



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce: **Albertinum, odborně léčebný ústav**, se sídlem Žamberk, Za Kopečkem 353, zast. JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem v Ústí nad Orlicí, Komenského 160, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 30, jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14.11.2012, č.j. 6983/12-1200-602199 a č.j. 6984/12-1200-602199, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14.11.2012, č.j. 6983/12-1200-602199 a č.j. 6984/12-1200-602199, se z r u š u j í a věci s e v r a c í Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.**
- II. **Odvolací finanční ředitelství je p o v i n n o zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 31.850 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozhodnutí do rukou jeho zástup JUDr. Jiřího Lukáše.**

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v úvodu tohoto rozhodnutí připomíná, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1.1.2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastoupilo Odvolací finanční ředitelství (ust. §

69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Rozhodnutím ze dne 14.11.2012, č.j. 6983/12-1200-602199, Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce do dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Žamberku (dále jen „správce daně „) ze dne 2.10.2012, čj. 86533/12/275922601038, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, a podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) napadené rozhodnutí potvrdilo.

Rozhodnutím ze dne 14.11.2012, č.j. č.j. 6984/12-1200-602199, žalovaný zamítl odvolání žalobce do dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 3.10.2012, čj. 86634/12/275922601038, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010, a podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a zákona o daních z příjmů napadené rozhodnutí se potvrdil.

V odůvodnění těchto rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce v řádném daňovém přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 vykázal na 50 vykázal částku 4.071.005 Kč, která je rozdílem, o který odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku uplatněné v jeho účetnictví převýšily odpisy uplatněné žalobcem podle § 26 až 33 zákona o daních z příjmů. Na řádku 120 nazvaném příjmy nezahrnované do základu daně vykázal 0 Kč. O výše uvedenou částku 4.071.005 Kč zvýšil základ daně a na řádku 340 vykázal daňovou povinnost v celkové výši 724.840 Kč. Dne 17.2.2012 podal žalobce dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti, a to o Kč 724.840 Kč. Na řádku 50 vykázal Kč 0 a na řádku 120 vykázal 1.350.939 Kč. To znamená, že v dodatečném daňovém přiznání snížil základ daně celkem o 5.421.944 Kč.

Za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31. 2.2010 žalobce podal řádné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob dne 30.5.2011. Na řádku 50 vykázal částku 4.137.681 Kč, na řádku 120 nazvaném příjmy nezahrnované do základu daně vykázal 0 Kč. Daňový subjekt o výše uvedenou částku 4.137.681 Kč zvýšil základ daně. Daňová povinnost na řádku 340 řádného daňového přiznání byla vykázána v celkové výši 668.070 Kč. Dne 17.2.2012 daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 na nižší daňovou povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti, a to o 668.070 Kč. Na řádku 50 vykázal Kč 0 a na řádku 120 vykázal 1.921.326 Kč. To znamená, že daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání snížil základ daně celkem o 6.059.007 Kč.

V průvodních dopisech k dodatečnému daňovému přiznání ze dne 15.2.2012 žalobce shodně uvedl jako důvod podání dodatečných daňových přiznání, že nesouhlasí se Sdělením Ministerstva financí ČR čj. 15/73 525/2009 – 151 ze

dne 20.10.2009 (dále jen „Sdělení Ministerstva financí“) k aplikaci § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 216/2009 Sb., neboť se domnívá, že tato změna zákona měla právě umožnit, aby majetek používaný k ekonomické činnosti a k získání příjmů podléhajícím dani z příjmů právnických osob mohla daňově odpisovat i organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele. Vzhledem k tomu, že řádné daňové přiznání respektovalo za období roku 2009 a 2010 Sdělení Ministerstva financí a daňové odpisy nebyly uplatňovány, podal žalobce předmětná dodatečná daňová přiznání.

Správce daně následně dne 2.10.2012 vydal dodatečný platební výměr čj. 86533/12/275922601038, podle § 143 daňového řádu, s nově stanovenou celkovou daňovou povinností ve výši 724.840 Kč, tedy rozdílně od daně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání a dne 3.10.2012 dodatečný platební výměr čj. 866634/12/275922601038, podle stejných zákonných ustanovení s nově stanovenou celkovou daňovou povinností ve výši 724.840 Kč.

K uplatněným odvolacím námitkám žalovaný v obou věcech shodně uvedl, že ze zřizovací listiny žalobce ze dne 17.4.2003 a jejích dodatků vyplývá, že žalobce je příspěvkovou organizací Pardubického kraje, která hospodaří s majetkem ve vlastnictví svého zřizovatele, který jí byl svěřen do správy. Může však hospodařit i s majetkem, který nabude vlastní činností, darem, děděním. Žalobce podle zřizovací listiny není oprávněn svěřený majetek, který spravuje, prodat, směnit, darovat, zatížit zástavním právem ani věcnými břemeny, převést jej do správy jiné příspěvkové organizace atd., nesmí samostatně pořízovat nemovitosti s výjimkou stavební investiční činnosti prováděné v souladu s příslušnými pokyny zřizovatele. Dlouhodobý hmotný majetek (vyjma nemovitostí) a dlouhodobý nehmotný majetek je oprávněn také pořízovat pouze do vlastnictví Pardubického kraje. Žalobce o svěřeném majetku účtuje na příslušných rozvahových účtech a současně jej účetně odpisuje, což mu umožňuje ust. § 28 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého „účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami“.

Podle žalobce je v přezkoumávané věci předmětem sporu znění a výklad ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů a jeho použití v praxi. Toto ustanovení od 1.1.1993 do 19.7.2009 znělo: *„Hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu^{30b)} a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu^{30b)} (dále jen „vlastník“), s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 5.“*

Novelou zákona o daních z příjmů, která nabyla účinnosti dne 20.7.2009, došlo k úpravě textu ustanovení § 28 odst. 1, které zní: *„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.“

Ministerstvo financí za účelem jednotného postupu při uplatňování ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů vydalo Sdělení ze dne 20. 10. 2009, čj. 15/73 525/2009 – 151, v následujícím znění:

„Daňové odpisy hmotného majetku uplatňuje podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů vždy vlastník majetku. Legislativní znění textu úpravy tohoto ustanovení provedené zákonem č. 216/2009 Sb., pouze potvrzuje tuto možnost výslovným uvedením dalšího typu vlastníka, a to organizace zřízené územními samosprávnými celky. Příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem proto může i nadále uplatňovat daňové odpisy hmotného majetku využívaného při dosažení zdanitelných příjmů pouze v případě, že tento majetek nabyla do vlastnictví např. úplatným pořízením nebo děděním. Stanovený systém uplatňování daňových odpisů v platné právní úpravě zákon o daních z příjmů této příspěvkové organizaci neumožňuje v žádném případě uplatňovat daňové odpisy majetku ve vlastnictví zřizovatele, který jí je pouze předán k hospodaření ve smyslu ustanovení § 27 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.“

Žalovaný poukázal na to, že uvedený výklad Ministerstva financí byl zapracován též do „Pokynu GŘ D-6 čj. 32320/11-31, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů“, který byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 7/2011 ze dne 30. 11. 2011. V pokynu je k ustanovení § 28 uvedeno: „Organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele může uplatňovat daňové odpisy v souladu s § 28 odst. 1 zákona jen, pokud má k tomuto majetku vlastnické právo“.

Z výše uvedeného dle žalovaného vyplývá, že obecně platí, že hmotný majetek daňově odepisují vlastníci. Jedinou výjimkou z této zásady jsou organizační složky státu příslušné hospodařit s majetkem státu, státní podnik, národní podnik a státní organizace příslušné hospodařit s majetkem, které mohou uplatňovat daňové odpisy vždy ve vztahu k části majetku státu, s níž jsou příslušné hospodařit, a tím i určené k realizaci výkonu všech vlastnických práv (prodávat, směnit majetek atd.).

Co si představit pod pojmem „organizace zřízená územním samosprávným celkem“ stanoví § 23 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“).

Text „příslušný hospodařit s majetkem svého zřizovatele“ nemá v dané oblasti právně definovaný význam. Přináší pouze obecnou informaci o tom, že osoba „příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele“ musí mít nějaký přístup k jeho majetku.

Majetek ve vlastnictví územního samosprávného celku je proto vždy z hlediska zákona o daních z příjmů hmotným majetkem příslušné obce či kraje a nemůže být zároveň hmotným majetkem jimi zřízené organizace, která jej pouze z určitého právního důvodu užívá. Toto právo nelze převést zřizovací listinou ani smluvně. Nelze dle žalovaného pominout ani to, že organizace zřízená územním samosprávním celkem, která dočasně užívá majetek zřizovatele, není kompetentní příjem z prodeje majetku za vlastníka vypořádat ve svém daňovém přiznání (a i kdyby si „dobrovolně“ příjem z prodeje daného majetku do příjmů zahrnula, tak tím nezabaví povinnosti vlastníka zahrnout příjem z prodeje do svého daňového přiznání) a taktéž nemá ani právo v dané souvislosti si uplatnit daňovou zůstatkovou cenu tohoto majetku, která bezprostředně souvisí s uplatněnými daňovými odpisy. Pro naplnění ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k organizačním složkám státu a státním organizacím je tedy rozhodující přímo v textu zapracovaný právní institut („příslušnost hospodařit s majetkem státu“), jehož obsah upravuje jiný právní předpis (zákon o majetku ČR). Jinými slovy, naplnění obsahu pojmu „příslušnost hospodařit s majetkem státu“ není možné bez zvláštního zákona, který stanoví, co se uvedeným pojmem rozumí a jakého okruhu subjektů se týká. A protože ani využitím „podobného slovního spojení“ nelze obdobný obecný právní institut bez zvláštního právního předpisu pro nestátní sektor vytvořit, tak jej nelze v daních účinně využít a není možné ani jeho prostřednictvím dosáhnout obdobného cíle.

Žalovaný dále poukázal na to, že záměr zákonodárce týkající se novely ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze shledat v důvodové zprávě k citovanému zákonu ani ve zdůvodnění předloženého poslaneckého návrhu. Lze však předpokládat, že bylo-li by záměrem zákonodárce skutečně umožnit přenos daňových odpisů na ekonomické uživatele majetku, pak by nepochybně realizace takto klíčové změny (zásadně měnící systém konstrukce základu daně poplatníků a mající významné fiskální dopady) nebyla provedena nezdůvodněnou novelou s naprosto nejasným textem a bez jakéhokoliv vyčíslení dopadů na státní rozpočet. Je nepravděpodobný záměr zákonodárce připustit daňové odpisy ekonomickým uživatelům majetku pouze v neziskovém sektoru, neboť by tím byly znevýhodněny obchodní společnosti, které by ztratily konkurenční schopnost v mnoha odvětvích podnikání.

Žalovaný dále uvedl, že se zákonem č. 216/2009 Sb. organizace zřízené územními samosprávnými celky příslušné hospodařit s majetkem svého zřizovatele sice dostaly pod zkratku „vlastník“, ale přesto pro ně platí obecná pravidla, kdy jako každý jiný vlastník mají právo daňově odpisovat za standardních podmínek pouze vlastní hmotný majetek a nikoliv jim svěřený.

Novelizované znění § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů dle žalovaného nestanoví, že by organizace zřízená územním samosprávným celkem mohla, kromě jí vlastněného hmotného majetku, daňově odpisovat i majetek jí svěřený, což vyplývá i z toho, že majetek ve vlastnictví kraje standardně vytváří kategorii hmotného majetku tohoto poplatníka a ten, jako jediný, ho může daňově odpisovat. Citované

ustanovení nestanoví, že by hmotný majetek poplatníka – zřizovatele měl být považován pro účely daňových odpisů za hmotný majetek poplatníka – jím zřízené organizace. Text novely výslovně pouze vymezuje a charakterizuje osobu poplatníka a používá při tom okolnost, že organizace zřízená samosprávným územním celkem, jako právnická osoba, má z různých právních důvodů „přístup“ k majetku zřizovatele.

Dále žalobce uvedl, že stát, jako vlastník majetku, není ve stejném právním postavení s územními samosprávnými celky, nikdy nebude vybaven pravomocemi podle svého uvážení převádět a odebírat vlastnická práva, je téměř vyloučeno, že by se stal poplatníkem daně schopným daňově vypořádat všechny své příjmy z vlastního majetku, nikdy nebude v pozici ostatních běžných poplatníků, proto bude daňové odpisy státního majetku schopen jako jediný vždy uplatňovat pouze ten, kdo je příslušný s ním hospodařit. Naopak ve sféře územních samosprávných celků platí standardní pravidla a právně odpovědným je vždy vlastník, ten je také poplatníkem schopným uplatňovat za standardních podmínek daňové odpisy.

Žalovaný zaujal názor, že Sdělení Ministerstva financí k aplikaci ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů není formulováno nad rámec zákona a že pouze vysvětluje, v zájmu jednotného postupu, citované ustanovení zákona o daních z příjmů. Daňové odpisy hmotného majetku uplatňuje podle ustanovení § 28 odst. 1 o daních z příjmů vždy vlastník majetku a znění textu § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů po úpravě provedené zákonem č. 216/2009 Sb. pouze potvrzuje výslovným uvedením dalšího typu vlastníka, a to organizace zřízené územními samosprávnými celky, že odpisy může uplatňovat i organizace zřízené územními samosprávnými celky, pokud je vlastníkem majetku.

Na základě výše uvedeného odpisy daňovým subjektem uplatněné v dodatečném daňovém přiznání za rok 2009 ve výši 5.421.944 Kč a za rok 2010 ve výši 6.059.007 Kč nelze dle žalovaného uznat za daňový náklad, neboť daňový subjekt v průběhu postupu k odstranění pochybností ani v odvolacím řízení neprokázal, že se jedná o odpisy z majetku v jeho vlastnictví, a proto odvolací orgán zamítl odvolání na dani z příjmů právnických osob, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

Žalobce ve včas podaných žalobách shodně potvrdil, že sporný mezi účastníky je výklad ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění po novele zákonem č. 216/2009 Sb. Tvrdil, že jako organizace zřízená územně samosprávným celkem zřizovací listinou ze dne 17.4.2003, příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele, je po novele zákona o daních z příjmů oprávněn uplatňovat odpisy z majetku, který mu Pardubický kraj svěřil do správy.

Uvedl, že kromě standardních metod klasického právního výkladu si dovolil vycházet i z aktuálních zásad právní interpretace předpisů ve smyslu rozhodování Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Z novější judikatury posledně jmenovaného odkázal na rozsudek ze dne 16.7.2009, č.j. 1 As 31/2009-81. Z něho

zdůraznil, že

- gramatický (jazykový) výklad je pouhým prvotním přiblížením se k aplikované právní normě a otrocké následování doslovného znění zákona nemá v moderním právním státě opodstatnění,
- vůle zákonodárce není metodou výkladu, nýbrž cílem výkladu a výsledkem výkladu, výrazem pro apriorní nezbytnost systémově nerozborného výkladu celého právního řádu.
- mechanická aplikace jazykového výkladu abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity.

Žalobce dále při aplikaci ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů vycházel také z následujících hledisek, podle kterých:

- Nelze zaměřovat stav zákona z množného hlediska de lege ferenda za stav zákona ve výslovném, určitém, srozumitelném a jasném jazykovém vyjádření v době vydání a aplikace právního předpisu, tedy de lege lata.
- Jazyková podoba zákona, po jazykovém a sémantickém výkladu, je pro orgány aplikující konkrétní zákonné ustanovení závazná, i když vůle zákonodárce neodpovídá představě orgánu státní moci, který konkrétní právo aplikuje.

Následně pak žalobce dále svoje žalobní námitky soustředil do tří bodů.

Především tvrdil, že správce daně i žalovaný porušili zásadu zákonnosti daňového řízení, protože použili právní výklad, jímž dospěli závěru o právní úpravě, která však není obsažena v § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Dále porušili zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), protože ze dvou možností řešení nepoužili to, které nejvíce respektuje práva a právem chráněné zájmy osob.

Konečně v rozporu s konstantní judikaturou Ústavního soud ČR a Nejvyššího správního soudu žalovaný aplikoval právo v rozporu s respektovanými zásadami in dubio pro libertate, která je v této věci realizována použitím zásady in dubio pro mitius, tedy v pochybnostech mírněji.

Svoje žalobní body pak žalobce zdůvodnil. Konstatoval, že § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů obsahuje taxativní výčet subjektů, oprávněných odpisovat hmotný majetek. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že zákonodárce v citovaném ustanovení pouze tvrdil, že i nadále může příspěvková organizace kraje odpisovat pouze majetek, který má přímo ve svém vlastnictví. Při takovém výkladu by se nejednalo o subjekt práva v taxativním výčtu, ale subjekt práva uváděný zákonodárcem pouze na demonstraci toho, kdo kupříkladu může odpisovat.

Podle žalobce je nepochybné, že dle § 28 zákona o daních z příjmů je jazykovým výkladem nutno dojít k závěru, že žalobce jako příspěvková organizace Pardubického kraje je oprávněn odepisovat hmotný majetek svěřený mu do správy jeho zřizovatelem. Poukázal na znění § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů před novelou provedenou zákonem č. 216/2009 Sb. a po této novele a uzavřel, že zmíněná novela rozšířila počet subjektů o další, a to organizaci zřízenou územním samosprávným celkem příslušnou hospodařit s majetkem svého zřizovatele. Tvrdil, že výklad Ministerstva financí publikovaný ve Sdělení MF ze dne 20.10.2009, č.j. 15/73 525/2009-151, je v rozporu s právní naukou a obvyklou technikou taxativního a demonstrativního výčtu v právní normě. Pokud by totiž zákonodárci šlo o to vyjádřit to, co tvrdí žalovaný, nemusel by zákon vůbec novelizovat, protože dříve platné znění určitě, jasně a srozumitelně vyjadřovalo, že vlastník může svůj majetek odpisovat. Pokud však k novele došlo, zákonodárce nepochybně projevil vůli něco změnit a rozšířil počet subjektů oprávněných odpisovat hmotný majetek, přestože nejsou vlastníky odpisovaného majetku. Podle žalobce logický, sémantický a teleologický výklad, jakož i výklad e ratione legis je v této věci v souladu s evidentním jazykovým výkladem. Žalobce proto nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že text novely je naprosto nejasný.

Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný se svým postupem snaží maximalizovat svůj zisk. Pardubický kraj jako vlastník majetku svěřeného žalobci do správy ho nemůže odpisovat, protože takový postup by byl v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť tento majetek mu neslouží k dosažení vlastních příjmů.

V závěru žalobce navrhl zrušení napadených rozhodnutí a jejich vrácení žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný se k oběma žalobám vyjádřil písemně a shodně uvedl, že správce daně zjistil, že žalobce je příspěvkovou organizací, která hospodaří s majetkem svého zřizovatele – Pardubického kraje. Ve vlastnictví nemá žádný majetek. Opět potvrdil, že předmětem sporu je výklad a aplikace prvního souvětí odstavce 1 § 28 zákona o daních z příjmů platného od 20.7.2009. Odkázal v plném rozsahu na žalobou napadená rozhodnutí, sdělení Ministerstva financí ze dne 20.10.2009 a Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6 č.j. 32320/11-31, uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 7 ze dne 30.11.2011. Zdůraznil zásadu uvedenou v napadeném rozhodnutí, podle které hmotný majetek uplatňují pouze vlastníci a vyslovil názor, že změna v ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů byla zcela nadbytečná. V závěru navrhl zamítnutí obou podaných žalob.

Při jednání před soudem účastníci setrvali na svých stanoviscích i procesních návrzích.

Krajský soud při jednání dne 13.3.2004 spojil podle ust. § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 31 Af 6/2013 a 31 Af 7/2013 s tím,

že nadále budou vedeny pod sp. zn. 31 Af 6/2013. Jak vyplývá ze shora podaného, obě věci spolu skutkově souvisejí a je v nich řešen identický právní problém. Napadená rozhodnutí pak přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a shledal žalobu důvodnou.

Skutkový stav věci, jak byl podán v rozhodnutích žalovaného i v žalobách, není mezi účastníky sporný. Ti se neshodli pouze na výkladu ustanovení věty první, odst. 1, § 28 zákona o daních z příjmů ve znění platném po novele provedené zákonem č. 216/2009 Sb., účinným od 20.7.2009, které zní: „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....“

Citovaná novela zákona o daních z příjmů změnila dosavadní znění citovaného ustanovení tím, že mezi vyjmenované subjekty, oprávněné odepisovat hmotný majetek, zařadila organizaci zřízenou územním samosprávným celkem příslušnou hospodařit s majetkem svého zřizovatele.

Krajský soud pokládal za nutné nejprve zjistit, co vedlo zákonodárce k novelizaci ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V důvodové zprávě k zákonu č. 216/2009 Sb. se však předkladatel zákona o novelizaci tohoto ustanovení nezmiňuje. Zjevně, a to dokládá i sněmovní tisk, byla novela výsledkem poslanecké iniciativy, důvody tohoto návrhu však nejsou v písemné formě dostupné. Ze způsobu, jakým byl návrh na novelizaci citovaného ustanovení Poslanecké sněmovně předložen a následně schválen, lze usuzovat, že úmyslem předkladatele byla pouze snaha poskytnout možnost odpisovat majetek i další skupině subjektů, konkrétně organizacím zřízeným územním samosprávným celkem příslušným hospodařit s majetkem svého zřizovatele. Ze žádných dostupných materiálů vztahujících se k předmětné novele se nelze jiného důvodu této novelizace dopátrat.

Ani jazykový výklad ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů po novele zákonem č. 216/2009 Sb., tomuto závěru neodporuje. Je totiž nepochybné, že citované ustanovení osoby oprávněné odepisovat hmotný majetek vymezuje taxativně. Nelze proto přisvědčit žalovanému, který tvrdí, že citované ustanovení i po novele pouze potvrzuje, že odpisy hmotného majetku uplatňuje vždy jen jeho vlastník, a pouze potvrzuje výslovným uvedením dalšího typu vlastníka, že odpisy může uplatňovat organizace zřízená územními samosprávnými celky jen tehdy, jde-li o její vlastní majetek. Krajský soud musí opět přisvědčit žalobci, že takový výklad by novelu a její dopady zcela anuloval a navíc by se stala zjevně nadbytečnou, když odepisování majetku, který subjekt, tedy i organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele, vlastní, je vyjádřena již v úvodu ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kde se stanoví, že hmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo.

Krajský soud nezpochybňuje argumentaci žalovaného ohledně odlišností v postavení žalobce a ostatních subjektů vyjmenovaných v ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemůže ale souhlasit s jeho závěrem, že tyto skutečnosti umožňují vykládat ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů shodně před i po jeho novele.

Jak bylo uvedeno výše, krajský soud zaujal názor, že okolností předcházející samotnému přijetí novely ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů nijak neodporují závěru, že zařazením textu „organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele“ za taxativně vyjmenované osoby hospodařící s majetkem státu, měl zákonodárce v úmyslu rozsah těchto osob rozšířit. Zároveň se přiklonil k závěru, že tento výklad není v rozporu s jazykovým výkladem citovaného ustanovení, které je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu. Názor, který ohledně novely ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů přijal krajský soud je zcela v souladu i s výkladem sémantickým a teleologickým.

Krajský soud proto uzavřel, že správce daně a žalovaný postupovali v rozporu s ust. § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když neumožnili žalobci uplatnit si odpisy majetku, svěřeného mu jeho zřizovatelem. Proto napadená rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 a 4 s.ř.s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude ve smyslu ust § 78 odst. 5 s.ř.s. vysloveným právním názorem vázán.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Dle něj 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. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2x3.000 Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté a účtované advokátem, a to za 5 úkonů včetně paušální náhrady hotových výdajů, náhradu za ztrátu času za 4 půlhodiny po 100 Kč a cestovné z Ústí nad Orlicí do Hradce Králové a zpět ve výši 864 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) d) a g) a § 13 odst. 3 a 4, § 14 odst. 3) vyhl. č. 177/1996 Sb.). Včetně daně z přidané hodnoty činí celková částka 31.850 Kč a tu bylo Odvolací finanční ředitelství zavázáno zaplatit žalobci do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce (§ 64 s.ř.s., § 149 odst. 1 o.s.ř.).

P o u č e n í :

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).

Případne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 Hradci Králové dne 20. března 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu