



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **RWE Energie, s. r. o.**, se sídlem Limuzská 3135/12, Praha 10 - Strašnice (dříve **Jihomoravská plynárenská, a. s.**, se sídlem Plynárenská 499/1, 657 02 Brno), zastoupené společností **VORLÍČKOVÁ PARTNERS s. r. o.**, se sídlem Jungmannova 31, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 9. 2011, č. j. 11297/11-1200-701174 a č. j. 11298/11-1200-701174, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2013, č. j. 30 Af 103/2013 - 135,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje** se společností RWE Energie, s. r. o. se sídlem Limuzská 3135/12, Praha 10 – Strašnice.
- II.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- III.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně společnosti **VORLÍČKOVÁ PARTNERS s. r. o.** se sídlem Jungmannova 31, 110 00 Praha 1.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení účastníků

[1] Kasační stížnost byla podána žalovaným 23. 12. 2013. Podle údajů z obchodního rejstříku původní žalobkyně, společnost Jihomoravská plynárenská, a.s. se sídlem Plynárenská 499/1, 657 02 Brno, zanikla ke dni 1. 1. 2014 bez likvidace fúzí sloučením, nástupnickou společností k témuž dni se stala společnost RWE Energie, s. r. o., na kterou přešlo jmění zanikající

společnosti (obchodní majetek a závazky). Podle § 239 a 240 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přešla na právního nástupce zanikající společnosti rovněž daňová povinnost. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 107 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. rozhodl tak, že v dalším řízení o podané kasační stížnosti bude pokračovat se společností RWE Energie, s. r. o. Pro zjednodušení se v textu rozsudku užívá označení „žalobkyně“ pro původní i nástupnický právní subjekt.

[2] Odvolací finanční ředitelství je správním orgánem, na něhož ve smyslu § 69 s. ř. s. již s účinností od 1. 1. 2013 (v době řízení před krajským soudem) podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla působnost původního žalovaného Finančního ředitelství v Brně. V textu označení „žalovaný“ nebo „stěžovatel“ označuje odvolací orgán finanční správy, a to podle kontextu v daném textu.

II. Vymezení věci

[3] 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 „zákon o daních z příjmů“), 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.

[4] Rozhodnutími ze dne 24. 3. 2006, č.j. 4626/06/FŘ 120 a č.j. 4623/06/FŘ 120 Finanční ředitelství v Brně změnilo dodatečné platební výměry a snížilo vyměřenou daň za rok 2001 z částky 4.851.810 Kč na částku 4.479.500 Kč a za rok 2002 z částky 7.724.580 Kč na částku 7.352.580 Kč. Důvodem doměření bylo v obou případech mj. i to, že žalobkyně nesprávně uplatnila časový odpis podle § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů u stavby regulační stanice Špitálka na Turgeněvově ulici (dále jen „regulační stanice“), ač měla uplatnit odpis lineární, neboť se v daném případě nejedná o stavbu dočasnou.

[5] Krajský soud v Brně k žalobám žalobkyně rozsudky ze dne 8. 2. 2008 č. j. 30 Ca 97/2006-197 a č. j. 30 Ca 98/2006-150 zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení z důvodu, že v obou případech posouzení správnosti časového odpisu u stavby regulační stanice bylo závislé na zjištění, zda je předmětná stavba stavbou dočasnou či trvalou ve smyslu zákona č. 50/1976Sb., o územním plánování a stavebním řádu (dále jen „stavební zákon“). Rozhodným podkladem pro toto zjištění je stavební povolení a podklady k němu, které správní spis neobsahoval, nikoliv kolaudační rozhodnutí, jímž se povoluje pouze užívání stavby.

[6] Kasační stížnosti proti těmto rozsudkům krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Afs 90/2008-225, jímž shledal závěr krajského soudu správným (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[7] Krajský soud rozhodoval v uvedených dvou věcech opakovaně, a to rozsudky ze dne 27. 8. 2010, č. j. 30 Ca 170/2008-162 a č. j. 30 Ca 171/2008-193, jimiž zrušil v mezidobí vydaná rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně vydaná 19. 6. 2006, č. j. 11019/08-1200-700523 a č. j. 11020/08-1200-7005232. Důvodem zrušení, i přes doplnění části podkladů ve spise, opět byla skutečnost, že nebyl proveden důkaz stavebním povolením, které by se vztahovalo právě k regulační stanici Špitálka na Turgeněvově ulici.

[8] Finanční ředitelství v Brně následně rozhodnutími ze dne 16. 9. 2011, č. j. 11297/11-1200-701174 a č. j. 11298/11-1200-701174 změnilo dodatečné platební výměry a snížilo 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. 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 a vycházel z přeloženého stavebního povolení ze dne 30. 10. 1995, č. j. 192/95/No, vydaného stavebním úřadem městské části Brno-Černovice (dále též „stavební úřad“) na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka - I. etapa“ – stl. plynovod, stavebního povolení ze dne 6. 6. 1996, č. j. 192/95/No, vydaného na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka - II. etapa“ – regulační stanice a stavebního povolení ze dne 31. 1. 1996, č. j. 192/96/No na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka - III. etapa“ – vtl. plynovod. Na základě těchto a dalších podkladů učinil závěr, že stavba regulační stanice je stavbou trvalou od samého počátku; je nutno odlišovat pojem „dočasná stavba“ a pojem „užívání stavby na dobu dočasnou“.

III. Shrnutí odůvodnění rozsudku krajského soudu

[9] Krajský soud k prvnímu žalobnímu bodu vyšel ze závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudku vydaném v této věci dne 2. 7. 2008, pod č. j. 1 Afs 90/2008-225, který potvrdil úvahu krajského soudu, že dočasnost stavby jako podmínku provádění tzv. časových odpisů lze prokázat pouze stavebním povolením a jeho podklady a při určování dočasnosti stavby není rozhodné, jak předmětná stavba vypadá. Krajský soud zdůraznil, že dle uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu 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) stavebního zákona 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; k omezení doby trvání stavby přistupuje stavební úřad ve stavebním povolení. Toto je konstitutivním správním rozhodnutím, jímž se rozhoduje o tom, zda stavebník má právo uskutečnit stavbu dočasnou či trvalou. Dočasnost stavby není možné založit kolaudačním rozhodnutím; kolaudační rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999, jímž stavební úřad povolil užívání stavby na dobu dočasnou do 31. 12. 2002, neodpovídá zákonným ustanovením (byl zjištěn tak závažný nedostatek, jako jsou nesrovnalosti ve vlastnických vztazích příjezdové cesty ke stanicí). Termín „užívání stavby na dobu dočasnou“ nemá ve stavebním zákonu oporu (kromě situace předvídané v § 83 stavebního zákona, o kterou v daném případě nešlo). Z kolaudačního rozhodnutí není možné zpravidla určit, zda se jedná o stavbu trvalou či dočasnou a stavební úřad 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. Zda je stavba dočasná lze pro účely tzv. časového odpisu prokázat pouze stavebním povolením a podklady k němu.

[10] Krajský soud konstatoval, že žalovaný dostatečně doplnil podklady požadované soudy v předchozích rozhodnutích (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). 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 nelze podle soudu chápat jako omezení platnosti stavebního povolení, tato je ve stavebním povolení 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. 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. Závěr žalovaného v napadených rozhodnutích (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 nedořešené majetkové spory týkající se přístupové cesty k regulační stanici, soud shledal spekulativním. Výrok rozhodnutí č. j. 192/95/No znamená omezení trvání existence stavby na dobu dočasnou. Jde o zcela jasný výrok stavebního povolení závazně určující charakter předmětné stavby. Žalovaný, resp. správce daně podle § 99 odst. 1 daňového řádu (resp. § 28 ZSDP) jsou vázáni rozhodnutím, kterým příslušný orgán veřejné moci (stavební úřad) rozhodl o otázce, která vyvstala v řízení před správcem daně. Žalovaný nebyl oprávněn si toto rozhodnutí interpretovat po svém a domýšlet, jak jej stavební úřad myslel. Krajský soud uzavřel, že žalovaný i správce daně dospěli na základě skutkových zjištění k nesprávnému závěru, že předmětná stavba je stavbou trvalou; žalovaný vycházel z toho, že byla omezena platnost stavebního povolení, příp. doba užívání stavby, a nikoli doba existence stavby.

[11] Druhý žalobní bod, zohlednění daňových odpisů při pořízení hmotného majetku (přepočítavačů plynu a telemetrických skříní) krajský soud rovněž uznal opodstatněným (body 35-41; *pozn. soudu v této části není rozsudek kasační stížností napaden*).

IV. Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti a ve vyjádření žalobkyně

[12] Žalovaný (stěžovatel) nesouhlasí s právním názorem vysloveným krajským soudem o charakteru regulační stanice ve vztahu k žalobkyní uplatněným daňovým odpisům předmětné stavby. Krajský soud vycházel z právních závěrů obsažených v uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu a stěžovatel nezpochybňuje obecnou aplikovatelnost závěru, 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 a že v daném případě není pochyb o tom, že formálně svědčí předmětné stavební povolení o dočasnosti stavby.

[13] Stěžovatel přesto s ohledem na specifika daného případu zdůrazňuje ekonomickou podstatu daného problému a na smysl odpisování, kterým je co možná nejreálnější promítnutí pořizovací hodnoty hmotného majetku do daňových nákladů tak, aby v každém jednotlivém roce byly zdanitelné výnosy snižovány o odpovídající výši daňových nákladů. Princip odpisování rozvádí obecný princip časového rozlišení a tohoto ekonomického principu se stěžovatel dovolává s ohledem na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek č. j. 7Afs 77/2012-31. Za rozporné s principem spravedlivého stanovení daně by proto pokládal, aby investici (hmotný majetek – regulační stanice), bez jejíž existence nemůže existovat liniová stavba, která je nepochybně stavbou trvalou, umožnil správce daně v důsledku formálního aktu stavebního úřadu odpisovat výrazně kratší dobu. Úmysl žalobkyně také od počátku směřoval k tomu, užívat stavbu neomezeně, tomu odpovídá i původní odpisování jako stavby trvalé, tak následná kolaudace a zápis v katastru nemovitostí.

[14] S odkazem na další závěry posledně uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu stěžovatel tvrdí, že pokud má být ekonomická podstata upřednostněna při vzniku pochybení při prvotním zúčtování pořízeného hmotného majetku jednorázově do nákladů (a zohledněny odpisy bez splnění nutné podmínky evidence spotřebovaného hmotného majetku v daném zdaňovacím období), pak ze stejných důvodů by mělo být odhlédnuto od formálních pochybení stavebního úřadu (který vydal stavební povolení na stavbu dočasnou nikoliv z důvodu obecného zájmu, ale z důvodu zjištění vlastnických překážek vzniklých na straně žalobkyně, u nichž byla

reálná snaha o jejich následné odstranění ze strany žalobce) i v případě vydání stavebního povolení k dočasné stavbě za situace, kdy reálně nebylo záměrem žalobkyně vybudovat dočasnou stavbu, která je nutnou součástí pro funkčnost předmětné liniové stavby, což plyne z projektové dokumentace a dalších podkladů.

[15] Podle stěžovatele by tak měly být zváženy precedenční prvky napadeného rozsudku tak, aby v budoucnu nemohlo docházet k paušalizování výkladu daňových důsledků vydaného stavebního povolení na všechny případy dočasných staveb. Při odhlédnutí od ekonomické podstaty v jednotlivých případech by mohla být rozhodovací praxe stavebních úřadů zneužívána za účelem výrazného zkrácení reálné doby odpisování staveb. Dále odkázal na svá vyjádření k žalobám, aby k nim v kontextu této kasační stížnosti bylo přihlédnuto.

[16] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že předmětem sporu již není, že podle stavebního povolení jde o stavbu dočasnou, neboť stěžovatel uznává, že formálně svědčí stavební povolení dočasnosti stavby. Stěžovatel se dovolává ekonomického principu odpisování, jeho porušení spatřuje v tom, že by stanice byla odpisována po kratší dobu než liniová stavba (plynovod), na niž je stanice napojena a dovozuje, že z daňového hlediska by měla stavba regulační stanice sdílet osud komplexní stavební akce. Posuzování funkční souvislosti se u daňového odpisování uplatňuje pouze v případě součásti věci, nikoli u zcela samostatného majetku (samostatně stojící stavby). Doba odpisování nelze určovat u jednotlivých staveb podle toho, zda nějakým způsobem souvisí s jiným majetkem (jinou stavbou). Zákon o daních z příjmů z hlediska zatřídění staveb do odpisových skupin striktně rozlišuje, o jaký typ stavby se v každém jednotlivém případě jedná a do jedné odpisové skupiny nezařazuje stavby náležející do komplexnějšího stavebního díla. Nevylučuje tak, aby takové stavby byly odpisovány po různou dobu, jak vyplývá z přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Podle ní se třídí majetek do odpisových skupin, stavby se nacházejí rovnou v několika odpisových skupinách, plynovody jsou upraveny jako zcela samostatná položka a zákon tak neposkytuje oporu pro odpis staveb souvisejících ve stejném režimu. Z hlediska stanovení výše odpisu regulační stanice je nutno vycházet z toho, že jde o samostatný hmotný majetek, mající samostatný právní a tudíž daňový režim. Je irelevantní, že byla vybudována v rámci jedné investiční akce, při které byly vybudovány nebo rekonstruovány i jiné stavební objekty, s nimiž souvisí, byla však povolena jako stavba dočasná.

[17] Stěžovatel v průběhu řízení ani nyní nepředložil žádné důkazní prostředky, které by podporovaly závěr, že jde o stavbu trvalou, důkazní prostředky provedené potvrzují naopak, že jde o stavbu dočasnou. Že záměrem stavebního úřadu bylo omezení, plyne z průběhu řízení (rozdělení do 3. etapy, přerušování řízení ve věci povolení II. a III. etapy, povolení pouze III. etapy a posunutí II. etapy do 31. 1. 1996, povolení druhé etapy na dobu dočasnou do 30. 5. 1999 atd.).

[18] Stěžovatel průběh stavebního řízení interpretuje po svém a to optikou skutečnosti, že stavební úřad režim stavby následně revidoval a povolil užívání stavby na dobu neurčitou, pomíjí fakt, že povolení stavby jako dočasné mělo objektivní důvod a žalobkyně toto respektovala. Postup správce daně, kdy by správce daně posléze revidoval závěry stavebního úřadu a určoval, zda jde z hlediska daňového o stavbu trvalou nebo dočasnou, by pro daňové subjekty znamenalo naprostou nejistotu při zatřídění staveb pro účely odpisování. Daňový subjekt přitom nese povinnost daň si vypočítat a sankce spojené s nesprávným tvrzením a určením odpisového režimu proto musí být pro něj předvídatelné a transparentní. Má-li zákon speciální režim pro stavby dočasné, musí být tento režim respektován u všech staveb, jimž stavební úřad tento status přisoudil.

[19] Žalobkyně nesouhlasí se stěžovatelem, který stavebnímu úřadu podsouvá, že se při vydání stavebního povolení dopustil „formálního pochybení“ tím, že povolil stavbu jako dočasnou nikoli z důvodu obecného zájmu, ale pro nevypořádané vlastnické vztahy-překážku na straně žalobkyně, u nichž byla snaha je odstranit. Hodnotí tak otázky nespádající do jeho působnosti, jak již uvedl Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozsudku č. j. 1 Afs 90/2008-225.

[20] Apeluje-li stěžovatel na přihlídnutí k ekonomické podstatě každého případu, protože v případě, že by každé stavební povolení bez dalšího mělo daňové právní následky, mohlo by být rozhodovací praxe stavebních úřadů zneužito za účelem výrazného zkrácení doby odpisování staveb, pak ve své podstatě brojí proti již vyslovenému závěru Nejvyššího správního soudu, aniž by předestřel nové argumenty, které by měly vést k revidování závěru o významu stavebního povolení pro účely tzv. časového odpisu. Činí tak z důvodu obavy teoretického ovlivňování délky odpisování staveb účelovými machinacemi ve stavebním řízení. Pomíjí však, že mu právní řád poskytuje nástroje k překlenutí účelových a zneužívajících praktik a prokázat skutečný stav věci. V případě žalobkyně však existovaly objektivně závažné důvody, proč nemohla být stavba regulační stanice v rozhodné době povolena jako stavba trvalá. Podstatou kasační stížnosti je tak polemika se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 90/2008-225; tento závěr by musel být prolomen postupem dle § 17 s. ř. s.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. Podle § 109 odst. 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Tyto vady Nejvyšší správní soud neshledal.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to toliko ve vztahu k posouzení prvního žalobního bodu. Nesouhlasí s právním názorem vysloveným krajským soudem o charakteru regulační stanice ve vztahu k žalobkyni uplatněným daňovým odpisům předmětné stavby.

[24] Kasační stížnost směřuje proti rozhodnutí krajského soudu, který setrval při posouzení sporné právní otázky, zda regulační stanice je stavbou trvalou nebo dočasnou, na svém závěru vysloveném již v jeho prvním rozsudku, že rozhodným pro její posouzení je stavební povolení a podklady k němu. Tento závěr byl aprobevován rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 90/2008-225. Dle stavebního povolení ze dne 6. 6. 1996, č. j. 192/95/No (které ve výroku výslovně uvádí: *“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.”*) krajský soud zjistil, podle Nejvyššího správního soudu správně, že stavba regulační stanice byla povolena jako dočasná stavba. Stěžovateli proto důvodně vytkl nerespektování § 99 daňového řádu (resp. § 28 zákona o správě daní a poplatků). Stavební úřad ve vydaném stavebním povolení autoritativně rozhodl, že je povolena stavba dočasná, otázka rozhodná pro uplatnění odpisů dle § 30 odst. 6 zákona o daních příjmů tak byla pravomocně rozhodnuta a v daňovém řízení byl správce daně i žalovaný tímto rozhodnutím vázán. Žalovaný však, i přesto, že předchozí rozsudky vydané

krajským i Nejvyšším správním soudem v dané věci ho jednoznačně zavázaly právním názorem, že „... o dočasnosti stavby autoritativně rozhoduje pouze stavební úřad ve stavebním povolení“; se ve svých rozhodnutích od tohoto závazného právního názoru odchýlil a i při existenci pravomocného stavebního povolení na stavbu dočasnou, provedl sám hodnocení, zda jde o stavbu dočasnou či trvalou, ač k tomu nebyl oprávněn. Na svém hodnocení, že jde o stavbu trvalou, pak žalovaný postavil v odůvodnění rozhodnutí závěr, že žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit za rok 2001 a 2002 odpisy v režimu § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Krajský soud uvedený postup žalovaného shledal důvodně v rozporu se zákonem a právní otázku posoudil správně.

[25] Stěžovatel nyní v kasační stížnosti nenapadá závěr krajského soudu, že regulační stanice byla zjevně stavebním povolením povolena jako stavba dočasná a nezpochybňuje ani obecný závěr soudy zastávaný, že relevantním důkazem pro posouzení, zda jde o stavbu dočasnou, je stavební povolení a podklady k němu. Tvrdí však, že stavební povolení svědčí (resp. obecně může i účelově svědčit) dočasnosti stavby *formálně*, a proto z hlediska uplatnění daňového odpisu dle § 30 odst. 6 zákona o daních z příjmů by současně měla být posuzována specifika každého (i daného) případu, a to s ohledem na ekonomickou podstatu problému a smysl odpisování. Má za to, že by mělo být odhlédnuto od „formálního pochybení stavebního úřadu“, za které považuje jednoznačný výrok stavebního povolení, že stavba regulační stanice se povoluje na dobu dočasnou do 30. 5. 1999, a dovozuje záměr stavebníka potažmo i stavebního úřadu povolit stavbu regulační stanice jako trvalou.

[26] Takovou argumentaci musí Nejvyšší správní soud odmítnout. Přistoupení na ni by představovalo popření závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovených v rozsudku č. j. 1 Afs 90/2008-225 a pravidla zakotveného v § 99 daňového řádu. Stěžovateli žádný zákon nepřiznává oprávnění přezkoumávat pravomocná rozhodnutí stavebního úřadu, nemůže proto hodnotit, zda stavební povolení povoluje stavbu jako dočasnou toliko „formálně“, ani činit závěry, zda došlo k „formálnímu pochybení stavebního úřadu“. Pro pravomocné správní akty vydané příslušným orgánem platí obecně presumpce zákonnosti a věcné správnosti; jejich vady či nezákonnost lze odstranit jen postupy stanovenými právním předpisem.

[27] Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Afs 90/2008-225, a to ve vztahu k dané konkrétní věci (byť tehdy vysloveného za situace chybějícího stavebního povolení v podkladech pro rozhodnutí žalovaného, kdy žalovaný vycházel z kolaudačních rozhodnutí), vyloučil (pro obě strany sporu) možnost, učinit závěr, zda jde o stavbu dočasnou nebo trvalou z kolaudačního rozhodnutí ze dne 10. 11. 1999, kterým bylo povoleno „užívání stanice na dobu dočasnou do 31. 12. 2002“, popř. z navazujícího kolaudačního rozhodnutí ze dne 4. 6. 2003, kterým bylo povoleno užívání stavby „z doby dočasné na dobu trvalou“, popř. z dalších podkladů, z nichž žalovaný dovozoval, že záměrem žalobkyně od počátku bylo a funkčně v souvislosti s rekonstrukcí a stavbou plynovodu je, aby regulační stanice byla stavbou trvalou. V uvedeném rozsudku soud zdůraznil, že, aby se jednalo o stavbu dočasnou, musela být předem omezena doba jejího trvání (nikoliv jejího užívání) a omezení doby trvání, čili rozhodnutí, zda stavebník je oprávněn zřídit stavbu trvalou či dočasnou, činí stavební úřad stavebním povolením. Jestliže tak v dané věci pravomocným stavebním povolením byla omezena doba trvání (existence) stavby, je jím určen status stavby a jde o stavbu dočasnou. Správce daně je tímto rozhodnutím vázán, jak krajský soud správně uvedl. Soudy ve správním soudnictví jsou nadány toliko přezkumnou pravomocí, napadená rozhodnutí přezkoumávají toliko v mezích žalobou uplatněných bodů; nepřisluší jim proto vážit, zda žalobkyně za konkrétní daná zdaňovací období nemohla uplatnit časový odpis z jiných důvodů, které žalovaný v napadených rozhodnutích neuvedl.

[28] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani zobecňujícímu předpokladu stěžovatele, že „Pokud by bylo odhlédnuto od ekonomické podstaty jednotlivého případu a byly přiznány každému stavebnímu povolení

bez dalšího daňové právní následky, mohlo by být rozhodovací praxe stavebních úřadů zneužíváno za účelem výrazného zkrácení reálné doby odpisování“. Určující pro výklad práva je sice nejen samotný text normy, ale i účel a smysl zakotvených pravidel chování, nicméně výklad práva nemůže být limitován možnými způsoby obcházení či zneužití práva. Požaduje-li žalovaný, aby soud zvážil „*precedenční prvky kasační stížnosti napadeného rozsudku tak, aby v budoucnu nemohlo docházet k paušalizování výkladu daňových důsledků vydaného stavebního povolení na všechny případy dočasných staveb“*“, dovolává se modifikace právního názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku v této věci dříve vysloveného a mívá se i s § 30 odst. 6 zákona o daních příjmů (v rozhodném znění).

[29] Žalovaný není oprávněn v daňovém řízení dovozovat, že stavební povolení svědčí o dočasnosti stavby jen „formálně“, ani že k omezení trvání stavby nebyl „obecný zájem“ a nemohl tak činit ani v projednávaném případě, tím méně pak ze stavebního povolení a dalších podkladů dovozovat možné „zneužití praxe stavebních úřadů“, a to i přesto, že postup stavebního úřadu nebyl bezchybný. Žalovanému lze přisvědčit jen potud, že rekonstrukce a stavba plynovodu je stavbou trvalou a z hlediska funkčnosti současně vyžaduje i propojení s regulační stanicí a i trvalé napojení této stanice na příjezdovou komunikaci k ní. Nesporně logicky bylo i od počátku záměrem stavebníka (tento záměr však nedokládá zneužití povolovacího procesu) provést rekonstrukci a stavbu plynovodu ve všech třech etapách výstavby proto, aby trvale sloužila svému účelu. Konkrétní místo, kde bude u liniové stavby plynovodu regulační stanice umístěna a povolena, včetně příjezdové komunikace k ní, nemusí mít však vždy jen jediné územně a stavebně technické řešení. Zda stavba bude povolena jako trvalá či dočasná je ve výsostné pravomoci stavebního úřadu (včetně posouzení, zda právě nedořešení vlastnických vztahů k pozemkům pod příjezdovou komunikací k regulační stanici zakládá důvod k povolení stavby jako dočasné). Není vyloučeno, aby stavba regulační stanice byla, i s ohledem na obecný zájem na včasné uvedení do provozu celého plynovodu (stavby trvalé) a dodávky spotřebitelům, povolena jako dočasná stavba, a toto „provizorní“ (dočasné) řešení bylo trvalým řešením nahrazeno následně, po odstranění překážek, které tomu aktuálně brání. Přísluší však o tom rozhodnout stavebnímu úřadu. Uplynula-li stanovená doba trvání dočasné stavby nebo splnila-li stavba účel, pro který byla dočasně povolena její existence a není-li jí již nadále třeba, je nařízeno její odstranění (§ 88 odst. 1 písm. d) zákona č. 50/1976 Sb. (stavební zákon). Nelze vyloučit situace, kdy funkci dočasné stavby nahradí posléze, v mezidobí povolená a zhotovená jiná (již trvalá) stavba, ale ani situace, kdy dočasná stavba následně, po uplynutí doby svého dočasného trvání, může získat status stavby trvalé. Pro stavby dočasné však zákon o daních z příjmů stanoví speciální odpisový režim-časový odpis po dobu jejich existence, neboť pro dosažení, zajištění a udržení příjmů bude tento majetek použit (resp. může být použit) jen po stanovenou dobu. Skutečnost, že podle stavebního povolení dočasná stavba regulační stanice má ve stanoveném místě a čase (po stanovenou dobu) nezastupitelnou roli, resp. je nezbytnou z hlediska provozuschopnosti trvalé liniové stavby, nezavdává sama o sobě důvod, aby sdílela režim odpisování trvalé stavby.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[30] Nejvyšší správní soud proto shledal námitky stěžovatele nedůvodnými; jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a tak má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti žalovanému, který neúspěšně podal kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu. Náklady řízení na straně žalobkyně spočívají v jednom úkonu právní služby (podání vyjádření ke kasační stížnosti) a v paušální náhradě hotových výdajů advokáta, tedy ve výši 1 x 3.100 Kč

a 1 x 300 Kč, celkem 3.400 Kč [dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 714 Kč, odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

[32] Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch.

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

V Brně dne 26. března 2014

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu