



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **CBL auto s.r.o.**, se sídlem Síbova 331, Bílina, zast. JUDr. Radkem Spurným, advokátem, se sídlem Míru 33/9, Duchcov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2015, č. j. 23324/15/5200-11435-711305, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 10. 2017, č. j. 15 Af 90/2015 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 1. 2014, č. j. 292979/14/2502-24804-505858 (dále jen „dodatečný platební výměr“), doměřil žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 daň z příjmů právnických osob v částce 1.098.580 Kč, stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 1. 2014, č. j. 226610/14/2502-05403-500966, a dále žalobkyni podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 2.014.970 Kč. Současně vyslovil, že žalobkyni vzniká zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 219.716 Kč, a 1% z částky doměřené daňové ztráty, tj. 20.149 Kč, celkem tedy penále ve výši 239.865 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr.

II.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud nejprve dospěl k závěru, že rekonstrukce haly Ledvice (evidovaná na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000011), nahrazení plechových vrat posuvnou bránou (evidované na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000014) a vytvoření zpevněné živičné plochy k objektu Ledvice (evidované na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000015) učiněné žalobkyní představovaly technické zhodnocení podle § 33 zákona o daních z příjmů. Následně vycházejí z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 - 28, a ze dne 16. 1. 2017, č. j. 2 Afs 62/2015 - 28, krajský soud dovodil, že v posuzované věci nemohlo z pohledu zákona o daních z příjmů dojít k žalobkyní tvrzenému prodeji práv k technickému zhodnocení haly Ledvice, posuvné brány a zpevněné živičné plochy obchodní společnosti ALMARA-3 s.r.o., neboť práva k technickému zhodnocení jsou nepřevoditelná veřejná subjektivní práva. S ohledem na to krajský soud uzavřel, že v nynějším případě nebyla naplněna podmínka „*prodaného hmotného majetku*“ podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, tudíž žalobkyně nemohla uplatňovat zůstatkovou cenu technického zhodnocení jako daňově účinný výdaj ve smyslu tohoto ustanovení.

III.

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní napadá rozsudek krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka především namítá, že krajský soud nesprávně posoudil možnost aplikace ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů na její operace provedené v souvislosti s ukončením podnikatelské činnosti v pronajatých a rekonstruovaných prostorách areálu bývalé trafostanice v Ledvicích.

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti rekapituluje, že dne 21. 1. 2003 uzavřela jako nájemkyně s obcí Ledvice coby pronajímatelkou smlouvu o pronájmu areálu bývalé trafostanice (zahrnující objekt trafostanice a přiléhající pozemek) na adrese Jiráskova 1211, Ledvice. Objekt trafostanice se souhlasem pronajímatelky zrekonstruovala na výrobní halu k provádění dokončovacích prací při výrobě skla, tedy na něm provedla technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. To zařadila ve smyslu účetních předpisů jako dlouhodobý hmotný majetek s inventárním číslem 000011 a názvem „hala Ledvice“. V pronajatém areálu stěžovatelka rovněž vybudovala posuvnou vjezdovou bránu (zařazenou jako dlouhodobý hmotný majetek s inventárním číslem 000014 a názvem „posuvná brána“) a příjezdovou a manipulační komunikaci (zařazenou jako dlouhodobý hmotný majetek s inventárním číslem 000015 a názvem „zpevněná živičná plocha Ledvice“). Výdaje vynaložené na technické zhodnocení haly Ledvice, posuvné brány a zpevněné živičné plochy (tj. majetkové složky uvedené na kartách

pokračování

hmotného dlouhodobého majetku č. 000011, 000014 a 000015) představují podle stěžovatelky hmotný majetek ve smyslu zákona o daních z příjmů.

[8] Poté, co byl nájemní vztah mezi stěžovatelkou a pronajímatelkou dne 30. 9. 2012 ukončen, dohodla se stěžovatelka na „prodeji“ majetkových složek uvedených na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000011, 000014 a 000015 s novou nájemkyní areálu - obchodní společností ALMARA-3 s.r.o., a to za smluvní cenu 200.000 Kč. Výnos z tohoto prodeje stěžovatelka zaúčtovala ve prospěch výnosového účtu 641, což kladně ovlivnilo výsledek jejího hospodaření a základ daně. Stěžovatelka rovněž zaúčtovala zůstatkovou cenu prodaného majetku ve výši celkem 7.797.968,89 Kč na vrub nákladového účtu 541, čímž snížila výsledek hospodaření. Možnost nezvýšit o zůstatkovou cenu vyřazeného (prodaného) majetku základ daně, a tedy pohlížet na zůstatkovou cenu jako na výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, stěžovatelka dovozuje z toho, že naplnila podmínky podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o 1) zůstatkovou cenu hmotného majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů, 2) jednalo se o hmotný majetek vyloučený z odpisování, 3) tento majetek byl ve zdaňovacím období prodán, 4) na daný případ se nevztahuje výjimka uvedená v § 24 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, a 5) na daný případ se nevztahuje výjimka uvedená v § 25 zákona o daních z příjmů.

[9] K první podmínce stěžovatelka uvádí, že majetek evidovaný na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000011, který představuje výdaje na provedenou rekonstrukci haly Ledvice, je hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 26 odst. 3 písm. a) téhož zákona. Rovněž majetek evidovaný na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000014 (posuvná brána) a č. 000015 (zpevněná živičná plocha) je hmotným majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů, a to ať už se jedná o technické zhodnocení tohoto majetku (jak dovozuje správce daně), nebo o samostatné stavby (jak dovozuje stěžovatelka).

[10] Také uvedená druhá podmínka je podle stěžovatelky splněna. Ani jedna z majetkových složek evidovaných na uvedených kartách hmotného dlouhodobého majetku není hmotným majetkem vyloučeným z odpisování ve smyslu § 27 zákona o daních z příjmů.

[11] Ve vztahu ke třetí podmínce stěžovatelka vysvětluje, že se ztotožňuje se správcem daně v tom, že provedením technického zhodnocení na pronajatém majetku jí nevzniklo vlastnické právo k žádné části tohoto majetku, a také v tom, že z toho důvodu není oprávněna z pohledu občanskoprávních předpisů toto technické zhodnocení prodat. Má ale za to, že převedla-li úplatně práva vážící se k provedenému technickému zhodnocení, jež na své náklady provedla, na jiný subjekt, jde o nepojmenovaný právní úkon, který má z hlediska občanského práva nejblíže k prodeji věci. Pokud tedy daňové důsledky takového nepojmenovaného právního úkonu nejsou v textu zákona o daních z příjmů přímo uvedeny, měly by mu být ve smyslu výkladového pravidla *analogia legis* přisouzeny důsledky obdobné těm, které dopadají na právní úkon pojmenovaný, k němuž má svou povahou nejblíže, tj. právě k prodeji věci. Skutečnost, že formálně označila provedený právní úkon v textu faktury č. 902612 jako „Prodej technického zhodnocení objektu č. p. 1211,

Ledvice, zpevněné živičné plochy a posuvné brány“ přitom nemůže mít podle stěžovatelky vliv na posouzení skutečného obsahu tohoto právního úkonu.

[12] Také čtvrtou podmínku shledává stěžovatelka naplněnou. V jejím případě se totiž neuplatní výjimka podle § 24 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, týkající se vyřazení majetku v důsledku škody, neboť taková situace nenastala.

[13] Podle stěžovatelky na její případ nedopadá ani žádná z výjimek podle § 25 zákona o daních z příjmů, a tudíž je naplněna i pátá podmínka k tomu, aby mohla oprávněně postupovat podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, tedy aby mohla uplatňovat zůstatkovou cenu majetkových složek uvedených na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000011, č. 000014 a č. 000015 jako daňově účinný výdaj.

[14] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem správních orgánů a krajského soudu, že majetkové složky uvedené na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000014 (posuvná brána) a č. 000015 (zpevněné živičné plochy) nepředstavují ve smyslu daňových zákonů majetek v jejím vlastnictví, ale jsou technickým zhodnocením pronajatého majetku, tak jako tomu je nesporně v případě majetkové složky uvedené na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000011 (hala Ledvice).

[15] Stěžovatelka poukazuje na to, že před vybudováním posuvné brány provedla demontáž starých a nefunkčních plechových vrat. Stará plechová vrata tudíž přestala existovat jako předmět občanskoprávních vztahů a byla nahrazena novou vjezdovou bránou, tedy jinou věcí ve vlastnictví stěžovatelky. Nedošlo tedy k technickému zhodnocení vstupních vrat jejich rekonstrukcí ve smyslu § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů, jak dovozují správní orgány a krajský soud, neboť v takovém případě by musela vrata i po provedené rekonstrukci existovat (ve smyslu občanskoprávních předpisů).

[16] Také co se týče zpevněných živičných ploch, stěžovatelka nesouhlasí se závěrem správních orgánů a krajského soudu, že tyto představují technické zhodnocení pronajatého pozemku, a tudíž jeho součást, a nikoliv novou věc (stavbu) vybudovanou na tomto pozemku. Podle stěžovatelky zpevněné živičné plochy nevznikly pouhým navrstvením stavebních materiálů, neboť minimálně její poslední vrstva byla po jejím položení zpracována specializovanou stavební firmou specifickým technologickým postupem, jehož cílem bylo zajistit dostatečnou pevnost a mechanickou odolnost vybudované plochy.

[17] Stěžovatelka nakonec vytýká správci daně, že odkázal na ustanovení zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, neboť má za to, že podle tohoto zákona nelze posuzovat, zda je komunikace součástí pozemku, na kterém se nachází, nebo se jedná o samostatnou věc. Jako nepřipadný také stěžovatelka v tomto ohledu označuje odkaz správce daně na zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

IV.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Setrval na svém závěru, že v posuzovaném případě nelze aplikovat § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení,

pokračování

zajištění a udržení zdanitelných příjmů zůstatkovou cenu hmotného majetku prodaného nebo zlikvidovaného, který je možné odpisovat. Jednou z podmínek pro aplikaci tohoto ustanovení je totiž skutečnost, že hmotný majetek byl prodán (vyřazen ve smyslu pozbytí vlastnických práv). V posuzovaném případě se však nejednalo o hmotný majetek, ke kterému měla stěžovatelka vlastnické právo, nýbrž o technické zhodnocení pronajatého majetku, které nelze samostatně prodat.

[19] Žalovaný se rovněž vyjádřil k námitce stěžovatelky ohledně odkazů na zákon o dani z nemovitých věcí a na stavební zákon, že ty byly užity v napadeném rozhodnutí pouze podpůrně pro demonstraci toho, že zpevněný povrch není samostatnou věcí a je nedílnou součástí pozemku, který se zdaňuje daní z pozemků.

V.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud pro přehlednost rekapituluje pro věc stěžejní skutečnosti, jak vyplývají ze správního spisu. Stěžovatelka (nájemkyně) uzavřela dne 21. 1. 2003 nájemní smlouvu s obcí Ledvice (pronajímatelka, výlučný a neomezený vlastník) na pronájem areálu bývalé trafostanice v obci Ledvice, který zahrnoval jednak budovu (včetně všech součástí a příslušenství), stavební parcelu, na níž se tato budova s nádvořím nacházela, a další pozemkové parcely. V čl. V. odst. 7.1 této smlouvy bylo zakotveno, že stěžovatelka je po dohodě s pronajímatelkou oprávněna provádět technické zhodnocení předmětu nájmu a v souladu s § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů toto technické zhodnocení daňově odpisovat; takto provedené technické zhodnocení však nezvýší u pronajímatelky cenu předmětu nájmu. Nájemní vztah byl ukončen ke dni 30. 9. 2012. Za dobu trvání nájemního vztahu stěžovatelka investovala v rámci pronajatého areálu mimo jiné do technického zhodnocení haly Ledvice (karta hmotného dlouhodobého majetku č. 000011, datum pořízení 20. 12. 2004, vstupní cena 11.854.126,73 Kč), dále do posuvné brány (karta hmotného dlouhodobého majetku č. 000014, datum pořízení 5. 5. 2005, vstupní cena 94.000 Kč) a do zpevněné živičné plochy (karta hmotného dlouhodobého majetku č. 000015, datum pořízení 1. 8. 2005, vstupní cena 580.750 Kč). Tento majetek stěžovatelka před ukončením nájemního vztahu „prodala“ nové nájemkyni areálu, společnosti ALMARA-3 s.r.o., za smluvní cenu 200.000 Kč bez DPH (faktura č. 09026/12 ze dne 27. 9. 2012). Výnos z tohoto prodeje stěžovatelka zaúčtovala ve prospěch výnosového účtu 641, a byl jím tudíž kladně ovlivněn výsledek jejího hospodaření a základ daně. Současně stěžovatelka zaúčtovala zůstatkovou cenu „prodaného“ majetku ve výši celkem 7.797.968,89 Kč na nákladový účet 541, a tedy výsledek hospodaření (základ daně) o tuto částku snížila. Měla totiž za to, že tato zůstatková cena je daňově účinným výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů. Mezi stěžovatelkou a

pronajímatelkou po ukončení nájemního vztahu nedošlo k finančnímu vyrovnání za provedené investice (v souladu s čl. III odst. 2.3 nájemní smlouvy).

[24] Spornou je mezi účastníky řízení otázka, zda byla stěžovatelka oprávněna uplatit jako daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů zůstatkovou cenu majetku evidovaného na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000011 (hala Ledvice), č. 000014 (posuvná brána) a č. 000015 (zpevněná živičná plocha), který před ukončením nájemního vztahu s obcí Ledvice „prodala“ nové nájemkyni areálu společnosti ALMARA-3 s.r.o.

[25] V souvislosti s tím je spornou především povaha majetku evidovaného na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000014 (posuvná brána) a č. 000015 (zpevněná živičná plocha). Stěžovatelka má za to, že se jedná o hmotný majetek v jejím vlastnictví. Správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že jde o výdaje na technické zhodnocení pronajatého majetku; o povaze majetku evidovaného na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000011 (hala Ledvice), tj. že se jedná o technické zhodnocení, není sporu.

[26] Technickým zhodnocením se pro účely zákona o daních z příjmů podle § 33 odst. 1 tohoto zákona rozumí *výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).* Za rekonstrukci se přitom podle odst. 2 téhož ustanovení považují *zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů* a za modernizaci podle odst. 3 téhož ustanovení *rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku*.

[27] Z citovaného ustanovení je zřejmé, že aby výdaje představovaly technické zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů, musí splňovat hodnotovou podmínku (počínaje zdaňovacím obdobím 1998 převyšovat částku 40.000 Kč), a změna na majetku musí naplňovat věcnou podmínku (tj. zásahem do majetku je buď nástavba, přístavba, stavební úprava, rekonstrukce nebo modernizace). Ze zákona o daních z příjmů lze také dovodit, že technickým zhodnocením mohou být při splnění potřebných podmínek jen výdaje vynaložené na zásahy do vlastního majetku, majetku pronajatého nebo majetku vypůjčeného. Výdaje vynaložené na změnu věcí, ke kterým poplatník nemá žádný z uvedených právních vztahů, nejsou technickým zhodnocením.

[28] Rekonstrukce a modernizace jakožto možné výsledky vynaložení výdajů, které jsou technickým zhodnocením (viz výše odst. [26]), jsou definovány pomocí povahy výsledné změny oproti původnímu stavu majetku. Není proto možné rozhodnout, že určitý výdaj byl vynaložen na rekonstrukci či modernizaci hmotného majetku, aniž by byl řádně zjištěn původní stav tohoto majetku a následně porovnán s jeho stavem po provedeném zásahu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008 - 79, ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57, či rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59). Závěr o tom, jaký charakter měly práce provedené na nemovitosti resp. provedené v pronajatém areálu daňovým subjektem, musí vyplynout z

pokračování

řádného důkazního řízení ve smyslu § 92 daňového řádu. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací a nikoliv jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech.

[29] V nyní posuzovaném případě přisvědčil Nejvyšší správní soud závěru správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatelkou vynaložené výdaje evidované na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000014 (posuvná brána) a č. 000015 (zpevněná živičná plocha) představují pro daňové účely technické zhodnocení pronajatého majetku ve smyslu ustanovení § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť v obou případech byly splněny výše předestřené podmínky. V podrobnostech přitom Nejvyšší správní soud odkazuje na správné a příléhavé posouzení této otázky krajským soudem, s nímž se ztotožňuje. Nad rámec v napadeném rozsudku uvedeného kasační soud dodává následující.

[30] V případě posuvné brány činila její vstupní cena podle karty hmotného dlouhodobého majetku č. 000014 částku ve výši 94.000 Kč, tedy výdaj na její pořízení převyšoval částku 40.000 Kč; hodnotová podmínka výdajů tudíž byla naplněna. Ze správního spisu je zřejmé, že pořízením posuvné brány stěžovatelka nahradila původní plechová vrata, která byla součástí oplocení areálu, jenž měla stěžovatelka v pronájmu. V takovém případě představuje brána z daňového hlediska funkční součást oplocení, a je proto odpisována spolu s tímto hmotným majetkem ve 4. odpisové skupině (tak je to ostatně zaznamenáno i na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000014), nelze ji z toho důvodu žádným způsobem vyčlenit a posuzovat jako samostatnou položku. Výměnou plechových vrat za posuvnou bránu na elektrický pohon došlo k nahrazení vstupu do areálu branou otevíranou lidskou silou na vstup fungující na principu elektrického pohonu. Jednalo se o rozšíření vybavenosti oplocení a vstupu do pronajatého areálu, tedy o jeho modernizaci. Změna na majetku, zde konkrétně modernizace oplocení, tedy naplňuje i výše uvedenou věcnou podmínku. Výdaje vynaložené na posuvnou bránu tudíž představují technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[31] Z karty hmotného dlouhodobého majetku č. 000015 vyplývá, že výdaje na zpevněnou živičnou plochu taktéž převýšily částku 40.000 Kč (jako výše vstupní ceny je uvedena částka 580.750 Kč), a tudíž hodnotová podmínka pro posouzení těchto výdajů coby technického zhodnocení byla naplněna. Ze správního spisu, konkrétně ze Souhrnné zprávy a Výkazu výměr ke stavbě „Úprava příjezdu k provozovně CBL auto s.r.o. v Ledvicích“ ze srpna a září 2004 vytvořených pro účely vydání stavebního povolení na „Stavební úpravy trafostanice na st. p. č. 499, k. ú. Ledvice vč. instalace technologického celku kompletace autoskel“, se podává, že stavba měla spočívat mimo jiné v odstranění krytu stávající vozovky, v rozšíření vozovky a v pokrytí kameninových nestmelených podkladů živičným krytem. Z úředního záznamu ze dne 19. 9. 2013 (č. j. 1814241/13/2502-05403-500966) o telefonním rozhovoru s panem Ing. Jaromírem Kleinem, vedoucím provozní jednotky zhotovitele zpevněné živičné plochy (společnosti STRABAG a.s.) o tom, zda se v daném případě jednalo o opravu stávající silnice (komunikace), či o stavbu nové silnice (komunikace), vyplynulo, že 95% celkového objemu prací spočívalo ve vylití betonovo-asfaltové směsi, tedy v pokládce asfaltového koberce finišerem na již připravený povrch okolo budovy v areálu bývalé trafostanice v Ledvicích; nepatrná část prací zahrnovala dodatečně sjednanou opravu „vývaru“ u příjezdové cesty do areálu, která zahrnovala rovněž pokládku asfaltu na porušenou vrstvu. Z protokolů o ústním jednání ze dne 14. 10.

2013 a ze dne 21. 10. 2013 přitom vyplývá, že cena připraveného šterkového povrchu ani cena přípravných prací nebyly zahrnuty ve vstupní ceně uvedené na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000015, neboť byly zahrnuty ve vstupní ceně technického zhodnocení haly Ledvice, evidované na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000011. Rovněž se zde uvádí, že k pokládce asfaltovo-betonového povrchu stěžovatelka přistoupila z důvodu nedostatečnosti původního šterkového povrchu, který byl vytvořen v rámci stavebního projektu rekonstrukce haly Ledvice a nebylo o něm vedeno samostatné stavební řízení.

[32] Nejvyšší správní soud tedy na základě shora uvedeného dovodil, že zkvalitnění šterkového povrchu, vytvořeného již v rámci technického zhodnocení haly Ledvice (výdaje zaevidované na kartě hmotného dlouhodobého majetku č. 000011), jeho zpevněním asfaltovo-betonovým povrchem, představuje takový zásah stěžovatelky do pronajatého majetku, který má za následek změnu jeho technických parametrů, a odpovídá proto definici rekonstrukce podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Posuzovaná změna na majetku představovaná vytvořením zpevněných živičných ploch tudíž naplňuje také věcnou podmínku, výdaje na ni vynaložené proto opět představují technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[33] Kasační soud pro úplnost poznamenává, že v posuzovaném případě představuje uvedené technické zhodnocení, které stěžovatelka na podkladě nájemní smlouvy s obcí Ledvice odpisovala, hmotný majetek ve smyslu § 26 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 26 odst. 3 písm. a) téhož zákona.

[34] Poté, co Nejvyšší správní soud uzavřel, že majetek evidovaný stěžovatelkou na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000014 (posuvná brána) a č. 000015 (zpevněná živičná plocha), představuje technické zhodnocení pro účely zákona o daních z příjmů, přičemž ohledně výdajů evidovaných na kartě dlouhodobého majetku č. 000011 (hala Ledvice) o tom nebylo ani mezi účastníky řízení sporu, přistoupil k posouzení, zda byla stěžovatelka oprávněna postupovat podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů a uplatňovat po „prodeji“ tohoto majetku nové nájemkyni areálu bývalé trafostanice v Ledvicích jeho zůstatkovou cenu jako daňově účinný výdaj.

[35] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[36] Podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, z něhož v posuzované věci vycházela stěžovatelka, se za tzv. daňově účinný výdaj považuje také zůstatková cena hmotného majetku (tj. podle § 29 odst. 2 téhož zákona rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů z tohoto majetku), s výjimkami uvedenými v § 24 odst. 2 písm. c) a § 25 tohoto zákona, a to u prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat.

[37] V nynějším případě je mezi účastníky řízení sporné naplnění podmínky „*prodání hmotného majetku*“ podle citovaného § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů.

pokračování

Správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že představuje-li majetek evidovaný na kartách hmotného majetku č. 000011 (hala Ledvice), č. 000014 (posuvná brána) a č. 000015 (zpevněná živičná plocha) technické zhodnocení pronajatého majetku, nebyla podmínka „*prodání hmotného majetku*“ naplněna. Práva k technickému zhodnocení totiž nelze z pohledu zákona o daních z příjmů převést. Sama stěžovatelka k naplnění této podmínky v kasační stížnosti uvádí, že nezpochybňuje závěr správního orgánu, že provedením technického zhodnocení pronajatého majetku jí nevzniklo vlastnické právo k žádné části pronajatého majetku, a že tudíž není oprávněna toto technické zhodnocení z pohledu občanskoprávních předpisů prodat, má však za to, že převedla-li za úplatu práva k technickému zhodnocení na jiný subjekt, jedná se o v zákoně nepojmenovaný právní úkon, na který by se pro jeho podobnost s prodejem měl aplikovat § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů.

[38] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem vycházel při posouzení možnosti převodu práv k technickému zhodnocení ze závěrů uvedených v rozsudcích kasačního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 - 23, a ze dne 16. 1. 2017, č. j. 2 Afs 62/2015 - 28, neboť se s nimi ztotožnil a shledal je použitelnými i pro nyní posuzovanou věc. Vyplývá z nich, že práva k technickému zhodnocení nelze prostřednictvím soukromoprávního úkonu převést, tedy například prodat, neboť se jedná o nepřevoditelná veřejná subjektivní práva. Pokud tedy stěžovatelka zamýšlela nějakým soukromoprávním úkonem (ať už kupní smlouvou, či nepojmenovaným právním úkonem, blížícím se kupní smlouvě, jak namítá) převést práva k technickému zhodnocení haly v Ledvicích, posuvné brány a zpevněné živičné plochy, před ukončením nájemního vztahu na nového nájemce areálu bývalé trafostanice v Ledvicích, z pohledu zákona o daních z příjmů k takovému převodu nedošlo a dojít nemohlo. Stěžovatelka tudíž pro nesplnění podmínky „*prodeje hmotného majetku*“ nebyla oprávněna ve smyslu § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů uplatňovat za daňově účinný výdaj zůstatkovou cenu majetku evidovaného na kartách hmotného dlouhodobého majetku č. 000011 (hala Ledvice), č. 000014 (posuvná brána) a č. 000015 (zpevněná živičná plocha).

[39] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně postupoval správně, zvýšil-li pro účely zjištění základu daně výsledek stěžovatelčina hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů o částku 7.797.968,89 Kč, kterou před tím stěžovatelka neoprávněně ve smyslu § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů uplatňovala jako daňově účinný výdaj, a vydal-li poté dodatečný platební výměr. Nepochybil ani žalovaný, který dodatečný platební výměr potvrdil, ani následně krajský soud, který zamítl žalobu směřující proti napadenému rozhodnutí.

[40] Ke stručné stížnostní námitce, podle níž správce daně nesprávně odkazoval na ustanovení zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, resp. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), kasační soud dodává, že je zcela neurčitá a není zřejmé, jaké pochybení správce daně stěžovatelka s tímto svým tvrzením spojuje. Nejvyšší správní soud tak pouze v odpovídající míře obecnosti uvádí, že ze strany správce daně odkaz na uvedenou právní úpravu představoval podpůrnou argumentaci k úvaze, zda je zpevněná živičná plocha v daném případě nedílnou součástí pozemku jiného vlastníka nebo samostatnou věcí. Uvedená úvaha však nikterak neovlivnila správný

závěr, že v daném případě zpevněná živičná plocha představovala z pohledu zákona o daních z příjmů technické zhodnocení pronajatého pozemku.

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud věc po právní stránce posoudil správně a při výkladu na věc dopadajících právních norem nikterak nepochybil. Stěžovatelkou namítaný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[42] Kasační stížnost není pro právě uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[43] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci účastníkem úspěšným, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti. Kasační soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. dubna 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu