



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně **Jihomoravské plynárenské, a. s.**, se sídlem Plynárenská 499/1, 657 02 Brno, zastoupené Ing. T. Z., daňovým poradcem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 3. 2006, č. j. 4623/06/FŘ 120 a č. j. 4626/06/FŘ 120, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 8. 2. 2008, č. j. 30 Ca 97/2006 - 197 a č. j. 30 Ca 98/2006 - 150,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 90/2008 a 1 Afs 91/2008 **se s p o j u j í** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 90/2008.
- II. Kasační stížnosti **se z a m í t a j í**.
- III. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech ve výši 3750 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. T. Z., daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 24. 3. 2006, č. j. 4623/06/FŘ 120, změnil žalovaný dodatečný platební výměr vydaný dne 4. 4. 2005 Finančním úřadem Brno I (dále jen „správce daně“), jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 7 724 580 Kč, tak, že dodatečně vyměřená daňová povinnost činí

částku 7 352 580 Kč. Rozhodnutím ze dne 24. 3. 2006, č. j. 4626/06/FŘ 120, změnil žalovaný dodatečný platební výměr vydaný správcem daně dne 4. 4. 2005, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 4 851 810 Kč, tak, že dodatečně vyměřená daňová povinnost činí částku 4 479 500 Kč. Důvodem doměření bylo v obou případech mimo jiné i to, že žalobkyně nesprávně uplatnila časový odpis podle § 30 odst. 6 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, u stavby regulační stanice na T. (dále jen „stanice“); dle mínění správce daně a žalovaného měla uplatnit odpis lineární, neboť se v daném případě nejedná o stavbu dočasnou.

Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobami ke Krajskému soudu v Brně, který je svým rozsudkem ze dne 8. 2. 2008 zrušil pro vady řízení a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle názoru krajského soudu bylo v obou případech posouzení správnosti časového odpisu podle § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů u stavby stanice závislé na tom, zda předmětná stavba je stavbou dočasnou či trvalou ve smyslu zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Rozhodnými podklady pro určení, zda se jednalo o stavbu dočasnou či trvalou, je pak stavební povolení a podklady k němu, nikoliv kolaudační rozhodnutí, jímž se pouze povoluje užívání stavby. Správní spis však tyto podklady neobsahoval.

Ve včas podaných kasačních stížnostech žalovaný uvedl, že všechny listinné materiály související s provedeným stavebním řízením (které blíže vyjmenovává) byly součástí spisového materiálu. Z těchto listin a z dikce § 139b stavebního zákona vyplývá, že stanice byla stavbou trvalou. Pokud by se jednalo o stavbu dočasnou, musela by být splněna zákonná podmínka spočívající v tom, že by předem musela být omezena doba jejího trvání. Omezení doby trvání stavby (nikoliv jejího užívání) by muselo vycházet ze samotného charakteru územního řízení. V případě regulační stanice se jednalo o přízemní zděný objekt, jehož součástí byl oplocený areál zpevněných ploch včetně příjezdové komunikace, součástí vybavení byl i náhradní zdroj elektrické energie. I z hlediska stavebně technického se tak dle žalovaného nemohlo jednat o stavbu dočasnou, u které by bylo třeba dopředu omezit dobu jejího trvání, tedy dobu faktické existence této stavby. Rovněž v doplnění vyjádření ze dne 26. 11. 2002 odbor výstavby Úřadu městské části Brno – Černovice uvedl, že žádný z dokladů předložených žalobkyní jako stavebníkem v rámci provedeného stavebního řízení neobsahoval požadavek na omezení doby trvání stavby.

Charakter stanice jako dočasné stavby vyplývá dle mínění žalovaného i z kolaudačního rozhodnutí ze dne 4. 6. 2003, kterým bylo povoleno užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou, v jehož odůvodnění se uvádí, že provedeným kolaudačním řízením nedošlo ke změně charakteru stavby dočasné na dobu trvalou, protože se vždy jednalo o stavbu trvalou. Předchozí kolaudační rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999, kterým bylo povoleno užívání stanice na dobu dočasnou do 31. 12. 2002, bylo vyvoláno nedořešenými vlastnickými vztahy k pozemkům pod příjezdovou komunikací k předmětné stanici. Dle stanoviska odboru výstavby Úřadu městské části Brno – Černovice ze dne 26. 11. 2002 nelze zaměňovat termín stavba dočasná dle § 139b odst. 2 písm. b) stavebního zákona s termínem užívání stavby na dobu dočasnou dle § 76 a násl. téhož zákona. O užívání stavby na dobu dočasnou může rozhodnout příslušný stavební úřad v rámci prováděného stavebního kolaudačního řízení. V rámci kolaudačního řízení však

nemůže být rozhodováno o délce trvání předmětné stavby (o délce její existence), tj. o charakteru této stavby jako trvalé nebo dočasné.

Podle žalovaného by rovněž bylo vyvoláno jiné následné správní řízení v případě dočasné stavby a stavby užívané na dočasnou dobu. V případě dočasné stavby dle § 139b odst. 2 písm. b) stavebního zákona by zahajoval stavební úřad ex offio řízení dle § 88 odst. 1 písm. d) stavebního zákona, ve kterém by nařídil vlastníku dočasné stavby její odstranění, protože uplynula stanovená doba jejího trvání či pominul účel, pro který byla zřízena. Užívání stavby po době označené v kolaudačním rozhodnutí by naopak vedlo k zahájení řízení podle § 106 odst. 3 písm. c) stavebního zákona ve věci správního deliktu, kterého by se stavebník dopustil tím, že stavbu užíval bez kolaudačního rozhodnutí.

Žalovaný je proto toho názoru, že žalobce nemohl na základě vydaného kolaudačního rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999, kterým bylo povoleno užívání stanice na dobu dočasnou do 31. 12. 2002, dovodit, že došlo ke změně charakteru stavby z trvalé na dočasnou, což by v případě náročné stavby bylo i nelogické a absurdní a ve svém důsledku by to vedlo ke zmaření investic vydaných žalobcem na provedení předmětné stavby. Uplatnění časového odpisu ve vztahu ke stanici bylo proto oprávněně posouzeno jako jsoucí v rozporu s § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozsudky Krajského soudu v Brně a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasačním stížnostem uvedla, že z výčtu dokumentů v kasační stížnosti vyplývá, že soudem požadované listiny ve správním spisu nebyly. Ačkoliv se žalovaný dovolává omezení charakteru stavby předem, z jeho rozhodnutí vyplývá, že sám svůj závěr o trvalosti stavby založil na listinných dokumentech vydaných nikoliv předem, ale teprve ex post (vyjádření stavebního úřadu ze dne 18. 10. 2002 a jeho doplnění ze dne 26. 11. 2002). Dále uvedla, že souhlasí s výrokovou částí rozhodnutí, nicméně se neztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Žalobkyně totiž trvá na tom, že posouzení trvalosti či dočasnosti stavby je možné učinit jen na základě kolaudačního rozhodnutí – právě v kolaudačním rozhodnutí stavební úřad zkoumá, zda byla stavba provedena podle dokumentace ověřené stavebním úřadem a zda byly dodrženy všechny podmínky stanovené v územním a stavebním rozhodnutí – kolaudační rozhodnutí má tedy rozhodný vliv. Jestliže pak stavební úřad ve svém kolaudačním rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999 povolil užívání stavby na dobu dočasnou do 31. 12. 2002, nemohla být stanice v rozhodném období ničím jiným, než stavbou dočasnou. Rozlišování termínů „stavba dočasná“ a „užívání stavby na dobu dočasnou“, jak je používá žalovaný, stavební zákon nezná. Podle § 76 a násl. stavebního zákona lze totiž vydat pouze tři typy rozhodnutí – o užívání stavby k určenému účelu, o předčasném užívání a souhlas se zkušebním provozem. Časové omezení užívání stavby nemůže být podmínkou užívání stavby dle § 82 odst. 2 stavebního zákona, neboť těmito podmínkami zákon rozumí podmínky vyplývající z obecných technických požadavků na výstavbu. Jelikož tedy stavební zákon režim tzv. „užívání stavby trvalé na dobu dočasnou“ výslovně neupravuje, není časové omezení užívání stavby podmínkou užívání ve smyslu § 82 stavebního zákona, ale omezením doby užívání (trvání) ve smyslu § 139b odst. 2 písm. b) stavebního zákona, tzn. výrok kolaudačního rozhodnutí nelze interpretovat jinak, než že se jedná o stavbu dočasnou,

neboť právě a jen u takové stavby se časové omezení jejího užívání (trvání) předpokládá. Žalobkyně proto dává Nejvyššímu správnímu soudu ke zvážení zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení, v němž by byl krajský soud zavázán právním názorem žalobkyně.

Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil věci sp. zn. 1 Afs 90/2008 a 1 Afs 91/2008 ke společnému projednání, jelikož v obou případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí.

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Ačkoliv předkládaný spor vznikl jako spor daňový týkající se způsobu odpisování hmotného majetku, je předmětem kasačních stížností v podstatě otázka, na základě jakých dokumentů (či důkazních prostředků obecně) lze u určité stavby stanovit, zda se jedná o stavbu dočasnou či trvalou. I když dle § 31 odst. 4 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, nemusí vždy platit, že určitá skutečnost může být prokázána více důkazními prostředky. Naopak mohou nastat situace, kdy prokázání určité skutečnosti je možné pouze jedním důkazním prostředkem, resp. kdy použití jiných důkazních prostředků je neefektivní. V projednávaném případě krajský soud dospěl k závěru, že dočasnost stavby jako podmínku provádění tzv. časových odpisů, lze prokázat pouze stavebním povolením a jeho podklady. Pro ověření správnosti této úvahy je nutné vyjít ze zákona o daních z příjmů a z úpravy odpisů v něm. Podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) také odpisy hmotného majetku. Smyslem úpravy odpisů v zákoně o daních z příjmů je přitom časové rozložení nákladů na majetek, u něhož se předpokládá dlouhodobější využití při dosahování zdanitelných příjmů. Charakteru majetku odpovídá jeho zařazení do skupin specifikovaných v příloze č. 1 zákona a zákonem předem stanovená doba jeho odepisování podle jednotlivých skupin v § 30 odst. 1 zákona (tzv. lineární odpisy).

Specifickým případem odepisování je však § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů, podle něž se roční odpis otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a technické rekultivace, pokud tyto nejsou součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty, dočasných staveb a důlních děl, stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání (tzv. časový odpis). Toto ustanovení tedy reaguje na skutečnost, že některý majetek bude k dosahování, zajišťování a udržování příjmů použit jen po předem stanovenou dobu, a není tudíž vhodné na něj aplikovat zákonnou dobu odepisování dle § 30 odst. 1, neboť tato doba nemusí odpovídat délce trvání (existenci) majetku.

Zákon o daních z příjmů nicméně blíže nedefinuje, co považuje za dočasnou stavbu a odkazuje zde na stavební zákon. Podle § 139b odst. 2 písm. b) stavebního zákona je dočasnou stavbou taková stavba, u níž se předem omezí doba jejího trvání. Stavební zákon zde tedy hovoří o omezení trvání (existence) stavby, nikoliv o omezení doby jejího užívání – z toho je dle názoru Nejvyššího správního soudu nutné dovodit, že k omezení doby trvání stavby přistupuje stavební úřad ve stavebním povolení. Z dikce § 66 stavebního zákona

totiž vyplývá, že stavební povolení je „konstitutivní správní rozhodnutí stavebního úřadu zakládající oprávnění stavebníka uskutečnit stavbu nebo její změnu; je výsledkem stavebního řízení. Stanoví se jím, že stavebník určitou stavbu na určeném místě a za stanovených podmínek může, nikoliv musí, postavit“ (viz. Doležal, J., Mareček, J., Vobořil, O.: Stavební zákona v teorii a praxi. 11. aktualizované vydání, Linde, Praha 2005, str. 141). Právě stavební povolení je tudíž aktem, jímž se rozhoduje o tom, zda stavebník má právo uskutečnit stavbu dočasnou či trvalou. Tomuto závěru nasvědčuje i znění § 16 odst. 1 písm. b) vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 132/1998 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení stavebního zákona, podle něžž musí žádost o stavební povolení obsahovat v případě dočasné stavby i dobu jejího trvání. Stavebník si tak již v žádosti o stavební povolení musí ujasnit, zda chce realizovat stavbu dočasnou nebo stavbu trvalou, neboť i to je předmětem posuzování stavebního úřadu ve stavebním řízení. 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 nicméně dále zabýval tím, zda dočasnost stavby je možné založit i kolaudačním rozhodnutím, a dospěl k závěru, že nikoliv. Smyslem kolaudačního řízení je zjistit, zda dokončená stavba je v souladu s dokumentací, která sloužila jako základ jejího povolení, a zda byly dodrženy podmínky obou hlavních rozhodnutí o stavbě – územního rozhodnutí a stavebního povolení. Kolaudační rozhodnutí pak znamená potvrzení předchozích zjištění, že dokončená stavba splňuje předpoklady a podmínky, za nichž bylo vydáno stavební povolení, a že lze povolit její užívání ke stanovenému účelu (viz Doležal, J., Mareček, J., Vobořil, O., cit. dílo, str. 160 – 162). Stavební zákon umožňuje celkem tři způsoby rozhodnutí v kolaudačním řízení – kolaudační rozhodnutí, jímž se povoluje užívání stavby k určenému účelu (stavební úřad může stanovit podmínky vyplývající z obecných technických požadavků na výstavbu a odstranění drobných nedostatků, § 82 odst. 1 a 2), časově omezené povolení k předčasnému užívání stavby (§ 83) a souhlas se zahájením zkušebního provozu (§ 84). Časově omezené rozhodnutí se tak v kolaudačním řízení vyskytuje pouze v případě povolení k předčasnému užívání stavby; v takovém případě se však rozhodně nejedná o určení toho, zda je stavba dočasná či trvalá ve smyslu § 139b odst. 2 stavebního zákona. Vydání dočasně omezené kolaudační rozhodnutí v jiných případech stavební zákon neumožňuje – stavební úřad může pouze stanovit bližší podmínky (stavebně technické) jeho užívání či nařídit odstranění drobných nedostatků. Pokud příslušná stavba nemůže být pro větší nedostatky kolaudována, stavební úřad není oprávněn vydat kolaudační rozhodnutí na časově omezenou dobu, ale musí se řídit § 82 odst. 2 poslední věta stavebního zákona – tj. užívání stavby nemůže povolit (kladné kolaudační rozhodnutí nevydává) a dále musí postupovat podle § 81 odst. 3 stavebního zákona, tedy přerušit řízení a uložit stavebníkovi lhůtu k odstranění nedostatků. Aplikují-li se tyto závěry na právě projednávaný případ, je zřejmé, že kolaudační rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999, jímž stavební úřad povolil užívání stavby na dobu dočasnou do 31. 12. 2002, neodpovídá zákonným ustanovením (Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že předmětné rozhodnutí je v podstatě nepřezkoumatelné, neboť z jeho odůvodnění nelze vůbec seznat, z jakých důvodů stavební úřad takto rozhodl, avšak pro právě řešenou věc tato skutečnost nemá zásadní význam) 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 k příjezdové cestě ke stanici.

Již z tohoto důvodu se žalobkyně mylí, pokud se domnívá, že z předmětného kolaudačního rozhodnutí jasně plyne, že stavba byla v rozhodném období stavbou dočasnou.

Prisvědčit však nelze ani názoru žalovaného. Předně z výše uvedeného výkladu plyne, že termín „užívání stavby na dobu dočasnou“ nemá ve stavebním zákonu oporu (kromě situace předvídané v § 83, o kterou v daném případě nešlo). Z tohoto pohledu postrádá na důvodnosti argumentace žalovaného týkající se vyvolání jiných následných správních řízení v případě dočasné stavby a stavby užívané na dočasnou dobu. Dále předložený správní spis neobsahuje ani stavební povolení ani podklady k němu. S žalovaným lze sice souhlasit v tom, že žalobce nemohl na základě vydaného kolaudačního rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999, kterým bylo povoleno užívání stanice na dobu dočasnou do 31. 12. 2002, dovodit, že došlo ke změně charakteru stavby z trvalé na dočasnou, avšak současně žalovaný a správce daně nemohli pouze na základě tohoto rozhodnutí (resp. dalších podkladů – kolaudačního rozhodnutí ze dne 4. 6. 2003, stanoviska ze dne 26. 11. 2002 atd.) dospět k závěru, že se jedná o stavbu trvalou, pokud žalobkyně tvrdila opak. Ze samotného kolaudačního rozhodnutí není možné zpravidla určit, zda se jedná o stavbu dočasnou či trvalou ve smyslu § 139b odst. 2. 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 podle toho, zda jsou či nejsou splněny podmínky stanovené ve stavebním povolení a v právních předpisech – pokud tyto podmínky splněny nejsou, může stavební úřad uložit odstranění drobných nedostatků nebo přerušit řízení a vyzvat k nápravě, jak bylo uvedeno výše, a nebo užívání stavby nepovolit. Při určování dočasnosti stavby je přitom nerozhodné, jak předmětná stavba vypadá a zda má či nemá záložní zdroj energie – o dočasnosti stavby autoritativně rozhoduje pouze stavební úřad ve stavebním povolení.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, 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 zákona o daních z příjmů prokázat pouze stavebním povolením a podklady k němu. Jelikož stavební povolení ani žádost o ně nebyly v projednávaném případě součástí správního spisu (opačné tvrzení žalovaného v kasačních stížnostech není pravdivé) a současně vydaná kolaudační rozhodnutí vzbuzují pochyby o zákonnosti postupu stavebního úřadu, nemohl si žalovaný a správce daně učinit kvalifikovaný úsudek o charakteru stanice, a krajský soud proto zcela správně rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasačních stížnostech nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak ve věci měla plný úspěch; náklady řízení v jejím případě tvoří mimosmluvní odměna jejího zástupce podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Soud proto přiznal žalobkyni částku 2 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu],

kterou zvýšil o 1050 Kč, tj. o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela za vyjádření ke kasační stížnosti v druhé ze spojených věcí ve smyslu § 12 odst. 3 advokátního tarifu. Dále soud žalobkyni přiznal částku 600 Kč jako paušální náhradu výdajů spojených s těmito úkony [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Celkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 3750 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. července 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu