elektrárny již v prosinci 2010. Vzhledem k uvedeným okolnostem lze v zásadě vyloučit, že by smluvní strany tuto zástavní smlouvu uzavřely účelově či ji antedatovaly.
42. Tvzení žalobce, tedy že se považoval po celou dobu za vlastníka fotovoltaického systému, dále svědčí i výtah z jím uzavřené pojistné smlouvy (č. A6 spisu správce daně), v němž označuje fotovoltaickou elektrárnu za svůj majetek a smlouvu uzavírá ve svůj prospěch (je tedy jak pojistníkem, tak pojištěným). Ani o této indicii se správní orgány nezmínily.
43. Stejně tak názor zhotovitele ohledně vlastnictví fotovoltaického systému zcela jednoznačně vyjádřil Ing. Ř. ve své svědecké výpovědi. Jím sdělenou verzi, tedy že jeho společnost užívala formulářové smlouvy, v nichž bylo obsaženo i ustanovení o výhradě vlastnického

práva, tuto však strany nehodlaly využít, toliko ji však přehlédly, lze považovat za uvěřitelnou v situaci, kdy Ing. Ř. do společnosti žalobce v momentě uzavření smlouvy o dílo majetkově vstoupil. Závěr žalovaného, že tvrzení Ing. Ř. naopak svědčí o jeho vědomosti o existenci doložky o výhradě vlastnického práva ve smlouvě o dílo, lze skutečně (jak tvrdí žalobce) považovat za určité překroucení výpovědi svědka.

44. Samozřejmě nelze pominout, že spornost celého případu způsobily zejména smluvní strany smlouvy o dílo jistým podceněním právní stránky věci (z žádného smluvního ujednání není zřejmé, že by se na jeho přípravě podílel právní profesionál). Namátkou lze v tomto ohledu zmínit již samotné nedohlédnutí dopadů, které může způsobit ponechání výhrady vlastnického práva ve smlouvě o dílo v situaci, kdy vůle stran byla ve vztahu k převodu/vzniku vlastnictví poněkud jiná, či sjednání neplatné zástavní smlouvy, nebo poměrně absurdní znění čl. III bodu 4. Dodatku č. 7, resp. jím nově upraveného znění čl. II smlouvy o dílo ohledně nesjednání výhrady vlastnického práva. To však na materiálním posouzení věci ničeho nemění, protože její podstatou je docílit spravedlivého uspořádání společenských vztahů, zde v podobě správného stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu).
45. Podle § 28 odst. 1 zákona o dani z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014, *hmotný majetek odpisuje odpisovatel. Hmotný majetek je oprávněn odpisovat vždy pouze jeden poplatník*. Tato zásada samozřejmě platila již i v předchozí úpravě, aplikované v nyní projednávané věci. Na tomto místě je však nutno zdůraznit, že při splnění zákonných podmínek je uplatnění nákladu ve formě odpisu právem daňového subjektu. V daném případě není sporné, že by nebyl pořízen hmotný majetek. V takovém případě však oprávněné osobě vzniká nárok na uplatnění odpisů. Je tak třeba důrazně odmítnout tezi žalovaného vyjádřenou v bodu [17] vyjádření k žalobě, že strany uzavřením Dodatku č. 7 chtěly „jinak rozložit vzájemná práva a povinnosti ke škodě třetí strany“.
46. Jak uvedeno již výše, žalobce po zjištění, že jej správce daně nepovažuje za vlastníka (oprávněného odpisovatele) elektrárny, začal činit různé kroky, aby sporné momenty vyjasnil. Ve věci tak uplatňoval procesní stanoviska. Došlo i k uzavření Dodatku č. 7. Stejně tak podal žalobu na určení vlastnictví. Na tyto kroky je ovšem třeba nahlížet prizmatem doby. Je zřejmé, že smluvní strany se při uzavírání smluv dopustily právních nepřesností, pro posouzení věci je však podstatná jejich vůle a další souvislosti. Ostatně jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, č. 3670/2018 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), při daňověprávní kvalifikaci soukromoprávních jednání nelze opomenout jejich hospodářskou podstatu a účel a je nutno je posuzovat ve vzájemných souvislostech. Dodatek č. 7 byl uzavřen a určovací žaloba podána až v době, kdy bylo zpochybněno vlastnictví žalobce. Těmito úkony, byť by i byly učiněny za účelem potvrzení názoru žalobce, nelze *a priori* přiznávat negativní konotace. Celá situace byla znejasněna i tím, že převod/vznik vlastnického práva k danému dílu nepodléhal vkladu do katastru nemovitostí. Pokud by tomu tak bylo, je možné, že právě již při vkladu by smluvní strany shledaly právní vadu (z jejich pohledu) smlouvy o dílo. Materiální posouzení věci by též nemělo záviset na datu, kdy správce daně zahájí daňovou kontrolu. Je patrné, že kdyby byla daňová kontrola zahájena dříve (což samozřejmě není povinností správce daně), dozvěděl by se žalobce o právní vadě dříve než v roce 2016 a mohl by tak spolu se zhotovitelem dříve učinit i případné opravné právní kroky (uzavření Dodatku č. 7, který správce daně uznal jako moment převodu vlastnictví k elektrárně). Uvedené

toliko poukazuje na jistou absurditu celé situace, kdy žalovaný nedostatečným způsobem zohlednil faktické okolnosti svědčící tomu, že žalobce byl od převzetí díla jeho vlastníkem.

47. Vůli smluvních stran (ale ničemu jinému) ostatně svědčí i k důkazu provedený rozsudek okresního soudu o určení vlastnictví k dané elektrárně. Okresní soud rozhodoval o žalobě žalobce proti žalovanému zhotoviteli. Rozsudkem pak určil, že žalobce je od samého počátku zhotovování vlastníkem daného díla. Tento rozsudek vydal okresní soud podle § 153a o. s. ř., žalovaný se na tzv. kvalifikovanou výzvu nevyjádřil, poté, co dříve v řízení ponechal rozhodnutí na úvaze soudu.
48. Okresní soud tedy rozhodoval o tom, kdo je vlastníkem předmětného fotovoltaického systému, a to tzv. rozsudkem pro uznání dle § 153a o. s. ř. Podle tohoto ustanovení platí, že uzná-li žalovaný v průběhu soudního řízení nárok nebo základ nároku, který je proti němu žalobou uplatňován, rozhodne soud podle tohoto uznání (odst. 1). Podle § 153 odst. 2 o. s. ř. pak rozsudek pro uznání nelze vydat ve věcech, v nichž nelze uzavřít a schválit smír (§ 99 odst. 1 a 2). Podle odstavce třetího pak soud rozsudkem pro uznání rozhodne také tehdy, má-li se za to, že žalovaný nárok, který je proti němu žalobou uplatňován, uznal (§ 114b odst. 5 a § 114c odst. 6). Zákon tedy ukládá soudu rozhodnout (s výjimkou zákonem vyjmenovaných případů) rozsudkem pro uznání tehdy, uzná-li (popř. má-li se za to) žalovaná strana žalovaný nárok, resp. jeho základ. V takovém případě soud nerozhoduje na základě zjištěného stavu (§ 153 odst. 1 o. s. ř. *a contrario*). Ostatně tyto závěry potvrzuje i odborná literatura [srov. např. Drápal L., Bureš J.: *Občanský soudní řád – komentář*, 1. vydání, 2009, s. 1040 a násl., v níž se mj. uvádí, že „[d]ojde-li k uznání nároku procesním úkonem žalovaného a je-li na tomto základě rozsudek pro uznání přípustný (§ 153a odst. 2), je soud povinen rozhodnout podle tohoto uznání (...). Podle uznání nebo podle fikce uznání soud rozhodne bez ohledu na to, zda jsou tvrzení žalobkyně podložena důkazy, zda dosavadní výsledky řízení prokazují oprávněnost nároku nebo zda se jeví požadavky žalobkyně jako nedůvodné.“ Z toho plyne, že v případě rozsudku pro uznání soud neprovádí dokazování, rozhoduje pouze na základě uznání nároků. Jinak řečeno, okresní soud neprováděl žádné důkazní řízení, rozhodl pouze na základě uznání nároků.
49. V daném případě tak lze hovořit v zásadě toliko o tom, že daný rozsudek formalizoval prohlášení účastníků řízení o jejich názoru na vlastnictví předmětné fotovoltaické elektrárny, právě v tomto směru z něj zdejší soud může vycházet (§ 52 odst. 2 s. ř. s.), a tak i učinil. Rozsudek byl vydán až po skončení daňového řízení, žalovaný se tak s ním nemusel v rozhodnutích vypořádávat. Nutno dodat, že správní orgány postupovaly v souladu s § 99 daňového řádu a tento postup jim sám o sobě nelze vytknout.
50. Zdejší soud tedy uzavřel, že orgány finanční správy nepřipustně upřednostnily formální hledisko věci před její materiální podstatou. V tomto ohledu dal soud žalobci za pravdu. V dalším řízení ovšem bude na žalovaném, zda bude ještě blíže zkoumat a ověřovat faktické kroky smluvních stran (tedy zejména zda zhotovitel skutečně dílo neměl v majetku a neuplatňoval z něj odpisy, popř. též dotazem na průběh řízení před Energetickým regulačním úřadem ohledně udělení licence pro danou elektrárnu), či zda již bude považovat skutkový stav za zjištěný. V tomto druhém případě však vše svědčí závěru, že vlastníkem a tedy oprávněným odpisovatelem daného díla byl žalobce.

VII. Závěr a náklady řízení

51. Rozhodnutí žalovaného tak ze shora uvedených důvodů neobstojí. Soud je tedy podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věci vrátil žalovanému k dalším řízením. V nich je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
52. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
53. Žalobce dosáhl v řízení o žalobách plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o pět úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, podání ze dne 13. 9. 2017 a 25. 7. 2018, účast při jednání dne 24. 4. 2019) a pět režijních paušálů, tedy ve výši 5 x 3 100 Kč, a 5 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], tedy celkem 17 000 Kč. Protože žalobcův zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 570 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 6 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 26 570 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.
54. Žalobce ve *Výčíslení nákladů řízení* ze dne 24. 4. 2019 požadoval přiznání náhrady nákladů též za úkon označený jako „*první porada s klientem, včetně převzetí a přípravy zastoupení*“. V tomto rozsahu však soud návrhu žalobce nevyhověl. Přiznal mu již totiž náhradu nákladů za úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, o niž žalobce také žádal. Jím dále požadovaná náhrada za úkon specifikovaný jako „*první porada s klientem, včetně převzetí a přípravy zastoupení*“ pak svým textem odpovídá znění § 11 odst. 1 písm. b) advokátního tarifu: „*první porada s klientem včetně převzetí a přípravy zastoupení nebo obhajoby, je-li klientovi zástupce nebo obhájce ustanoven soudem*“. Jak je patrné z úplného znění tohoto úkonu právní služby, tento se týká pouze situace, kdy je účastníku řízení zástupce ustanoven soudem, což se v dané věci nestalo. Lze dodat, že u téhož úkonu právní služby spočívajícímu v převzetí a přípravě zastoupení lze tuto náhradu přiznat pouze jednou, a to buď podle písmene a) nebo podle písmene b) uvedeného ustanovení, v závislosti na titulu, na jehož základě zastoupení vzniklo. Úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu pak pokrývá i první poradu s klientem.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. dubna 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu