



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: CBL auto s.r.o.**, IČ 25424599, sídlem v Bílině, Síbova 331, zastoupeného Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem, sídlem v Bílině, 5. května 213, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem v Brně, Masarykova 31, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.7.2015, č.j. 23324/15/5200-11435-711305,**

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30.7.2015, č.j. 23324/15/5200-11435-711305, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Bílině (dále jen „správce daně“), ze dne 31.1.2014, č.j. 292979/14/2502-24804-505858, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2012 ve výši 1 098 580,- Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 2 014 970,-Kč.

V žalobě žalobce uvedl, že si dne 21.1.2003 u města Ledvice pronajal objekt trafostanice a přilehlý pozemek. Tento objekt se souhlasem pronajímatele zrekonstruoval na

výrobní halu k provádění dokončovacích prací při výrobě skla. Toto technické zhodnocení zařadil žalobce do svého účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek s inventárním číslem 000011 s názvem hala Ledvice. Kromě provedeného technického zhodnocení objektu žalobce v pronajatém areálu dále vybudoval posuvnou vjezdovou bránu (inventární číslo 000014 s názvem posuvná brána) a příjezdovou a manupulační komunikaci (inventární číslo 000015 s názvem zpevněné živičné plochy Ledvice), které rovněž zařadil jako dlouhodobý hmotný majetek. Nájemní vztah byl ukončen dne 30.9.2012 s tím, že se žalobce dohodl s novým nájemcem objektu – společností ALMARA – 3 s.r.o. na odprodeji těchto majetkových složek za smluvní cenu 200 000,- Kč. Žalobce zaúčtoval zůstatkovou cenu tohoto prodaného majetku ve výši 7 797 968,89 Kč na nákladový účet 541, čímž výsledek hospodaření snížil. Právo nezvýšit základ daně o zůstatkovou cenu a pohlížet na ni jako na výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce dovodil z ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), který mimo jiné uvádí, že výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je také zůstatková cena prodaného hmotného majetku, který lze podle zákona o daních z příjmů odpisovat. Zatímco rekonstrukce objektu je podle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP jistě hmotným majetkem, posuvná brána a zpevněné živičné plochy jsou hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o samostatné stavby. V daném případě žalobce vyšel z toho, že práva vázící se k provedenému technickému zhodnocení, které provedl na své náklady, úplatně převedl na jiný subjekt, přičemž jde o nepojmenovaný právní úkon, který má z hlediska aplikace občanského práva nejbližší k prodeji věci. V takovém případě není důvod nepřisoudit takovému úkonu stejné důsledky i z pohledu daňových zákonů. Skutečnost, že žalobce označil provedený právní úkon v textu faktury č. 902612 jako prodej technického zhodnocení objektu č.p. 1211, Ledvice, zpevněné živičné plochy a posuvné brány, nemůže mít na posouzení skutečného obsahu tohoto právního úkonu vliv. Dále žalobce uvedl, že žalovaným použitý rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 28/2013 na věc nedopadá. Žalobce rozhodně nesouhlasil s posouzením posuvné brány a zpevněné živičné plochy jako technického zhodnocení. Žalobce provedl demontáž starých a prakticky nefunkčních plechových vrat a ohraničení vjezdu zajistil vybudováním vjezdové brány na elektrický pohon. Aby však výsledkem tohoto konání žalobce bylo technické zhodnocení (rekonstrukce) najatého majetku, musel by tento majetek i po provedené rekonstrukci nadále občanskoprávně existovat. Demontáží starých plechových vrat však tato věc zanikla a žalobce instaloval věc novou, kterou následně převedl na společnost ALMARA – 3 s.r.o. Pokud si žalovaný dovede jen „těžko představit oplocení areálu bez vstupní brány“, pak si fakticky nedovede představit mnoho reálně existujících oplocení, které mohou mít pouze jen branku pro pěší vstup. Dále žalovaný uvedl, že je zřejmé, že brána je součástí předmětného oplocení a nelze tuto komponentu z daňového hlediska žádným způsobem vyčlenit, aniž by tento svůj závěr řádně odůvodnil, což ho činí nepřezkoumatelným. K předmětné živičné manipulační ploše (komunikaci) žalobce uvedl, že nevznikla pouhým navrstvením stavebních materiálů a minimálně poslední vrstva byla po jejím navrstvení zpracována specializovanou firmou specifickým technologickým postupem, jeho cílem bylo zajistit dostatečnou pevnost a mechanickou odolnost vybudované plochy (komunikace). V takovém případě se jedná o novou věc (stavbu). Za nepřipadný považoval žalobce i odkaz správce daně na stanovení daně z nemovitostí a stavební zákon, jelikož mají zcela jiný účel.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že v předmětném případě nelze aplikovat ustanovení § 24 odst. 2

písm. b) bod 2 ZDP, neboť podmínkou je, aby hmotný majetek byl prodán (vyřazen ve smyslu pozbytí vlastnických práv). V daném případě se však nejednalo o hmotný majetek, ale o technické zhodnocení pronajatého majetku, které nelze samostatně prodat. Podle žalovaného je posuvná brána bezesporu součástí oplocení areálu. Z hlediska funkčního i účelového si lze těžko představit oplocení areálu bez vstupní brány. Oplocení je klasifikováno podle přílohy ZDP do 4. odpisové skupiny, přičemž brána je součástí oplocení a pokud bude vyměněna za jinou, dojde tímto buď k opravě oplocení, nebo technickému zhodnocení, jako v daném případě. Ke zpěvněné živičné ploše poukázal mimo jiné na výpovědi zástupce žalobce v daňovém řízení, z nichž mimo jiné vyplývá, že původní šterkový povrch byl výsledkem prvotní úpravy plochy provedené současně s rekonstrukcí objektu. V návaznosti na to dospěl k závěru, že provedený asfaltobetonový koberec, který zpevnil předmětný pozemek, je součástí pozemku podle § 120 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Závěrem odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 28/2013-23, z něhož dovodil, že pokud by nedošlo k ukončení nájmu, žalobce by dále odpisoval technické zhodnocení pronajatého majetku v souladu s § 28 odst. 3 ZDP. Pokud v tomto případě došlo k ukončení nájmu, ztratil žalobce k tomuto technickému zhodnocení vazbu ve smyslu ustanovení § 28 odst. 3 ZDP, neboť je součástí předmětu nájmu, který může prodat pouze vlastník, tj. obec Ledvice. Z tohoto pohledu nebyly naplněny podmínky vymezené v § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 ZDP.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u původního žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Jádro předloženého sporu leží v tom, zda je majetek evidovaný na inventárních kartách 000014 (posuvná brána) a 000015 (zpevněná živičná plocha Ledvic) technickým zhodnocením či hmotným majetkem, zda lze tento majetek včetně majetku evidovaného na inventární kartě 000011 (hala Ledvice), který je nesporně technickým zhodnocením, prodat novému nájemci a zda lze uplatnit zůstatkovou cenu tohoto majetku jako daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 ZDP.

Podle § 33 odst. 1 ZDP technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku

10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

Podle § 33 odst. 2 ZDP rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Podle § 33 odst. 3 modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Podle § 33 odst. 4 technickým zhodnocením jsou také výdaje podle odstavce 1, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.

Podle § 28 odst. 3 ZDP technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek.

Podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 je také zůstatková cena hmotného majetku (§ 29 odst. 2), s výjimkou uvedenou v písmenu c) a § 25, a to u prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat.

Podle judikatury správních soudů rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením spočívá ve změně technických parametrů provedených na hmotném majetku, která musí představovat dostatečně závažný zásah do majetku, který přinesl jeho technické zhodnocení. Vždy je třeba posoudit změnu technických parametrů ve vztahu k celku, nemusí však dojít ke změně technických parametrů u 100 % daného majetku, aby byly změny vyhodnoceny jako technické zhodnocení (srov. rozsudek NSS ze dne 27.4.2012, sp. zn. 8 Afs 4/2012, www.nssoud.cz).

Technické zhodnocení tedy přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku v podobě dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Oproti tomu je oprava (§ 652 odst. 2 občanského zákoníku) pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením, spočívajícím v odstranění vady věci, následků jejího poškození nebo účinků jeho opotřebení (srov. rozsudek NSS ze dne 29.3.2013, sp. zn. 8 Afs 65/2012, www.nssoud.cz).

Správní orgány nijak nezpochybily tvrzení žalobce, že původní plechová vrata, která jsou součástí oplocení, byla nahrazena vjezdovou bránou na elektrický pohon, rozdílný je ovšem náhled na to, zda se jedná o součást oplocení či o samostatnou věc ve vlastnictví žalobce.

Soud v tomto směru upozorňuje, že je nutno rozlišovat mezi soukromoprávními vztahy a veřejnoprávními vztahy. Daňové právo se v oblasti daní z příjmů zásadně nezabývá

soukromoprávní platností či neplatností jednání, které mají generovat příjem či daňově uznatelný náklad a posuzuje je samostatně. Není tak vyloučeno, aby jakékoli vylepšení hmotného majetku, které učiní nájemce, a které má pro účely daní z příjmů právní povahu technického zhodnocení, jež odpisuje nájemce jako věc vlastní, se stalo součástí věci pronajímatele, který se v rovině soukromoprávní stane vlastníkem tohoto technického zhodnocení.

V rovině soukromoprávní jistě lze souhlasit se žalobcem, že oplocení areálu lze rozebrat na jednotlivé samostatné věci, k nimž lze určovat vlastnictví. Na druhou stranu z pohledu daně z příjmů je vstupní brána funkční součástí oplocení, které lze samostatně odpisovat (odpisová skupina 4, položka 4-2, přílohy č. 1 ZDP). Tím, že nahradil žalobce plechová vrata vjezdovou bránou v lepším technickém provedení, neboť byla poháněna nikoliv lidskou silou, ale elektrickou energií, došlo ke kvalitativní změně vstupu a soud hodnotí tuto změnu jako technické zhodnocení (rekonstrukci).

Ze souhrné zprávy a technické zprávy ke stavbě „Úprava příjezdu k provozovně CBL auto s.r.o. v Ledvicích“ zpracované v srpnu 2004 Ing. M. V. pro účely vydání stavebního povolení vyplývá, že stavba spočívala mimo jiné v rozšíření stávající vozovky, která bude kryta živičným povrchem na kameninových nestmelených podkladech. Ve výkazu výměr k uvedené stavbě je uvedeno, že bylo plánováno i odstranění stávajícího krytu do 100 mm. Z výpovědi zástupce žalobce ze dne 14.10.2013 vyplývá, že asfaltový koberec byl položen na již připravený štěrkový povrch, jehož cena a cena přípravných prací není zahrnuta ve vstupní ceně majetku zpevněná živičná plocha Ledvic. Z protokolu o ústním jednání se zástupcem žalobce ze dne 21.10.2013 vyplývá, že v rámci rekonstrukce objektu hala Ledvice byl vybudován štěrkový povrch, který se ukázal jako nedostatečný, a proto bylo následně přistoupeno k vlastní pokládce asfaltobetonového povrchu, ke kterému nebylo vedeno samostatné stavební řízení. Z fotodokumentace z října 2013 je patrné, že se jedná o pozemní komunikaci kolem budovy s prostorem pro stání vozidel.

Z uvedené rekapitulace je zřejmé, že docházelo k postupnému zlepšování vlastností příjezdové komunikace k objektu Ledvice, neboť nejprve bylo provedeno rozšíření stávající vozovky a v rámci rekonstrukce, která podléhala stavebnímu povolení, byl založen štěrkový povrch, který byl následně zpevněn a vylepšen o asfaltobetonový povrch. Je zřejmé, že žalobce postupně zkvalitňoval pronajatý pozemek a jeho počínání nelze hodnotit z pohledu daně z příjmů jako samostatnou stavbu, ale jako technické zhodnocení (rekonstrukci).

Poté, co soud dospěl k závěru, že posuvná brána, zpevněná živičná plocha i nesporná rekonstrukce haly Ledvice jsou technickým zhodnocením, mohl posoudit, jaké jsou důsledky prodeje tohoto majetku novému nájemci objektu Ledvice společnosti ALMARA- 3 s.r.o. za 200 000,- Kč ve vztahu k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 ZDP.

Soud má na rozdíl od žalobce za to, že ve věci lze použít rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Afs 28/2013-28, a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.1.2017, č.j. 2 Afs 62/2015-28, www.nssoud.cz.

V rozsudku č.j. 7 Afs 28/2013-28 Nejvyšší správní soud uvedl: „*Především je totiž vlastník zpravidla tou osobou, která je oprávněna náklady na technické zhodnocení uplatňovat, zatímco právo nájemce tak činit je jednou z výjimek z tohoto pravidla. Nájemci bylo toto právo zákonodárcem za podmínek vymezených v ust. § 28 odst. 3 zákona o daních*

z příjmů přiznáno v podstatě proto, aby odpisy v tomto případě nemusel uplatňovat „prostřednictvím“ vlastníka. V případě, že by daňový předpis odpisy nájemci neumožňoval, pak by se nájemcovy investice do pronajaté věci projevily ekonomicky a soukromoprávně typicky, tj. ne nezbytně pokaždé, ve snížení nájmu. Vlastník věci je určen jako osoba oprávněná uplatnit daňové odpisy právě proto, že jej s věcí pojí z dlouhodobých hledisek nejúžší a právně nejsilnější soukromoprávní vztah – vlastnické právo – a že jakékoli další vztahy jiných osob k věci jsou z právních hledisek (nikoli však nutně z hledisek ekonomických či obchodních) odvozeny od osoby vlastníka. Skončením původního nájmu nájemce, který odepisoval podle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, tedy dosud neuplatněná část odpisů technického zhodnocení ex lege „přechází“ na vlastníka a ten je může uplatňovat, dokud je zcela nevyčerpá. Při změně vlastníka přechází právo uplatňovat odpisy z původního vlastníka na jeho (univerzálního či singulárního) nástupce podle ust. § 30 odst. 12 písm. a) zákona o daních z příjmů. Navrácení technickým zhodnocením zvelebené (avšak zpravidla v mezidobí přinejmenším zčásti užíváním nájemcem opotřeбенé) pronajaté věci či její části zpět do neomezené dispozice vlastníka se může projevit vznikem nepeněžitého příjmu na jeho straně podle ust. § 23 odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů.“

Své závěry z uvedeného rozsudku potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 62/2015-28, v němž výslovně uvedl (odst. 35), že práva k technickému zhodnocení převést nelze, neboť jde o nepřevoditelná veřejná subjektivní práva.

Soud na základě shora uvedeného konstatuje, že technické zhodnocení nelze převést na jiného, a tedy ani prodat. Z toho vyplývá, že v předmětném případě absentuje základní podmínka pro uplatnění daňově účinného vydaje podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 ZDP, a tím je skutečnost, že se jedná o prodaný hmotný majetek, neboť v předmětné věci o prodej z pohledu ZDP nešlo. Z tohoto důvodu, byť žalobce mohl tento majetek odepisovat, nemohl ho prodat a nemohl uplatnit zůstatkovou cenu tohoto majetku jako daňově účinný výdaj.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 24. října 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
I. T.