



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla, v právní věci žalobce **BUŠTA spol. s r.o.**, IČ 46885986, se sídlem Radnice u Rokycan, Chomle, zastoupeného JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem se sídlem Plzeň, Slovanská tř. 136, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.12.2010, č.j. 9451/10/1200-400609,

t a k t o:

- I. Žaloba se 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 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10.12.2010, č.j. 9451/10/1200-400609 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rokycanech (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 4.5.2010, č.j. 38200/10/150910401442 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“).

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci za zdaňovací období roku 2007 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 201.840 Kč, dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 634.252 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 72.080 Kč.

Žalobce žalobu odůvodnil dvěma žalobními body.

V úvodu žaloby žalobce uvedl, že dne 1.4.1995 zařadil do majetku a vedl na účtu 021 – stavby, určité nemovitosti. Jednalo se o kravín Vejvanov, odchovnu mladého dobytka a sklad obilí. U všech těchto nemovitostí žalobce zaúčtoval odpisy. Žalobce dále zaúčtoval výnosy na výnosovém účtu. Ohledně těchto nemovitostí uzavřel dne 30.12.1994 s panem H. kupní smlouvu. Mezi stranami byla dojednána kupní cena ve výši 4.366.641 Kč, kterou se žalobce jako kupující zavázal uhradit ve splátkách do pěti let od data podpisu smlouvy. Ze smlouvy lze vyčíst, že již od podpisu kupní smlouvy udělil pan H. žalobci právo užívat předmětné nemovitosti, když již od užívání nemovitosti, tj. před zavkládáním vlastnického práva ve prospěch žalobce jako kupujícího měl povinnost hradit daň z nemovitosti, provádět opravy, platit pojistné a veškeré náklady spojené s užíváním nemovitostí. Dále bylo mezi stranami dohodnuto, že dnem podpisu smlouvy přechází na kupujícího právo odepisovat majetek, který je předmětem smlouvy. Se souhlasem pana H. provedl žalobce na předmětných nemovitostech na své náklady technické zhodnocení v hodnotě 2.872.433 Kč. O hodnotu technického zhodnocení pak zvýšil v roce 1996 hodnotu vstupního majetku, která ovlivňuje výši odpisů. Technické zhodnocení spočívalo ve změně způsobu ustájení a v přebudování stávající přípravný na dojírnu a čekárnu na dojení. Pan H. dále udělil žalobci souhlas se zohledněním technického zhodnocení při odepisování nemovitostí, které jsou předmětem kupní smlouvy. Vzhledem k tomu, že žalobce neuhradil celou kupní smlouvu podle kupní smlouvy, nebyl na jejím základě podán ke katastrálnímu úřadu návrh na vklad a žalobce se tak nestal jejím vlastníkem. Vzhledem k tomu, že však žalobce nadále nemovitost se souhlasem pana H. užíval, uzavřeli mezi sebou na nemovitost - kravín na pozemku st. p. 137 v katastrálním území Vejvanov nájemní smlouvu. Smlouvou ze dne 19.2.2007 nazvaný „dodatek č. 1 ke kupní smlouvě ze dne 30.12.1994“ bylo technické zhodnocení převedeno ze žalobce na vlastníka dotčených nemovitostí.

V prvním žalobním bodu žalobce vyjádřil nesouhlas s aplikací ustanovení § 47 občanského zákoníku s tím, že platnost kupní smlouvy uplynutím doby není nijak dotčena. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu č.j. 30 Cdo 3236/2006. Žalobce dále namítal, že podle judikatury některých soudů není zcela vyloučeno, aby odpisy do svých výdajů zahrnovali i jiné osoby než jejich vlastníci. Podle níže uvedených soudů můžou odpisy majetku do svých výdajů zahrnout nejen nájemci za splnění podmínek podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů (rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31.10.1996, sp.zn. 31 Ca 4/95), ale i osoba, která má s předmětnou věcí právo hospodařit (rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 27.6.2003, sp.zn. 38 Ca 105/2002). Tyto odpisy může však do svých nákladů zahrnout pouze za situace, že žalobce jako daňový subjekt pomocí předmětného majetku může dosahovat příjmy. Tuto skutečnost žalovaný dokonce explicitně nezpochybňuje, uvádí však, že z důvodu, že žalobce nebyl vlastník, nemá tato skutečnost na věc žádný vliv. Žalobce dále uvedl, že nesouhlasí s názorem žalovaného, že souhlas vlastníka nemovitosti s tím, aby jiná osoba (nájemce) předmětné nemovitosti odepisovala, nemá na danou věc žádný vliv. Podle názoru žalobce tato skutečnost vliv má, a to dost podstatný. Vlastník nemovitosti se vzdává svého práva tyto nemovitosti odepisovat ve prospěch jiné osoby. I když zákon stanoví, že odepisovat může pouze vlastník nemovitosti,

není nutně vyloučeno, aby toto své oprávnění převedl na jinou osobu, což potvrzuje i uvedená judikatura. Jak žalobce uvedl již ve svém odvolání, vlastník u těchto nemovitostí odpisy nikdy neúčtoval, neboť je účtoval nájemce.

Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že pro případ, že by soud neshledal důvodným první žalobní bod, je žalobce toho názoru, že minimálně byl oprávněn odepisovat technické zhodnocení předmětných nemovitostí a jeho zůstatkovou cenu, které na své náklady se souhlasem vlastníka pana H. provedl. S možností odepisovat technické zhodnocení pronajaté nemovitosti nájemcem počítá i dotčený § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmu může žalobce jako nájemce účtovat odpisy technického zhodnocení, pokud toto technické zhodnocení není zohledněno navýšením vstupní ceny majetku. Toto ustanovení v napadeném rozhodnutí zmiňuje i žalovaný. Žalobce konstatoval, že neúčtoval odpisy samostatně, neboť může účtovat i odpisy nemovitostí, ne jen technického zhodnocení. K navýšení ceny majetku došlo a žalobce byl tak oprávněn účtovat navýšenou vstupní cenu. Žalobce nemůže pouze z důvodu špatného zařazení odpisů do účetnictví být vyloučen z možnosti takové odpisy do nákladů zařadit, když tyto nesporně do nákladů zařadit lze a pomocí předmětného technického zhodnocení mohl žalobce dosahovat příjmy. Technické zhodnocení bylo provedeno v letech 1995 a 1996 v hodnotě 2.872.433 Kč. Za dotčené období od 1.1.2007 do 31.12.2007 by tak byla výše odpisů na technické zhodnocení minimálně 48.832 Kč při rovnoměrném odpisu a 64.384 Kč při zrychleném odpisu a daňově uznatelná zůstatková cena technického zhodnocení při prodeji vlastníkovu v roce 2007 ve výši 1.884.312 Kč při rovnoměrném odpisu a 1.223.282 Kč při zrychleném odpisu. Minimálně uvedené částky tak měly být zahrnuty do daňově uznatelných nákladů žalobce. Žalobce k tomu doplnil, že po celou dobu účtování odpisů na nemovitostech v dotčeném období od 1.1.2007 do 31.12.2007 byl nájemcem. Žalobce měl k odpisům nemovitostí vlastníka pana H. po celou dobu písemný souhlas. Vlastníkem mu byl udělen písemný souhlas, aby provedl technické zhodnocení a aby technické zhodnocení odepisoval. Pan H. jako vlastník nikdy tyto nemovitosti ani předmětné technické zhodnocení neodepisoval. Skutečnost, že odepisování je právem a ne povinností, jak uvádí žalovaný, je pro předmětnou věc nepodstatná, když toto právo bylo využito, nikoli však vlastníkem nemovitostí.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě se žalovaný ztotožnil s žalobcem v úvodu žaloby uvedeným skutkovým stavem věci a doplnil, že nájemní smlouvu s panem H. žalobce uzavřel až dne 2.1.2007, to znamená, že v nájemním vztahu k předmětnému majetku byl žalobce až od ledna 2007, nikoliv od počátku užívání předmětných nemovitostí.

K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zjevné, že žalovaný o ustanovení § 47 občanského zákoníku své závěry neopírá. Rozhodující skutečností v daném případě totiž není otázka platnosti uzavřené smlouvy, nýbrž to, že nedošlo k převodu vlastnického práva na žalobce vkladem do katastru nemovitostí, a ten se tak nikdy nestal vlastníkem předmětných nemovitostí. Vlastnické právo k majetku je totiž rozhodující podmínkou stanovenou v § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jejíž naplnění umožňuje uplatnění daňových nákladů ve formě daňových odpisů a daňové zůstatkové ceny v základu daně poplatníka. Podle žalovaného nemůže být sporu o tom, že

nemovitosti uvedené v předmětné kupní smlouvě ze dne 30.12.1994 byly nemovitými stavbami, které jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, tudíž převod vlastnického práva k nim je možné uskutečnit pouze vkladem do katastru nemovitostí. Žalovaný upozorňuje, že i v části páté kupní smlouvy ze dne 30.12.1994 je výslovně uvedeno, že tato smlouva nabývá účinnosti až dnem registrace u Katastrálního úřadu v Rokycanech a až dnem registrace přechází vlastnictví a užívání, veškerá práva a povinnosti na kupujícího, tj. žalobce. Uzavřením smlouvy tedy sice vznikl žalobci nárok požadovat na zciziteli převedení vlastnického práva k věci, ale kupní smlouva zde představuje právní důvod převodu vlastnického práva, leč sama o sobě ještě jeho převod nezpůsobuje. Právním způsobem nabytí vlastnického práva k nemovitostem je teprve vklad tohoto práva do katastru nemovitostí. Žalovaný dále uvedl, že žalobcem zmíněné rozsudky nejsou ve vztahu k posuzovanému případu přílehlivé, neboť otázku toho, kdo je dle zákona o daních z příjmů oprávněn odpisovat, v meritu věci vůbec neřeší. Předmětem posuzování Městského soudu v Praze byla pouze otázka výše uplatňovaných daňových odpisů a rezerv v případě, kdy majetek byl pouze z části využíván na zajištění zdanitelného příjmu. V rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové byla řešena otázka, zda nájemce může ve smyslu ustanovení § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů do svých výdajů zahrnout odpisy z pronajatého hmotného a nehmotného majetku za situace, kdy tento majetek nevyužíval po celé zdaňovací období. Ani v jednom z uváděných judikátů tak nebyla řešena otázka aplikace § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů z pohledu toho, komu zákon o daních z příjmů přiznává právo majetek daňově odpisovat. K tvrzení žalobce, že odpisy majetku do svých nákladů může zahrnout i osoba, která má s předmětnou věcí právo hospodařit, lze podle žalovaného uvést, že zákon o daních z příjmů v ustanovení § 28 odst. 1 explicitně přiznává toto právo toliko státní organizaci příslušné hospodařit s majetkem státu. Lze souhlasit s tvrzením žalobce, že odpisy může do svých nákladů zahrnout daňový subjekt pouze v případě, pokud tento majetek slouží k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, avšak žalovaný i nadále setrvává na svém stanovisku, že v situaci, kdy žalobce nebyl vlastníkem předmětného majetku, nemůže fyzické užívání tohoto majetku k podnikatelské činnosti samo o sobě být dostačující k přiznání práva takovýto majetek daňově odepisovat, když nebyly naplněny podmínky dané ustanovením § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dále konstatoval, že zákon o daních z příjmů v ustanovení § 28 odst. 1 explicitně vyjmenovává poplatníky, kterým je právo daňového odpisování majetku přiznáno. Zákon o daních z příjmů nepřipouští možnost převést toto právo poplatníků definovaných ustanovením § 28 odst. 1 z jejich vůle na osoby jiné. Judikatura zmiňovaná žalobcem takovéto závěry v žádném případě neobsahuje. Pokud žalobce svým odkazem na judikaturu míní jím zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, je třeba podotknout, že tento řešil problematiku aplikace ustanovení § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění platném pro rok 1993, kdy daňový zákon výslovně umožňoval nájemci daňově odpisovat soubor movitých a nemovitých věcí. Z této úpravy však nelze vycházet při řešení daňových otázek vyvstalých v roce 2007, kdy již platila odlišná právní úprava a již vůbec nelze na základě tohoto judikátu obecně dovozovat, že zákon o daních z příjmů dává právo odpisovat majetek nájemci za předpokladu souhlasu pronajímatele. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že zákon o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2007 umožňuje odpisovat majetek nájemcem se souhlasem pronajímatele pouze v případech, kdy se jedná o nájem podniku či jeho části (§ 32b zákona) či o technické zhodnocení provedené na najatém majetku (§ 28 odst. 3 zákona), a to za podmínek

stanovených v zákoně o daních z příjmů. O takový majetek se v přezkoumávaném případě nejednalo, když žalobce nebyl v postavení nájemce podniku nebo jeho části a ani tyto nemovitosti specifikované v kupní smlouvě ze dne 31.12.1994 nelze označit za technické zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že zkoumal daňové aspekty skutečnosti, že daňový subjekt v letech 1995 až 1996 provedl na své náklady se souhlasem vlastníka technické zhodnocení kravína. Je však třeba připomenout, že v době provádění technického zhodnocení nebyl žalobce v postavení nájemce, když nájemní smlouva na předmětné nemovitosti byla uzavřena až dne 2.1.2007. Přestože žalobce nebyl prokazatelně vlastníkem zhodnocované nemovitosti, zvýšil v roce 1996 o hodnotu technického zhodnocení ocenění hmotného majetku evidovaného pod inventárním č. 015012 - kravín Vejvanov ve výši 1.603 307 Kč evidované na inventární kartě majetku od roku 1995. Uvedený majetek tak evidoval na majetkovém účtu 021-Stavby v hodnotě 4.475.740 Kč, přičemž tuto hodnotu určil jako zvýšenou vstupní cenu, ze které majetek v průběhu 12 let daňově odepisoval a ze které stanovil i zůstatkovou cenu kravína v hodnotě 2.866.868 Kč. Odpisy pro rok 2007 vypočtené ze zvýšené vstupní ceny a zůstatkovou cenu taktéž vypočtenou ze zvýšené vstupní ceny daňový subjekt zahrnul do základu daně jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2007. Z popsaného je zřejmé, že žalobce hodnotu technického zhodnocení nevedl samostatně jako hmotný majetek ve smyslu ustanovení § 26 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů s jasně určenou vstupní cenou, ale o hodnotu technického zhodnocení zvýšil hodnotu stavby kravína, kterou nevlastnil a neoprávněně evidoval na majetkovém účtu. Navíc je třeba upozornit, že žalobce hodnotu technického zhodnocení v průběhu let měnil (1996-2004) a toto technické zhodnocení nesprávně zahrnuté do zvýšené vstupní ceny kravína taktéž v rozporu s právními předpisy odepisoval, přestože nebyl vlastníkem zhodnocované nemovitosti ani jejím nájemcem. Za tohoto stavu věci učinil žalovaný závěr, že v tomto případě není povinností žalovaného zjišťovat a zohledňovat určitou část odpisů potenciálně připadajících na technické zhodnocení stavby kravína, když daňový subjekt v daňovém přiznání uplatňoval nárok na odpisy v částce 76.080 Kč a byl povinen prokázat, že výdaje (náklady) v této částce má nárok uplatnit v základu daně v souladu s platnými právními předpisy. Předmětem dokazování ve vedeném daňovém řízení byla oprávněnost a správnost částek tvrzených daňovým subjektem v podaném daňovém přiznání. Daňový subjekt však neprokázal, že oprávněně uplatnil nárok na daňové odpisy ve výši 76.080 Kč. Podle názoru žalovaného za takového stavu věci nelze po žalovaném požadovat, aby prověřoval oprávněnost vzniku nároku na daňové odpisy v jiné možné výši a tyto zohledňoval při stanovení daňové povinnosti a nahrazoval tak vůli daňového subjektu v oblasti uplatňování nákladů ve formě odpisů, když je prvotně na daňovém subjektu, aby tyto náklady, které představují fakultativní nárok žalobce, řádně uplatnil v daňovém přiznání. Žalovaný dále uvedl, že k částce zůstatkové ceny technického zhodnocení kravína uvádí, že za popsaného stavu věci nelze mít za prokázané, že výše zůstatkové ceny technického zhodnocení kravína je skutečně taková, jak ji deklaruje žalobce. I v případě, kdy by žalobcem vyčíslená zůstatková cena technického zhodnocení kravína byla správná, nemohla by se stát daňově účinným nákladem s odkazem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů, když podle sdělení samotného žalobce bylo technické zhodnocení v roce 2007 bez náhrady převedeno na pana H. K výši odpisu vyčíslenému žalobcem, který měl žalovaný

podle názoru žalobce ponechat v základu, žalovaný konstatoval, že lze vysledovat, že daňový subjekt při výpočtu odpisu vycházel „v dalších letech odpisování“, avšak žalobce nebyl až do roku 2007 oprávněn žádné odpisy uplatňovat, když nebyl ani vlastníkem ani nájemcem zhodnocovaného majetku. Není tudíž možné takovou sazbu aplikovat. Žalovaný uzavřel, že přestože se nyní určitým způsobem vyjádřil k žalobcem uváděným částkám odpisu technického zhodnocení a jeho zůstatkové ceny, zdůrazňuje, že i nadále zastává názor, že nebyl povinen zohledňovat v základu daně jakékoli částky odpisů související s technickým zhodnocením stavby kravína, když bylo primárně na žalobci, aby postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů a správné částky daňových výdajů (nákladů) ve vztahu k provedenému technickému zhodnocení uplatnil v řádně podaném daňovém přiznání.

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Soud neshledal důvodným první žalobní bod.

Podle § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu (dále jen "vlastník"), s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 5. Ustanovení § 28 odst. 2 stanoví odlišnou právní úpravu pro případ technické rekultivace, ustanovení § 28 odst. 3 pro případ technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiného majetku uvedeného v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem, ustanovení § 28 odst. 4 pro případ převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění závazku převodem práva a ustanovení § 28 odst. 5 zákona o daních z příjmů pro případ hmotného majetku vymezeného v § 26 odst. 2 písm. c) a d), který je dokončen na cizím pozemku.

Obdobná právní úprava platila již v letech 1995 a 1996. Podle tehdy účinného znění ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů hmotný majetek a nehmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo nebo právo hospodaření (dále jen "vlastník"), s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 6. Ustanovení § 28 odst. 2 stanovilo odlišnou právní úpravu pro případ pronajatého hmotného majetku, ustanovení § 28 odst. 3 pro případ technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiného majetku uvedeného v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li uhrazené nájemcem, ustanovení § 28 odst. 4 pro případ hmotného majetku a nehmotného majetku ve spoluvlastnictví, který není odpisován nájemcem, ustanovení § 28 odst. 5 pro případ technické rekultivace a ustanovení § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů pro případ nehmotného majetku.

Z pohledu souzeného případu z citovaných ustanovení vyplývá, že právo odepisovat hmotný majetek má pouze jeho vlastník. Žalobce netvrdil, že by byl osobou, které by svědčilo

právo hospodaření, nebo které by svědčila jiná ze zákonem stanovených výjimek z tohoto pravidla, krom výjimky uvedené v § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Touto se soud bude zabývat níže při vypořádání druhého žalobního bodu.

Ač žalobce v roce 1994 uzavřel s panem H. ohledně předmětných nemovitostí kupní smlouvu, nestal se jejich vlastníkem. Jak vyplývá z ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku, převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Vlastnické právo ve prospěch žalobce nebylo vloženo do katastru nemovitostí, a proto se žalobce nestal vlastníkem předmětných nemovitostí. V této souvislosti je nerozhodné, zda je či není na kupní smlouvu aplikovatelné ustanovení § 47 občanského zákoníku, neboť vyřešení této otázky nemá žádný vliv na skutečnost, že vlastnické právo nebylo ve prospěch žalobce vloženo do katastru nemovitostí.

V letech 1994 až 2007 žalobce nebyl vlastníkem předmětných nemovitostí, a proto nemohl využít dobrodiní daného ustanovením § 28 zákona o daních z příjmů a provádět odpisy hmotného majetku.

Nepříkladem na podporu argumentace žalobce o tom, že „*můžou odpisy majetku do svých výdajů zahrnout nejen nájemci*“ soud shledal odkaz žalobce na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31.10.1996, sp.zn. 31 Ca 4/95, a Městského soudu v Praze ze dne 27.6.2003, sp.zn. 38 Ca 105/2002. V prvním ze zmíněných rozsudků soud dospěl k závěru, že „*hmotný a nehmotný majetek zásadně odepisuje jeho vlastník. Nájemce může tento majetek odepisovat pouze za předpokladu, že splní všechny podmínky uvedené v § 28 zákona o daních z příjmů, tedy i využívání souboru zahrnujícího movité i nemovité věci po celé zdaňovací období*“. Soud hovoří toliko o osobě vlastníka a nájemce, nikoli o osobě od nich odlišné, a proto na základě něho nelze dospět k závěru, že by odepisovat hmotný majetek mohl kdokoli další. Ve druhém ze zmíněných rozsudků soud dospěl k závěru, že „*podle § 28 odst. 1 citovaného zákona, hmotný majetek a nehmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo nebo právo hospodaření (dále jen "vlastník") s výjimkami uvedenými v odst. 2 až 6 téhož ustanovení. Podle ust. § 28 odst. 8 citovaného zákona, při odpisování hmotného majetku a nehmotného majetku, který je pouze z části používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů*“. Soud se v rozsudku zabýval především výkladem a aplikací ustanovení § 28 odst. 8 zákona o daních z příjmů na zjištěný skutkový stav, nikoli tím, že by snad někdo jiný, než osoby uvedené v § 28 odst. 1 včetně osob uvedených v odstavcích 2 až 6 téhož ustanovení zákona o daních z příjmů, mohly odepisovat hmotný majetek.

Nedůvodným soud shledal i tvrzení žalobce o tom, že „*i když zákon stanoví, že odepisovat může pouze vlastník nemovitosti, není nutně vyloučeno, aby toto své oprávnění převedl na jinou osobu, což potvrzuje i uvedená judikatura*“.

Předně je nezbytné podotknout, že žalobcem uvedená judikatura soudů, jejíž závěry byly citovány shora, se vůbec nevyjádřila k otázce, že by snad bylo možné smluvně převést oprávnění vyplývající ze zákona o daních z příjmů na jiného.

Taková možnost nevyplývá ani ze zákona o daních z příjmů ani jiného zákona. Ustanovení § 28 zákona o daních z příjmů označuje osoby a podmínky, za kterých mohou přistoupit k odpisování hmotného majetku. Není-li někdo touto osobou, tj. například vlastníkem nebo nájemcem hmotného majetku, nestane se jí ani v případě, že se oprávněná osoba svého práva vzdá, resp. se jej pokusí „převést“, ve prospěch této jiné osoby. Na základě této dohody, bez ohledu na otázku její platnosti, se totiž tato jiná osoba nestává namísto vlastníka hmotného majetku novým vlastníkem, ani nájemcem na místo nájemce stávajícího. Takový úmysl stran z ní nevyplývá. Pokud se tedy tato jiná osoba na základě zmíněné dohody dovolává práva odepisovat hmotný majetek, není možné její dovolání shledat důvodným, neboť nadále nesplňuje podmínku vlastnictví nebo nájmu hmotného majetku.

Konečně tvrdil-li žalobce, že *„vlastník u těchto nemovitostí odpisy nikdy neúčtoval, neboť je účtoval nájemce“*, není toto tvrzení pravdivé, neboť žalobce se stal nájemcem teprve ode dne 2.1.2007. Platí tudíž pouze to, že vlastník odpisy neprováděl, neprováděl je ani nájemce, když předmětné nemovitosti nebyly v letech 1995 až do 2.1.2007 vůbec pronajaty.

Soud neshledal důvodným ani druhý žalobní bod.

Podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odepisovat 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.

Z ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů vyplývá, že nájemce pronajatého hmotného majetku může na základě písemné smlouvy odepisovat technické zhodnocení tohoto majetku, pokud je jím hrazeno. Pro aplikaci tohoto ustanovení je nezbytné splnit především současně tři podmínky. Zaprvé, osoba dovolávající se práva uvedeného v ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů musí být nájemcem hmotného majetku. Zadruhé, tento nájemce musí uhradit technické zhodnocení tohoto hmotného majetku. Zatřetí, mezi pronajímatelem a nájemcem musí být uzavřena písemná smlouva o tom, že technické zhodnocení hmotného majetku bude odepisovat nájemce.

Mezi účastníky řízení bylo nesporným, že žalobce *„se souhlasem pana H. provedl žalobce na předmětných nemovitostech na své náklady technické zhodnocení v hodnotě 2.872.433 Kč. O hodnotu technického zhodnocení pak zvýšil v roce 1996 hodnotu vstupního majetku, která ovlivňuje výši odpisů“*.

Žalobce nemohl na základě ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů započít v roce 1996 s odepisováním technického zhodnocení hmotného majetku. Nesplnil totiž již prvou z podmínek pro aplikaci tohoto ustanovení, a to existenci nájemního vztahu k tomuto

majetku. Stavba kravína včetně příslušenství umístěná na pozemku č. 137 v katastrálním území Vejvanov byla totiž žalobci pronajata panem H. teprve nájemní smlouvou ze dne 2.1.2007.

Z pohledu zdaňovacího období roku 2007 pak již žalobce sice splnil podmínku první, nesplnil však podmínku druhou, nezbytnou pro aplikaci ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Zákon vyžaduje, aby nájemce uhradil technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku. Žalobce se stal nájemcem v roce 2007, avšak v tomto roce na technické zhodnocení pronajatého majetku nevynaložil žádné náklady.

Vynaložil-li žalobce na technické zhodnocení hmotného majetku pana H. nejpozději v roce 1996 náklady ve výši 2.872.433 Kč, neučinil tak v pozici nájemce, neboť v té době mezi žalobcem a panem H. neexistoval nájemní vztah. Z tohoto důvodu není vůbec možné hovořit o tom, že by tyto náklady byly vynaloženy nájemcem.

Dlužno již pouze uzavřít, že vynaloží-li někdo náklady na technické zhodnocení majetku ve vlastnictví jiného v okamžiku, kdy není nájemcem tohoto majetku, nemůže svůj daňový základ ponížít využitím institutu odpisů technického zhodnocení hmotného majetku podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

Soud neprovedl žalobcem navržený důkaz listinami obsaženými ve správních spisech žalovaného a prvoinstančního orgánu, neboť provedení tohoto důkazu nebylo potřebné k posouzení důvodnosti žaloby. Průběh správního řízení, obsah listin ve správních spisech obsažených ani zjištěný skutkový stav věci nebyly mezi účastníky spornými. Spornou byla toliko otázka správnosti právního posouzení věci správními orgány.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 29. února 2012

JUDr. Jana Daňková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová