



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Jihomoravská plynárenská, a.s.**, se sídlem v Brně, Plynárenská 499/1, zastoupeného společností **VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o.** se sídlem v Praze, Jungmannova 31, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 9. 2011, č. j. 11297/11-1200-701174 a č. j. 11298/11-1200-701174,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 9. 2011, č. j. 11297/11-1200-701174 **se zrušuje** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 9. 2011, č. j. 11298/11-1200-701174 **se zrušuje** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19.053 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet společnosti **VORLÍČKOVÁ PARTNERS, s.r.o.**

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem orgánu, který vydal žalobou napadená rozhodnutí - Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje ve shodném významu jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to podle kontextu dané věty.

I. Dosavadní průběh řízení a vymezení nyní projednávané věci

[2] Dne 4. 4. 2005 vydal Finanční úřad Brno I (dále též „správce daně“) pod č. j. 88832/05/288915/2426 a č. j. 89026/05/288915/2426, dodatečné platební výměry, kterými po provedené daňové kontrole dodatečně vyměřil žalobci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 4.851.810 Kč, resp. za zdaňovací období roku 2002 ve výši 7.724.580 Kč.

[3] Napadenými rozhodnutími žalovaný změnil dodatečné platební výměry a snížil vyměřenou daň za rok 2001 z částky 4.851.810 Kč na částku 4.471.440 Kč a za rok 2002 z částky 7.724.580 Kč na částku 7.352.580 Kč.

[4] Žalovaný rozhodoval o předmětných dodatečných platebních výměrech potřetí. Předchozí rozhodnutí o odvolání byla již dvakrát zrušena zdejším soudem, a to rozsudky ze dne 8. 2. 2008, č. j. 30 Ca 97/2006-197 a č. j. 30 Ca 98/2006-150 (kasační stížnosti proti těmto rozhodnutím zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Afs 90/2008-225; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a rozsudky ze dne 27. 8. 2010, č. j. 30 Ca 170/2008-162 a č. j. 30 Ca 171/2008-193. Předchozí rozhodnutí žalovaného byla zrušena pro vady řízení, především pro nedostatek důvodů spočívající v neprovedení zásadního důkazního prostředku rozhodného pro věc, kterým bylo stavební povolení pro regulační stanici Špitálka na Turgeněvově ulici (dále též „regulační stanice“).

[5] V odůvodnění napadených rozhodnutí je mj. uvedeno, že žalobce prostřednictvím doplnění dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 změnil daňové odpisy u stavby – regulační stanice, u které s účinností od 1. 12. 1999 překvalifikoval dosud uplatněný lineární odpis na odpis časový z titulu „dočasné stavby“ podle § 30 odst. 6 ZDP. Správce daně zjistil, že se o dočasnou stavbu nejedná, a proto nelze uznat ani časový odpis. Žalobce uplatnil za předmětné zdaňovací období v rozporu s § 24 odst. 2 písm. a) ZDP vyšší daňové odpisy regulační stanice.

[6] V odvolacím řízení žalovaný přihlédl k předloženým listinám a rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2010, č. j. 30 Ca 170/2008-162 a č. j. 30 Ca 171/2008-193. V rámci řízení bylo předloženo stavební povolení ze dne 30. 10. 1995, č. j. 192/95/No, vydané stavebním úřadem městské části Brno-Černovice (dále též „stavební úřad“) na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka - I. etapa“ – stl. plynovod, stavební povolení ze

dne 6. 6. 1996, č. j. 192/95/No, vydané stavebním úřadem na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka - II. etapa“ – regulační stanice a stavební povolení ze dne 31. 1. 1996, č. j. 192/96/No, na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka - III. etapa“ – vtl. plynovod.

[7] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvedl, že správce daně po daňové kontrole zvýšil žalobci základ daně o další částku z důvodu, že podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nelze uznat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného majetku. V odvolání žalobce žádal o zohlednění daňových odpisů tohoto majetku, k nimž správce daně při dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001 a 2002 nepřihlédl. Tomuto požadavku žalovaný nevyhověl. Podle § 26 odst. 5 ZDP se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů zajištění tohoto příjmu. Majetkem evidovaným v majetku poplatníka se pak rozumí majetek uvedený do užívání podle předpisu o účetnictví. Žalobce v daném případě zaúčtoval výdaj na pořízení majetku jednorázově do provozních nákladů roku 2001 a 2002. V důsledku tohoto postupu neproúčtoval pořízení odpisovaného investičního majetku, což je v rozporu s čl. III. odst. 2 účtové třídy 0-Investiční majetek Opatření federálního ministerstva financí, č. j. V/20 100/1992, ze dne 15. 7. 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále též „Opatření o postupech účtování“). Podle § 26 odst. 8 ZDP není daňový subjekt povinen uplatnit daňové odpisy, přitom odepisování lze i přerušit, z čehož jednoznačně vyplývá, že se jedná o fakultativní položku. Vzhledem k tomu je nezbytné, aby poplatník tuto položku uplatnil sám, neboť podle § 40 odst. 16 ZDP je daňový subjekt povinen v daňovém přiznání si daň sám vypočítat a uvést též případné výjimky a vyčíslit jejich výši.

[8] Pokud poplatník zaúčtuje hodnotu investic a hmotného a nehmotného majetku plně na vrub nákladů, nelze tento náklad ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) ZDP pro daňové účely uznat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů s tím, že odpisy takto zaúčtovaného hmotného majetku lze v podmínkách podvojného účetnictví uplatnit v daňově účinných nákladech ve smyslu § 26 odst. 5 ZDP až v roce zaevidování tohoto majetku do účetnictví společnosti. Správce daně nemůže v návaznosti na § 16 odst. 8 ZSDP, při daňové kontrole, pokud ze základu daně vyloučí náklady na pořízení hmotného majetku, současně zvolit způsob odpisování za poplatníka, vypočítat a v základu daně zohlednit daňové odpisy.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[9] Ve včas podaných žalobách žalobce uvedl, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná pro nesprávné právní posouzení věci žalovaným. Poměrně rozsáhlé žaloby byly rozděleny v podstatě na dva žalobní body.

[10] Prvním sporným bodem byl charakter regulační stanice Turgeněvova. Žalobce byl toho názoru, že se jedná o stavbu dočasnou, a proto při zdanění uplatnil tzv. časový odpis dle § 30 odst. 6 ZDP. Správce daně však měl za to, že se jedná o stavbu trvalou, snížil odpis na rovnoměrný a tím zvýšil základ daně. Pro posouzení charakteru předmětné stavby, jak

zkonstatovaly soudy v předchozích řízeních, bylo klíčové stavební povolení ze dne 6. 6. 1996, č. j. 192/95/No. V něm je uvedeno, že stavba se povoluje „na dobu dočasnou do 30. 5. 1999“. V napadených rozhodnutích je dále na str. 13 (resp. na str. 12) uvedeno, že „*jediným důvodem dočasnosti předmětné stavby byla provizorní staveništní panelová vozovka k regulační stanici*“. Z těchto formulací jasně vyplývá, že stavební úřad omezil dobu trvání stavby a regulační stanici kvalifikoval jako stavbu dočasnou. Přesto tvrdí žalovaný v napadených rozhodnutích opak, což je činí vnitřně rozpornými.

[11] Záměr stavebního úřadu omezit stavbu vyplýval z průběhu celého stavebního řízení. Jak bylo zmíněno výše, stavební úřad provedení stavby povolil na dobu dočasnou do 30. 5. 1999. Při následné kolaudaci stavby povolil její užívání rozhodnutím ze dne 10. 11. 1999, č. j. 123/99/No, pouze „na dobu dočasnou do 31. 12. 2002“. Bez ohledu na eventuální nezákonnost tohoto rozhodnutí je zřejmé, že stavební úřad stavbu fakticky vyhodnotil jako dočasnou. Kolaudační rozhodnutí jen navazovalo na stavební povolení omezující trvání stavby.

[12] Při určení charakteru stavby nelze považovat za relevantní, že sám žalobce ke stavbě při jejím zařazení do majetku přistupoval jako ke stavbě trvalé. Ten navíc při jejím odepisování postupoval v souladu s názorem Ministerstva financí, který byl publikován v pokynu D-300. Ministerstvo totiž uvádí, že „*při změně užívání stavby z doby trvalé na dobu dočasnou se odpisy stanoví tak, že se neodepsaná část vstupní ceny hmotného majetku snižena o uplatněné odpisy (tj. zůstatková cena) rozpočítá na zbývající dobu trvání stavby stanovené na základě rozhodnutí stavebního úřadu, přitom při zahájení odepisování dočasné stavby včetně zaokrouhlování odpisů se postupuje podle § 30 odst. 9 až 11 zákona.*“ Výklad ministerstva je tedy založen na pojmu „užívání stavby“ na dobu dočasnou, resp. trvalou. Přestože zákon tento pojem nezná, praxe správních úřadů s jeho existencí počítá. V některých případech je naopak dočasnost stavby omezena stavebním úřadem např. na 50 let, což je doba delší, než by byla doba odepisování lineárním či degresivním způsobem. Žalobce vycházel z toho, že jeho postup je správný, neboť se při něm opíral nejen o obsah hmotněprávních předpisů a textu rozhodnutí stavebního úřadu, ale i o principy právní jistoty a legitimního očekávání. Spoléhal na správnost rozhodnutí stavebního úřadu, resp. považoval omezení doby užívání stavby za nepřesné vyjádření omezení doby jejího trvání. Jestliže stavební úřad překročil meze svých pravomocí a vydal rozhodnutí, jehož vydání stavební zákon neumožňuje, nemůže jít taková skutečnost k tíži žalobce.

[13] Není přitom v kompetenci žalovaného činit si vlastní úsudek o charakteru stavby. O dočasnosti stavby rozhoduje pouze stavební úřad ve stavebním povolení. Žalovaný je ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v účinném znění, vázán rozhodnutím příslušného orgánu, který již o sporné otázce autoritativně rozhodl.

[14] Druhý sporný bod spočíval v zohlednění daňových odpisů při pořízení hmotného majetku. Žalobce při koupi přepočítávačů plynu a telemetrických skříní opomněl zahrnout do pořizovací ceny hodnotu montáže. Správce daně po provedené kontrole vyloučil celou pořizovací cenu majetku z daňově uznatelných nákladů pro rozpor s § 25 odst. 1 písm. a) ZDP. Žalobce uznal své pochybení, avšak požadoval zohlednění alespoň poměrné části vstupní ceny v podobě daňových odpisů pořízeného majetku jako daňový náklad. Tomuto požadavku správce daně nevyhověl.

[15] Podle ZDP v rozhodném znění bylo možné tzv. daňově účinně odpisovat samostatné movité věci, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok. Pojem odpisování znamená zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Podle § 34 odst. 4 ZDP se evidováním hmotného majetku v majetku poplatníka rozumělo uvedení majetku do užívání podle zvláštního předpisu, kterým byl v tomto případě zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Pojem „uvedení majetku do užívání“ zákon o účetnictví však neobsahoval, obsahovalo jej až Opatření o postupech účtování. Žalovaný v napadených rozhodnutích dovodil, že žalobce postupoval v rozporu s tímto opatřením. Rozpor s účetními předpisy však není podstatou sporu. Žalobce připustil, že při účtování předmětného majetku pochybil. Přesto mu daňové předpisy umožňují uplatnit alespoň část pořizovacích nákladů, a to formou daňového odpisu.

[16] Žalovaný se nezabýval tím, zda žalobce splnil podmínky opatření pro uvedení majetku do užívání, přestože právě splnění této podmínky je rozhodující pro to, zda poplatník může uplatnit z určitého majetku odpis. Žalobce uvedl přepočítávače plynu a telemetrické skříně do provozu, tím splnil definici evidování majetku, a tedy i podmínku pro odpisování. Nesprávné zaúčtování částky vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku nemůže žalobce zbavit možnosti uplatnit z tohoto majetku odpisy ve smyslu § 26 a násl. ZDP. Předmětný majetek byl od počátku způsobilý k odpisování.

[17] Dle žalovaného je možné odpisy uplatnit „až v roce zaevidování (aktivace) tohoto majetku do účetnictví společnosti“. Žalobce majetek zaevidoval v roce 2001, resp. 2002, tudíž byl oprávněn od tohoto zdaňovacího období zahrnovat překlasifikovaný majetek do nákladů formou odpisů. Jelikož tomuto požadavku žalovaný nevyhověl, trpí jeho rozhodnutí vnitřním rozporem. Na podporu svých závěrů žalobce poukázal např. na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2008, č. j. 9 Afs 122/2007-88.

[18] Žalobce v řízení projevil vůli uplatnit daňový odpis z předmětného majetku. Ve své podstatě se totiž jednalo o daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Správce daně je povinen při daňové kontrole přihlídnout taktéž k výhodám plynoucím daňovému subjektu (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01). Za ty lze považovat právě i daňově uznatelné náklady dle § 24 ZDP. Zohlednění těchto výdajů až v rámci daňové kontroly nic nebrání. Je přitom nerozhodné, jakým způsobem byla výhoda zjištěna, podstatné je to, že s ní byl správce daně obeznámen. Žalobce po správci daně nepožadoval, aby za něj provedl zařídění a stanovil způsob odpisování pro pořízený majetek. Žalobce výši odpisů připadajících na dané období vyčíslil sám. I když zákon uvádí, že způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví vlastník, neznamená to nutně nemožnost zohlednit odpisy reklasifikovaného majetku v rámci daňové kontroly.

[19] Důvody žalovaného, pro které nelze zohlednit daňové odpisy v průběhu daňové kontroly jsou založeny na nerozlišování mezi podmínkami pro účetní a daňové odpisování a přepjatě formalistickým výkladu ZDP. Není důvod neuznat v daném zdaňovacím období alespoň část pořizovací ceny jako daňově uznatelný náklad v podobě odpisu, neboť materiálně byly podmínky pro odpisování daného majetku splněny.

[20] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[21] S ohledem na totožnost žalobních a odvolacích námitek žalovaný především odkázal na argumentaci obsaženou v napadených rozhodnutích. Zdůraznil, že žalobce při odpisování regulační stanice uplatňoval nejdříve rovnoměrný odpis, a teprve od konce roku 1999, tedy v průběhu rovnoměrného odpisování, přešel nesprávně na odpis časový. Regulační stanice je od samého počátku trvalou stavbou. Je třeba rozlišovat pojem *dočasná stavba* a pojem *užívání stavby na dobu dočasnou*.

[22] Žalovaný v rámci řízení postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a není pravda, že by si učinil vlastní úsudek ohledně charakteru stavby předmětné regulační stanice. K dalšímu posouzení charakteru stavby žalovaný navrhl výslech svědka – Ing. N., vedoucí odboru výstavby, dopravy a životního prostředí Úřadu městské části Brno-Černovice.

[23] Správní orgány nemohly akceptovat požadavek žalobce na dodatečné uznání alespoň poměrné části daňových odpisů u pořízeného hmotného majetku (přepočítávače plynu a telemetrické skříně). Nestačí, aby byl investiční majetek ze strany žalobce zaevidován do jeho účetnictví kamkoli, ale je nutné, aby byl zaevidován v souladu s účetními předpisy. Z napadených rozhodnutí je zřejmé, že žalobce o předmětné odpisy nepřijde, musí však nejprve účetně napravit protiprávní stav a teprve poté může správce daně akceptovat daňově odpovídající výši odpisů. S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby soud žaloby zamítl jako nedůvodné.

IV. Jednání konané dne 18. 11. 2013

[24] Žalobce podal proti oběma v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobu zvlášť. Protože žalobní námitky byly totožné (žalobce podáním ze dne 29. 8. 2012 upustil od projednání žalobního bodu týkajícího se nákladů na nerealizované investice původně vzneseného ve věci pod sp. zn. 30 Af 104/2013) a rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisela, zdejší soud na základě § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žaloby usnesením na začátku jednání spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 30 Af 103/2013, a to z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení. Zástupkyně žalovaného netrvala na výslechu navrženého svědka, oba zástupci účastníků shodně nenavrhovali provádění důkazního řízení.

[25] Ve své závěrečné řeči zástupce žalobce uvedl, že z rozhodného stavebního povolení vyplývá, že regulační stanice je dočasná stavba. O tom rozhodl stavební úřad a správce daně i žalovaný byli tímto rozhodnutím vázáni. Určení dočasnosti stavby mělo svůj důvod vzhledem k vlastnickým vztahům k pozemkům ležícím pod a v okolí regulační stanice. Pokud by nebyly dořešeny, mohlo dojít i k odstranění stavby. Nelze tvrdit, že bylo od začátku jasné, že se jedná o stavbu trvalou s argumentem, že nyní stavba stojí. K druhému spornému bodu, týkajícímu se zohlednění daňových odpisů při pořízení hmotného majetku, zástupce

žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 77/2012-31, z něhož vyplývá, že odpisy nelze vyloučit jen proto, že daňový subjekt náklady nesprávným způsobem uplatňuje a eviduje.

[26] Zástupkyně žalovaného uvedla, že by nedávalo smysl, aby regulační stanice byla stavbou dočasnou. Ve výrokové části předmětného stavebního povolení není stanoveno, na jak dlouho by stavba měla být užívána a kdy končí její existence. Stavba regulační stanice byla povolena na dobu dočasnou, ale nikoli stavba jako taková, ale stavební povolení bylo omezeno do doby, než se vyřeší vlastnické vztahy k pozemkům. To, že se nejedná o stavbu dočasnou, vyplývá i z projektové dokumentace, územního rozhodnutí a konečného kolaudačního rozhodnutí. Co se týče druhého bodu, žalovaný postupoval v souladu s § 26 odst. 5 a 6 ZDP. Účetní knihy nelze otvírat zpětně, je třeba splnit formální náležitosti a uvést evidenci majetku do souladu s účetními předpisy.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[27] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, přitom shledal, že **žaloby jsou důvodné**.

[28] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Afs 90/2008-225, kromě jiného potvrdil úvahu Krajského soudu v Brně, že dočasnost stavby jako podmínku provádění tzv. časových odpisů lze prokázat pouze stavebním povolením a jeho podklady. Při určování dočasnosti stavby není rozhodné, jak předmětná stavba vypadá. Zákon o daních z příjmů blíže nedefinuje, co považuje za dočasnou stavbu a odkazuje v tom na stavební zákon. Podle § 139b odst. 2 písm. b) zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „stavební zákon“), je dočasnou stavbou taková stavba, u níž se předem omezí doba jejího trvání. Stavební zákon tedy hovoří o omezení trvání (existence) stavby, nikoliv o omezení doby jejího užívání – z tohoto je podle názoru Nejvyššího správního soudu nutné dovodit, že k omezení doby trvání stavby přistupuje stavební úřad ve stavebním povolení. Právě stavební povolení je konstitutivním správním rozhodnutím stavebního úřadu, jímž se rozhoduje o tom, zda stavebník má právo uskutečnit stavbu dočasnou či trvalou. Skutečnost, zda je stavba dočasná, musí jednoznačně vyplývat ze stavebního povolení (pokud zde o dočasnosti stavby není zmínka, pak lze předpokládat, že se jedná o stavbu trvalou) a z podkladů k tomuto povolení, jmenovitě z žádosti o ně. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku dále zabýval i tím, zda dočasnost stavby je možné založit též kolaudačním rozhodnutím a dospěl k závěru, že nikoliv. Mimo jiné vyslovil, že kolaudační rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999, jímž stavební úřad povolil užívání stavby na dobu dočasnou do 31. 12. 2002, neodpovídá zákonným ustanovením a je otázka, zda stavební úřad byl vůbec oprávněn takové kolaudační rozhodnutí vydat, když byl zjištěn tak závažný nedostatek, jako jsou nesrovnalosti ve vlastnických vztazích příjezdové cesty ke stanici. Termín „užívání stavby na dobu dočasnou“ nemá ve stavebním zákoně oporu (kromě situace předvídané v § 83 stavebního zákona, o kterou v daném případě nešlo). Ze samotného kolaudačního rozhodnutí není možné zpravidla určit, zda se jedná o stavbu dočasnou, či trvalou ve smyslu § 139b odst. 2 stavebního zákona. V kolaudačním rozhodnutí se rozhoduje o užívání stavby, nikoliv o době její existence (ta může být dána jen ve

stavebním povolení). Stavební úřad tedy nemůže v kolaudačním rozhodnutí měnit charakter stavby ze stavby dočasné na trvalou a obráceně. *O dočasnosti stavby autoritativně rozhoduje pouze stavební úřad ve stavebním povolení.* Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku proto uzavřel, že skutečnost, zda je stavba dočasná ve smyslu § 139b odst. 2 písm. b) stavebního zákona lze pro účely tzv. časového odpisu podle § 30 odst. 6 ZDP prokázat pouze stavebním povolením a podklady k němu.

[29] V nyní přezkoumávané věci je v první řadě třeba konstatovat, že žalovaný dostatečně doplnil podklady požadované soudy v předchozích rozhodnutích. Ze správního spisu vyplynulo, že měl k dispozici mj. projektovou dokumentaci pro územní řízení, územní rozhodnutí o umístění stavby, žádost o zahájení stavebního řízení s vydáním stavebního povolení ze dne 17. 7. 1995, stavební povolení na všechny tři etapy předmětné stavby, zápis o odevzdání a převzetí stavby ze dne 7. 2. 1997, souhlas s předčasným užíváním stavby ze dne 26. 2. 1997 i následující dvě kolaudační rozhodnutí.

[30] Jak potvrdily soudy v předchozích řízeních, rozhodujícím podkladem pro určení charakteru stavby bylo stavební povolení. Regulační stanice byla povolena v rámci II. etapy stavby rozhodnutím ze dne 6. 6. 1996, č. j. 192/95/No. V jeho výroku bylo uvedeno: „stavba *“Rekonstrukce VTL a STL Podolí – Špitálka – II. etapa“ – Regulační stanice na poz.p.č. 2769/8, 2769/10, 2769/11, 2768, 2722/5, 2769/6 k.ú. Černovice se podle § 66 zák. č. 50/76 Sb. v úplném znění stavebního zákona povoluje a to na dobu dočasnou do 30. 5. 1999.“* Výrok „stavba [...] se povoluje a to na dobu dočasnou do 30. 5. 1999“ nelze chápat jinak, např. jako omezení platnosti stavebního povolení. Platnost je v předmětném stavebním povolení ostatně omezena v podmínce 6): „*Stavba bude dokončena nejpozději 30.11.1997*“. Proti rozhodnutí nebyly uplatněny opravné prostředky a nabylo tak právní moci dne 13. 6. 1996. Soud vycházel z důvodného předpokladu, že žalobce s výrokem stavebního povolení deklarujícího předmětnou stavbu jako stavbu dočasnou souhlasil, neboť pokud by s vysloveným statutem povolované stavby nesouhlasil, jistě by se proti němu bránil právní cestou. Dočasnosti předmětné stavby odpovídá i kolaudační rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999, č. j. 123/99/No, kterým bylo (byť mimo rámec stavebního zákona) povoleno užívání stavby na dobu dočasnou do 31. 12. 2002.

[31] Žalovaný k tomu v napadených rozhodnutích uvedl (viz str. 13, resp. str. 12), že je pravda, že stavební úřad ve stavebním povolení použil nepříliš šťastnou formulaci, ale že oběma stranám bylo jasné, že důvodem omezení platnosti stavebního povolení nebyl charakter stavby jako takové, nýbrž nedorozumění majetkové spory týkající se přístupové cesty k regulační stanici.

[32] Jak již soud odůvodnil výše, výrok rozhodnutí č. j. 192/95/No nelze chápat jako omezení platnosti stavebního povolení, ale jako omezení trvání existence stavby. Domněnka ze strany žalovaného, že oběma stranám (stavebnímu úřadu i žalobci) bylo jasné, jak bylo rozhodnutí myšleno, je spekulací a nemůže změnit zcela jasný výrok stavebního povolení závazně určující charakter předmětné stavby, vůči němuž žalobce nebrojil, nebrojil ani proti navazujícímu kolaudačnímu rozhodnutí a že s uvedeným statutem stavby byl srozuměn a že jej požadoval později změnit svědčí jeho žádost o změnu kolaudace z 19. 11. 2002. V daném řízení vyvstala předběžná otázka, zda je předmětná stavba dočasná, a tedy zda lze uplatnit tzv. časové odpisy dle § 30 odst. 6 ZDP. O dočasnosti stavby autoritativně rozhoduje pouze

stavební úřad ve stavebním povolení. Zároveň se ve správním spise nenachází žádné podklady, které by hodnověrně zpochybňovaly srozumění (souhlas) žalobce s autoritativním výrokem stavebního povolení ohledně charakteru předmětné stavby. V pravomocném stavebním povolení bylo uvedeno, že stavba se povoluje na dobu dočasnou. Žalovaný, resp. správce daně, měli z toho tedy vycházet. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu (resp. § 28 ZSDP) byl žalovaný, resp. správce daně, vázán rozhodnutím, kterým příslušný orgán veřejné moci (stavební úřad) rozhodl o otázce, která nastala v řízení před správcem daně. Žalovaný nebyl oprávněn si toto rozhodnutí interpretovat po svém a domýšlet, jak jej stavební úřad myslel.

[33] Při určení charakteru stavby nelze považovat za relevantní, že sám žalobce ke stavbě při jejím zařazení do majetku přistupoval jako ke stavbě trvalé. V daných věcech se nejednalo o změnu skutkového stavu (změnu charakteru předmětné stavby), ale o jiné právní posouzení, na které měl žalobce právo.

[34] Lze tedy uzavřít, že žalovaný i správce daně dospěli na základě skutkových zjištění k nesprávnému závěru, že předmětná stavba je stavbou trvalou. Na tomto místě je třeba podotknout, že napadená rozhodnutí nelze považovat za vnitřně rozporná, jak tvrdil žalobce. Z průběhu celého řízení i ze samotného textu rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vycházel z toho, že byla omezena platnost stavebního povolení, příp. doba užívání stavby, a nikoli doba existence stavby.

[35] K druhému žalobnímu bodu soud uvádí následující. Mezi účastníky řízení je nesporné, že si žalobce pořídil majetek (telemetrické skříně a přepočítávače plynu), který postupně včetně montáže nesprávně zaúčtoval do 5. účtové třídy jako daňově uznatelné provozní náklady ve smyslu § 24 ZDP. Vzhledem k tomu, že se však jednalo o výdaje na pořízení hmotného majetku, nebylo je možné dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP uznat pro daňové účely jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Proto správce daně tyto výdaje překvalifikoval a v souladu s § 23 odst. 2 a odst. 3 písm. a) ZDP zvýšil základ daně. Spornou otázkou bylo, zda si žalobce může u takto pořízeného a překvalifikovaného hmotného majetku uplatnit odpisy dle § 26 a násl. ZDP a zda je správce daně k takovéto okolnosti povinen přihlídnout vzhledem k § 16 odst. 8 ZSDP.

[36] Při posouzení této otázky zdejší soud vycházel z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu. Z ní plyne, že zjištěnými okolnostmi, ke kterým musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP přihlížet, jsou všechny okolnosti, které byly při daňové kontrole zjištěny, s výjimkou těch, pro jejichž dodatečné uplatnění stanoví zákon výlučně formu dodatečného daňového přiznání. Je přitom nerozhodné, zda jde o okolnosti mající za následek zvýšení či naopak snížení daňové povinnosti a zda jsou tyto okolnosti zjištěny z podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt. Rozhodné je pouze to, zda se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé a zda jejich zohlednění v průběhu daňové kontroly není zákonem vyloučeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007-59). Mezi okolnosti, ke kterým musí správce daně přihlídnout, tedy nepatří vzhledem k § 38p ZDP (a navazujícímu § 34 ZDP), např. právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005-106).

[37] V nyní souzené věci se však nejedná o daňovou ztrátu, ale o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, jejichž dodatečné uplatnění zákon neváže striktně pouze na institut dodatečného daňového přiznání, a proto obdobné omezení (§ 38p ZDP) pro jejich uplatnění v rámci ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP z platné právní úpravy dovodit nelze. V této souvislosti je nutné upozornit i na základní ustanovení čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky, které obecně zakládá pravidlo možnosti činit vše, co není zákonem zakázáno.

[38] K problematice odpisů lze odkázat na recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012-36, zabývající se skutkově obdobným případem: *„Smysl a účel ust. § 26 odst. 5 a 6 zákona o daních z příjmů je zřejmý. Zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Proto, kvůli přehledu o existenci majetku a časových parametrech jeho pořízení a uvedení do stavu způsobilého užívání, zákon stanoví, že musí jít o majetek u poplatníka evidovaný. Na druhé straně však citované ustanovení nelze vykládat jako svého druhu sankční normu, která má za cíl vyloučit uznatelnost odpisů jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání eviduje, a tedy nevyvstávají pochyby o tom, kdy byl pořízen a že je způsobilý užívání, avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil. Výdaj na pořízení uplatnil jako daňový výdaj v jednom zdaňovacím období místo, aby jej podle pravidel pro uplatnění odpisů rozložil na více zdaňovacích období po sobě jdoucích. Takový výklad, tedy vnímání ust. § 26 odst. 6 zákona o daních z příjmů jako svého druhu sankční normy, by byl v rozporu s požadavkem vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, aby ustanovení daňových zákonů nebyla vykládána tak, že náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, byly z daňové uznatelnosti vyloučeny nebo jejich uznatelnost byla v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikována. Tento výklad by znamenal, že pochybení poplatníka při „nákladové“ klasifikaci výdajů na pořízení určitých majetkových hodnot, tedy nesprávné posouzení, zda se jedná o výdaje podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, anebo o výdaje v podobě odpisů podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, by jednou provždy vyloučilo uznatelnost takových nákladů, a mělo tedy jakýsi „kontumační“ efekt. Takový výklad je z ústavních hledisek zcela nepřijatelný, již jen například proto, že v řadě ohledů nemusí být u určitých výdajů zřejmé a jednoznačné, zda mají být uplatňovány jednorázově, anebo formou odpisů. Po poplatnících nelze spravedlivě požadovat, aby veškerá rizika s tím spojená nesli oni. Uvedený výklad by pak svým „kontumačním“ efektem vedl v řadě případů ke zdaňování příjmů, které ve skutečnosti dosaženy nebyly. Proto je nutno jej odmítnout a naopak za správné označit závěry, k nimž dospěl krajský soud.“*

[39] Krajský soud v Brně si je vědom toho, že v rámci prvního rozsudku, který byl v předmětné věci vydán (rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 2. 2008, č. j. 30 Ca 98/2006 - 150 zaujal při řešení této žalobní námitky názor souhlasný s žalovaným, a to s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 11/2005 – 106. Zmiňované usnesení rozšířeného senátu se však týkalo problematiky možnosti účinně podat dodatečné daňové přiznání od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení, přičemž v předmětné věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu ust. § 16 odst. 8 daňového řádu přihlížet, není právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu

z předchozích let v jiném rozsahu, než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období. V porovnání s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve shora uvedeném rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 177/2012 – 36, zabývajícím se skutkově obdobným případem jako je nyní projednávaná věc, je však zřejmé, že právní názor zdejšího soudu zaujatý v rozsudku ze dne 8. 2. 2008, č. j. 30 Ca 98/2006 - 150 nemůže obstát.

[40] V nyní souzené věci nebylo sporné, že žalobce skutečně pořídil majetek způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem, a že jej zaúčtoval a zaevidoval. Učinil tak nicméně nesprávně, když jej zařadil do 5. účtové třídy do daňově uznaných nákladů. Jak bylo odůvodněno výše, nelze toto pochybení vykládat tak, že z tohoto nesprávně evidovaného majetku nelze uplatnit odpisy. Žalobce v rámci odvolacího řízení projevil vůli uplatnit z překvalifikovaného majetku daňové odpisy a sám je vyčíslil (viz odvolání ze dne 9. 5. 2005). Pokud měly finanční orgány pochybnosti ohledně jejich výše či výpočtu, měly žalobce vyzvat, aby vyčíslené odpisy upřesnil, což však neučinily (k tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2008, č. j. 9 Afs 122/2007-88).

[41] Žalobce tedy mohl poté, co vyšlo najevo, že při uplatnění nákladů na pořízení telemetrických skříní a přepočítávačů plynu pochybil, své pochybení korigovat v té míře, v jaké mu to umožňují ustanovení o odpisech, a uplatnit za zdaňovací období roku 2001 a 2002 příslušnou část vynaložených nákladů ve formě odpisů. Rovněž mohl další části nákladů uplatnit v souladu s pravidly odepisování v navazujících zdaňovacích obdobích.

VI. Závěr a náklady řízení

[42] Z výše uvedených důvodů Krajský soud v Brně žalobám vyhověl, rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.), ve kterém je vázán výše vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude proto na žalovaném, aby ze znění stavebního povolení vycházel ve smyslu výše uvedeného a aby žalobci umožnil uplatnit náklady ve formě odpisů hmotného majetku skutečně pořízeného a způsobilého k užívání, avšak nesprávně evidovaného.

[43] 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.

[44] Žalobce dosáhl v řízení plného úspěchu (žalobám bylo vyhověno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce byl v řízení zastoupen obchodní společností, která vykonává daňové poradenství pomocí daňových poradců ve smyslu § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Odměna daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Znění vyhlášky účinné ke dni vyhlášení rozsudku přináší určité změny ve výpočtu odměn advokátů. S ohledem na čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb., kterou se mění vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb.,

o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, ale za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky přísluší odměna podle advokátního tarifu, ve znění účinném do dne nabytí účinnosti této vyhlášky (1. 1. 2013). V tomto případě náležela odměna a náhrada hotových výdajů dle advokátního tarifu ve znění vyhlášky č. 399/2010 Sb. (účinnost do 1. 1. 2013) za dva úkony právní služby (2x žaloba) tedy 2x 2.100 Kč a za dva režijní paušály 2x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citovaného znění vyhlášky], a dle advokátního tarifu ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb. (účinnost od 1. 1. 2013) za jeden úkon právní služby (účast na jednání před soudem) 1x 3.100 Kč a jeden režijní paušál 1x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. g), § 13 odst. 3 citovaného znění vyhlášky], celkem tak částka 8.200 Kč, která se zvyšuje o příslušnou sazbu daně z přidané hodnoty (21 %), tj. o částku 1.722 Kč, neboť zástupce žalobce prokázal, že je plátcem DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci rovněž přísluší náhrada cestovních výdajů zástupce žalobce k jednání u zdejšího soudu dne 18. 11. 2013 za cestu Praha – Brno – Praha osobním vozidlem SPZ 9A89604, zn. AUDI A6, ve výši 2.588 Kč dle předloženého technického průkazu vozidla a vyhlášky č. 472/2012 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. V daném případě náklady na pohonné hmoty dosáhly výše 1.083 Kč $[(418/100) \cdot 7,1 \cdot 36,50]$, amortizace (náhrada) výše 1.505 Kč $(418 \cdot 3,60)$ a DPH výše 543 Kč. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 6.000 Kč. Celkem tedy byla žalobci přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 19.053 Kč, k jejíž úhradě zavázal soud žalovaného a k zaplacení mu určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í : 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 25. listopadu 2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu