



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce 1. J. a. s., se sídlem v Českých Budějovicích, Severní 8/2264, zastoupeného Mgr. Olgou Volmanovou, advokátkou v Českých Budějovicích, Radniční 7a/489, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, České Budějovice, Mánesova 1803/3a, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2001, čj. 7108/120/2000, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 7. 2005, čj. 10 Ca 157/2001 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 7. 2005, čj. 10 Ca 157/2001 - 51, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad v Českých Budějovicích vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 5. 2000, čj. 113060/00/077910/4029, daň z příjmů právnických osob za rok 1998 ve výši 5 012 690 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí finančního úřadu odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 22. 2. 2001, čj. 7108/120/2000.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 20. 7. 2005, čj. 10 Ca 157/2001 - 51, zamítl.

Rozsudek odůvodnil mj. tím, že byly splněny všechny podmínky ustanovení § 28 odst. 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 1998 (dále jen zákon o daních z příjmů), za kterých byl žalobce, jako nájemce, oprávněn zahrnovat hodnotu pronajímaného majetku do svých nákladů.

Sporné je, zda bylo povinností žalobce rozdělit celkově sjednanou částku za pronájem na dvě složky – na složku odpisů a na složku nájemného a v případě, že bylo sjednané nájemné nižší než odpisy, zahrnout tento rozdíl do výnosů, jak tvrdí žalovaný, či zda byl žalobce oprávněn uplatnit odpisy z pronajatého majetku jako odpisy daňové, a to bez ohledu na výši účetních odpisů pronajatého majetku, jak tvrdí žalobce.

Opatření FMF (federálního ministerstva financí) čj. V 20 100/92, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1998 (dále jen Opatření), stanovilo ve vztahu k účtování při pronájmu majetku odepisovaného nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů povinnost zaúčtování pronajatého majetku v účetnictví nájemce a ve vztahu k účtování nájemného povinnost celkovou částku za pronájem sjednanou ve smlouvě rozdělit na složku odpovídající výši odpisů a na složku nájemného. Z článku IV odst. 5 Opatření pak vyplývá, že závazkem z pronájmu (sledovaným na účtu 474) je vždy neodepsaná část vstupní ceny hmotného investičního majetku a proúčtováním odpisů dochází ke snížení zůstatkové ceny tohoto majetku, a tím ke snížení závazků z komplexního pronájmu.

Předepsaný způsob účtování sleduje průkaznost daňově uplatnitelných výdajů pro správné stanovení základu daně a daně. Uplatnil-li žalobce daňové odpisy, byl povinen dodržet předepsaný způsob účtování. Žalobce byl tedy oprávněn zahrnout si do daňových výdajů jak nájemné, tak odpisy předmětného majetku [§ 24 odst. 2 písm. a) a § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů], ale protože uplatněním nájemného současně s odpisy (bez účetními předpisy předepsaného dělení) došlo k duplicitnímu uplatnění nákladů, a to v té výši, v jaké byly v celkové částce za pronájem zahrnuty také odpisy, jedná se o případ krácení daně jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů). Povinnost pokračovat v odepisování započatém vlastníkem [§ 30 odst. 12 písm. f) zákona o daních z příjmů, *pozn. jakkoliv v této části krajský soud odkazuje na daňový řád, je nepochybné, že se jedná o písařskou chybu a ve skutečnosti je citován zákon o daních z příjmů*] neznamená, že pokud pronajímatelé neodepisovali, nebyl žalobce povinen dodržet předepsaný způsob účtování komplexního pronájmu; v opačném případě by byli zvýhodněni nájemci, kteří si pronajali majetek od vlastníků, kteří jej sami účetně ani daňově neodepisovali. Krajský soud proto neshledal důvodnou žalobní námitku, že posuzovaná věc byla žalovaným nesprávně právně posouzena; pokud na ni žalovaný aplikoval zákony a ze zákonů vycházející právní předpis (Opatření), nelze účinně namítat postup v rozporu s Ústavou ČR či s Listinou základních práv a svobod.

Žalovaný se podle krajského soudu také vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Vadou řízení s dopadem na zákonnost rozhodnutí pak podle krajského soudu není tvrzené rozdílné posouzení předmětné daňové záležitosti správcem daně a žalovaným, když ze zprávy o daňové kontrole a z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že oba daňové orgány vycházely ze zjištění, že žalobce postupoval v rozporu se závaznými

postupy účtování o komplexním pronájmu, v důsledku čehož došlo k duplicitnímu uplatnění nákladů, a jejich argumentace je v podstatě shodná.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vad řízení spočívajících v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správními orgány takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti i nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Finanční úřad doměřil stěžovateli daň na základě zprávy o daňové kontrole (ze dne 18. 11. 1999, čj. 211157/99./077930/186), podle níž stěžovatel snížil základ pro výpočet daně neoprávněným uplatněním daňových odpisů u pronajatého majetku. Stěžovatel neúčtoval o odpisech pronajatého investičního majetku, podle finančního úřadu se proto jednalo se o běžné nájemné. Stěžovatel v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru argumentoval, že se v posuzované věci jednalo nikoliv o běžný, ale o komplexní pronájem, a že byly dodrženy podmínky pro uplatnění daňových odpisů ve stěžovatelem uplatněné výši (14 313 224 Kč). Žalovaný, který zamítl odvolání stěžovatele, nezpochybil, že se jednalo o komplexní pronájem (§ 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů) a že stěžovatel byl oprávněn uplatňovat do svých daňových nákladů odpisy z pronajatého majetku. Tvrdil ovšem, že stěžovatel postupoval v rozporu s účetními předpisy (postupy účtování), neboť celkovou částku pronájmu nerozdělil na složku odpisů a na složku nájemného a bylo-li by nájemné nižší než odpisy, nezahrnul tento rozdíl do výnosů. Na tomto základě žalovaný dovedl, že náklady ve výši daňových odpisů stěžovatel uplatnil duplicitně. Krajský soud, který zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného, se s jeho právním názorem se ztotožnil.

Stěžovatel namítá, že není zřejmé, jaké konkrétní úvahy vedly žalovaného a krajský soud k závěru, že stěžovatel postupoval v rozporu s účetními předpisy a z jejich rozhodnutí nevyplývá, kdy hovoří o daňových a kdy o účetních odpisech. Toto rozlišení je přitom pro správné právní posouzení věci stěžejní.

Stěžovatel, v návaznosti na smlouvy uzavřené s pronajímateli, uplatňoval daňové odpisy z pronajatého souboru movitých a nemovitých věcí a zároveň o tomto souboru účtoval v souladu s Opatřením. Celkovou částku za pronájem, sjednanou ve smlouvách, proto stěžovatel rozdělil na složku odpovídající výši účetních odpisů a na složku nájemného. Otázku stanovení výše účetních odpisů stěžovatel řešil převzetím odpisového plánu pronajímatelů, kteří o majetku účtovali do uzavření smluv o komplexním pronájmu. Pro změnu jejich odpisových plánů přitom neexistoval zákonný důvod. Krajský soud bez zákonné opory tvrdí, že stěžovatel byl povinen účtovat ve výši daňových odpisů, resp. měl účtovat o daňových odpisech. Své námítky v tomto směru mohl stěžovatel uplatnit až v žalobě, neboť finanční úřad vycházel z odlišného právního názoru než žalovaný, tvrdě, že se jednalo o běžné nájemné, nikoliv o komplexní pronájem.

Zvláštností posuzované věci je skutečnost, že pronajímatelé (rozpočtové organizace) majetek neodepisují a stěžovatel, který převzal jejich odpisový plán, uplatnil účetní odpisy v nulové výši. Byla-li by pronajímatelem jiná účetní jednotka než rozpočtová organizace, stěžovatel by rovněž převzal její odpisový plán a podle něj pokračoval v účetním odpisování. Ani tehdy by ovšem účetní odpisy nebyly zřejmě stanoveny ve výši daňových odpisů. Soulad odpisů by nastal pouze tehdy, kdyby sám pronajímatel při zahájení účetního odpisování sestavil odpisový plán tak, aby sledoval výši daňových odpisů stanovených podle § 26 - § 33 zákona o daních z příjmů. Účetní odpisování ovšem není závislé na stanovení výše daňových odpisů podle zákona o daních z příjmů, řídí se pravidly zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a účetní jednotky jsou povinny dodržovat účtové osnovy a postupy účtování stanovené federálním Ministerstvem financí a vyhlášené oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů. V posuzované věci se jednalo o Opatření o účtové osnově a postupech účtování a je zjevné, že odpisy v opatření zmiňované jsou odpisy účetními, není-li výslovně stanoveno jinak. Stěžovatel tedy odmítá výklad Opatření, podle kterého by se měla výše účetního odpisu rovnat výši daňového odpisu, resp. že článek XI. odst. 2 Opatření hovoří o daňových odpisech.

Stěžovatel polemizuje také s tvrzením krajského soudu, podle něž by byl nájemce, který převezme majetek od pronajímatele, jenž tento majetek účetně ani daňově neodepisuje, zvýhodněn oproti nájemcům přebírajícím majetek od pronajímatelů, kteří jej účetně odepisovali. Lze totiž argumentovat i tak, že stěžovatel, nucený aplikovat účetní odpisy ve výši daňových, by byl znevýhodněn ve srovnání s těmi nájemci, kteří převzali odpisový plán od pronajímatelů majících účetní odpisy v jiné než nulové výši, ale nižší než odpisy daňové.

Dospěl-li žalovaný k závěru, že uplatněná výše účetních odpisů není v souladu se zákonem o účetnictví a s Opatřením, a že stěžovatel zkrátil daň jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů), a zpochybnil tím věrohodnost účetní operace, přešlo na něj důkazní břemeno [§ 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“)] a měl uvést a provést důkazy k prokázání existence podmínek pro stanovení výše účetních odpisů ve výši daňových odpisů a existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost a úplnost účetnictví stěžovatele. Neučinil-li tak, porušil zásadu součinnosti s možným vlivem této skutečnosti na zákonnost jeho rozhodnutí. Stěžovatel tuto námitku uplatnil v žalobě, krajský soud ovšem její podstatu nevyvrátil. Stěžovatel se pak dozvěděl teprve z rozhodnutí žalovaného o změně v argumentaci daňových orgánů tak, že důvodem doměření daně není neuznání daňového odpisu, protože se nejedná o komplexní pronájem, ale skutečnost, že stěžovatel celkovou částku nájemného nerozdělil na složku nájemného a složku odpisů.

Stěžovatel se tak díky změně argumentace správních orgánů nemohl ve správním řízení bránit a domnívá se, že byl při zjišťování skutkové podstaty porušen zákon v ustanoveních o řízení před správními orgány takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost.

Finanční úřad dovodil, že stěžovatel nebyl oprávněn uplatnit daňové odpisy v předemné výši, a stěžovatel ve své obraně prokazoval, že tyto náklady byly oprávněné. Žalovaný dal při stejném skutkovém zjištění tomuto názoru za pravdu, ale daň přesto zvýšil s tím, že stěžovatel nerozdělil celkový nájem na složku odpisů a na složku nájemného a v případě, že bylo nájemné sjednané nižší než odpisy, nezahrnul rozdíl do výnosů. Stěžovatel je toho názoru, že měl být o této změně argumentace vyrozuměn v takové fázi řízení, kdy ještě mohl účinně argumentovat a prokazovat skutečný stav.

Stěžovatel zdůraznil, že samotný krajský soud již dříve judikoval o rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy a vyložil ustanovení § 8 zákona o účetnictví tak, že účetní jednotky účtují o účetních odpisech a že samotná změna subjektu, který o majetku účtuje nemůže být důvodem pro změnu odpisového plánu (sp. zn. 10 Ca 61/2003). Krajský soud se k námitce v tomto směru, obsažené již v žalobě, nevyjádřil.

Krajský soud ve svém rozhodnutí nesprávně tvrdí, že oprávnění uplatnit daňové odpisy z titulu komplexního pronájmu v průběhu daňového či odvolacího řízení zpochybňováno nebylo. Jak shora uvedeno, finanční úřad dospěl k opačnému závěru, totiž že se jednalo o běžné nájemné a stěžovatel nebyl oprávněn uplatnit daňové odpisy.

Stěžovatel se rovněž domnívá, že rozsudek krajského soudu není přezkoumatelný v části odůvodnění zabývající se převzetím odpisového plánu pronajímatelů, neboť i zde krajský soud zaměňuje účetní a daňové odpisy. Stěžovatel dovodil povinnost převzít odpisový plán pronajímatele ze zákona o účetnictví a hovořil tedy o odpisech účetních, zatímco krajský soud se zabývá výkladem § 30 odst. 12 písm. f) zákona o daních z příjmů, a tedy odpisy daňovými.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou.

K námitce nesprávného právního posouzení žalovaný shledává sporným bodem právní posouzení institutu komplexního pronájmu, resp. postupu daňového subjektu při účtování o tomto institutu. Žalovaný zastává tento názor:

Opatření federálního ministerstva financí čj. V 20 100/92, vydané na základě zmocnění § 4 odst. 2 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 1998, stanovilo ohledně účtování pronajatého majetku odepisovaného nájemcem (§ 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů) povinnost zaúčtování pronajatého majetku v účetnictví nájemce se souvztažným zápisem na účet 474 [Závazky z pronájmu, třída 0, čl. XI., odst. 1, písm. b)]. Podle téhož článku, odst. 2, se v případě pronajatého majetku rozdělí ve smlouvě sjednaná částka za pronájem na složku odpovídající výši odpisů, resp. částce na budoucí odkoupení majetku, o které účtuje nájemce na vrub účtu 474 (Závazky z pronájmu) a pronajímatel ve prospěch účtu 378 (Jiné pohledávky) a na složku nájemného, o které účtuje nájemce na vrub účtu 518 (Ostatní služby) a pronajímatel ve prospěch účtu 665 (Výnosy z finančních investic). Podle téhož článku, odst. 3 se vypořádání případných závazků a pohledávek (podle odst. 2) provede po zániku

nájemní smlouvy a v souladu s ujednáním v ní. Závazkem z pronájmu, sledovaným na účtu 474, je tak vždy neodepsaná část vstupní ceny hmotného investičního majetku a proúčtováním odpisů dochází ke snížení zůstatkové ceny tohoto majetku a tím i ke snížení závazků z komplexního pronájmu.

Stěžovatel byl oprávněn zahrnout si do daňově uznatelných výdajů odpisy movitého a nemovitého majetku [podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou odpisy hmotného a nehmotného majetku považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů], ale protože uplatnil současně nájemné a daňové odpisy, aniž by celkově sjednanou částku za pronájem rozdělil na složku nájemného a složku odpisů, porušil účetní předpisy (postupy účtování), neboť tyto náklady duplicitně promítl v základu daně a dopustil se tak krácení daně jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

Je zcela irelevantní, zda pronajímatel majetek odepisoval a jak o něm účtoval, stěžovatel byl povinen pokračovat v odepisování započatém vlastníkem [§ 30 odst. 12 písm. f) zákona o daních z příjmů], v celkovém souhrnu lze u nájemce a pronajímatele odepsat majetek maximálně do výše 100 % vstupní ceny a pokud vlastník neodepisoval, nelze dovozovat, že nájemce není povinen dodržovat popsany způsob účtování komplexního pronájmu.

Žalovaný zpochybňuje argumentaci stěžovatele směřující k analogickému použití judikátů Nejvyššího správního soudu (ve věcech 2 Afs 140/2004 a 2 Afs 62/2004), neboť zazněla cca 4 roky po podání žaloby a krajský soud ji navíc neshledal případnou, protože v nyní posuzované věci nebyl aplikován předpis umožňující dvojí výklad ani správní orgány neuplatnily dvojí zdanění téhož příjmu.

Žalovaný odmítá z důvodu neuplatnění v žalobě i námitku, podle níž správce daně porušil zásadu součinnosti (doplněnou odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci 4 Afs 1/2003) a námitku, podle níž správce daně neunesl při zpochybnění věrohodnosti účetní operace stěžovatel důkazní břemeno (§ 31 odst. 8 d. ř.).

Ač žalovaný z důvodu pozdního uplatnění nesouhlasí ani s námitkou, podle níž se stěžovatel teprve z rozhodnutí žalovaného dozvěděl o změně v argumentaci daňových orgánů, a nemohl se tak v rámci daňového řízení bránit, uvádí k ní, že jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný, vycházeli ze shodného zjištění, a to že stěžovatel postupoval v rozporu se závaznými postupy účtování o komplexním pronájmu, v důsledku čehož došlo k duplicitnímu uplatnění nákladů a tedy ke krácení daně jiným způsobem.

Z důvodu neuplatnění v žalobě odmítl žalovaný i tvrzení stěžovatele, podle kterého krajský soud přes svoji předchozí praxi (rozhodnutí ve věci 10 Ca 61/2003) chybně nerozlišil daňové a účetní odpisy a dodal, že argumentace tímto judikátem není případná, neboť se jednalo o meritorně odlišný případ (výše zůstatkové ceny vkládaného majetku jako nepeněžitý vklad).

IV.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a rovněž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Z daňového spisu vyplývá, že stěžovatel měl ve zdaňovacím období roku 1998 na základě smluv uzavřených s obcemi Č., H. a N. pronajaty veřejné vodovody, kanalizace a další (vodohospodářský) majetek ve vlastnictví těchto obcí. Ve smlouvách, včetně jejich dodatků, je mj. uvedeno, že účetní odpisy jsou pronajímateli uplatněny v nulové výši a daňové odpisy nebyly dosud pronajímateli uplatněny. Součástí smluv je vyúčtování nájemného a seznam hmotného investičního majetku odpisovaného nájemcem od roku 1998. Stěžovatel (nájemce) evidoval od 1. 1. 1998 pronajatý majetek ve svém majetku, účetně jej neodepisoval, ale ve zdaňovacím období 1998 z něj uplatnil daňový odpis (odčitatelnou položku základu daně) v celkové výši (ze všech tří nájemních smluv) 14 313 224 Kč. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 11. 1999 uzavřel, že stěžovatel snížil základ daně o celkovou výši nájemného a současně o daňové odpisy, čímž došlo k duplicitnímu uplatnění nákladů, a tím ke zkrácení základu daně podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů [správce daně dále stěžovateli vytkl, že uplatnil slevu na dani v rozporu s § 35 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a konstatoval, že mu bude uplatněná sleva na dani snížena o částku 2790 Kč, stěžovatel tento postup správce daně v dalším řízení nezpochybnil]. Správce daně poté dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 5 012 690 Kč, žalovaný odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl.

Posouzení kasační stížnosti se soustředí především na zodpovězení otázky, zda byl stěžovatel povinen v uplatněných nákladech odečíst od celkově sjednané částky nájemného částku odpovídající daňovým odpisům pronajatého majetku, které nákladově rovněž uplatnil.

Podle ustanovení § 28 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1998, mohl nájemce odepisovat pronajatý hmotný majetek na základě písemné smlouvy s vlastníkem po dobu trvání nájemní smlouvy, pokud byl předmětem takové smlouvy soubor zahrnující zároveň movité i nemovité věci využívané nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období jako celek. Tímto odpisováním je přitom nepochybně třeba rozumět odpisování daňové.

Poplatníci účtující v soustavě podvojného účetnictví (§ 1 a § 9 zákona o účetnictví) přitom museli i při pronájmu souboru movitých a nemovitých věcí odepisovaných (daňově) nájemcem postupovat podle účetních předpisů (§ 4 odst. 2 zákona o účetnictví).

Účetními předpisy je třeba rozumět především Opatření federálního ministerstva financí, čj. V 20 100/92, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů.

Pro potřeby účtování jsou mj. soubory movitých a nemovitých věcí, pronajímaných jako celek podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, považovány za finanční majetek [Opatření, příloha č. 2, čl. I, odst. 2]. Tyto soubory jsou chápány jako finanční investice [Opatření, příloha č. 2, účtová třída 0 – Investiční majetek, čl. I, odst. 8, písm. d)], které jsou investičním majetkem [Opatření, příloha č. 2, účtová třída 0 - Investiční majetek, čl. I, odst. 1, písm. c)]. O tomto majetku účtuje účetní jednotka v účtové třídě 0 – Investiční majetek [Opatření, příloha č. 2, účtová třída 0 - Investiční majetek, čl. I, odst. 9, písm. b)]. Je tedy nepochybné, že nájemce má povinnost o pronajatém majetku účtovat [Opatření, příloha č. 2, účtová třída 0 - Investiční majetek, čl. XI, odst. 1].

Při účtování nájemného má být postupováno tak, že se celková částka za pronájem sjednaná ve smlouvě rozdělí na složku odpovídající výši odpisů, popřípadě částce na budoucí odkoupení majetku, o které účtuje nájemce na vrub účtu 474 (Závazky z pronájmu), a pronajímatel ve prospěch účtu 378 (Jiné pohledávky) a na složku nájemného, o které účtuje nájemce na vrub účtu 518 (Ostatní služby) a pronajímatel ve prospěch účtu 665 (Výnosy z finančních investic) [Opatření, příloha č. 2, účtová třída 0 - Investiční majetek, čl. XI, odst. 2]. Účet 474 (Závazky z pronájmu) se přitom používá při pronájmu hmotného a nehmotného majetku, který vytváří soubor zahrnující zároveň věci movité a nemovité a který je využíván na základě písemné smlouvy nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období jako celek (§ 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů) - výše závazku k pronajímateli se zachytí ve výši zůstatkové ceny pronajatého příslušného investičního majetku a umožňuje se v zásadě ve výši odpisů vyúčtovaných za příslušný investiční majetek do nákladů s přihlédnutím k platebním podmínkám podle smlouvy [Opatření, příloha č. 2, účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky, čl. IV, odst. 5]. Z citovaných ustanovení nelze dovodit, že by hovořila o jiných než účetních odpisech.

Jakkoliv tedy Opatření považuje soubory movitých a nemovitých věcí, pronajímaných jako celek podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů za finanční investice, které se podle Opatření na rozdíl od hmotného a nehmotného investičního majetku účetně neodepisují [Opatření, příloha č. 2, účtová třída 0 – Investiční majetek, čl. IV], v případě jmenovaných souborů se účetní odpisování předpokládá [srov. také Opatření, příloha č. 2, účtová třída 0 – Investiční majetek, čl. IV, odst. 6].

I stěžovatel byl tedy v souladu s Opatřením povinen celkově sjednanou částku nájemného účetně rozdělit na složku odpovídající výši účetních odpisů a na složku nájemného. Stěžovatel ovšem stojí na stanovisku, že složka odpovídající výši účetních odpisů musela odpovídat účetnímu odpisování započatému pronajímatelem, a neboť ten majetek účetně neodepisoval (§ 28 odst. 1 zákona o účetnictví), i stěžovatel tuto položku účtoval v nulové výši.

Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v názoru, že je třeba rozlišovat účetní a daňové odpisy. Mezi těmito odpisy existují rozdíly, účetní odpisy vycházejí ze zákona o účetnictví, daňové odpisy ze zákona o daních z příjmů. Účetní odpisy vychází z pořizovací ceny majetku a skutečné doby, po kterou je evidován majetek u daňového poplatníka, tj. z ekonomické životnosti majetku, kterou účetní jednotka stanoví podle

svých podmínek v odpisovém plánu (srov. § 28 zákona o účetnictví). Pro účely daňových odpisů pak daňový poplatník zatřídí majetek do jednotlivých odpisových skupin podle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů (srov. zejm. § 30 a násl. zákona o daních z příjmů). Výše daňových odpisů tak zpravidla nemusí odpovídat výši odpisů účetních.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že je-li uplatněn daňový odpis ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který je ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů považován za náklad vynaložený na zajištění příjmů, je nutné tuto skutečnost zohlednit při účtování nájemního vztahu. Podle žalovaného pak platí, že uplatněním daňového odpisu se předepisuje způsob účtování, tj. dělení nájemného na část účtovanou jako nájemné a na část účtovanou jako odpisy. V této souvislosti žalovaný odkazuje i na stěžovatelem ve správním řízení předložené stanovisko Ing. P. B., daňového poradce. V tomto směru zároveň Nejvyšší správní soud nepovažuje argumentaci žalovaného za chybnou.

Žalovaný však dále pokračuje, že pokud poplatník uplatní současně nájemné i odpisy, bez dělení celkové částky (myšleno zřejmě nájemného), dochází pak i k duplicitnímu uplatnění nákladů ve výši, v jaké jsou v celkově sjednané částce za pronájem zahrnuty odpisy. Není přitom zřejmé, zda má na mysli odpisy daňové, nebo účetní. Má-li na mysli odpisy daňové, nemůže jeho argumentace obstát, neboť by podle ní buď musely být daňové odpisy rovny odpisům účetním, nebo by musela být celková částka nájemného rozdělena na složku odpisů daňových, nikoliv účetních, a na složku účtovanou jako nájemné.

Z argumentace Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že je účtováno o účetních, nikoliv daňových odpisech. Zároveň je zjevné, že jsou-li v případě aplikace § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů daňové odpisy vyšší než odpisy účetní, pak optikou žalovaného vždy dojde k duplicitnímu uplatnění nákladů – a to ve výši, o kterou daňové odpisy překročí odpisy účetní. Závěr žalovaného, podle něž výše daňových odpisů uplatněných podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů odpovídá výši účetních odpisů podle Opatření [příloha č. 2, účtová třída 0 – Investiční majetek, čl. XI, odst. 2], resp. jimi mohla být nahrazena, tedy nemá oporu v zákoně.

Žalovaný ovšem neuvádí zákonnou oporu ani pro závěr, podle něž byl stěžovatel povinen, v případě, že pronajímatel majetek účetně ani daňově neodepisoval, započít s odpisováním a současně převzít od pronajímatele evidenci, tj. vstupní cenu pronajatého majetku, jeho zatřídění do odpisových skupin a způsob odpisování, pokud o něm pronajímatel rozhodl, a zároveň byl povinen dodržet popsany způsob účtování komplexního pronájmu, který má vliv na výši základu daně. Žalovaný v této souvislosti odkazuje k povinnosti stěžovatele pokračovat v odpisování započatém vlastníkem, kterou dovozuje z § 30 odst. 12 písm. f) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení přitom systematickým výkladem nepochybně hovoří o odpisech daňových, nikoliv účetních. Žalovaný ovšem neuvádí zákonný základ tvrzené povinnosti stěžovatele započít s odpisováním účetním, resp. zákonný základ povinnosti započít s účetním odpisováním v určité výši v návaznosti na neodpisování tohoto majetku pronajímatelem. V této souvislosti lze vznést i teoretickou otázku, zda a na jakém zákonném základě by žalovaný dovedl podobnou povinnost nájemce, který by si pronajal v režimu § 28 odst. 2 zákona

o daních z příjmů majetek od pronajímatele, který jej daňově ještě neodepsal, ale účetně již ano.

I za předpokladu, že by žalovaný zákonný základ povinnosti stěžovatele započít s účetním odpisováním pronajatého majetku uvedl, musel by pro obhájení svého závěru zároveň prokázat, že výše takto započatých účetních odpisů měla odpovídat výši odpisů daňových. Ani to ovšem neučinil.

Nejvyšší správní soud může v této souvislosti pouze *obiter dictum* doplnit, že žalovaný měl povinnost vyvrátit věrohodnost účetnictví stěžovatele a provést důkazy k prokázání svého závěru, že účetní odpisy měly být stanoveny ve výši odpovídající odpisům daňovým, dospěl-li k závěru, že výše účetních odpisů není v souladu se zákonem o účetnictví a s Opatřením. Uvedená kasační námitka totiž nemá svůj předobraz v žalobě, je nepřípustná, a Nejvyšší správní soud nemůže o argumentaci o ní opřít své rozhodnutí (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále doplňuje, že výklad žalovaného by zcela popřel smysl ustanovení § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Mohl-li by poplatník na jedné straně uplatnit jako daňově uznatelný výdaj daňový odpis pronajatého majetku, ale současně by na druhé straně vždy musel snížit o tuto částku náklad zaplaceného nájemného, postrádala by z hlediska nájemce dohoda mezi ním a pronajímatelem, umožňující nájemci uplatnit daňový odpis majetku, svého smyslu.

Je nepochybné, že úprava § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů měla vliv na výši daňového základu nájemců, kteří citovaného zákonného ustanovení využili. Tato skutečnost se ostatně projevila i při změně zákonné úpravy (zákonem č. 492/2000 Sb.), když podle důvodové zprávy pozměňovacího zákona původní záměry citovaného ustanovení již nejsou naplňovány a spíše napomáhají jinak neodůvodněnému krácení daně. Jinými slovy, ono „krácení daně“ bylo odůvodněno „pouze“ zákonnou úpravou citovaného ustanovení. Choval-li se ovšem stěžovatel v souladu se zákonem, nemůže být za toto jednání postižen, jakkoliv zákonodárce později shledal zákonnou úpravu nevyhovující a změnil ji.

K polemice stěžovatele se závěrem krajského soudu, podle něž by byl nájemce přebírající majetek od pronajímatelů, kteří jej účetně ani daňově neodepisují, zvýhodněn oproti nájemcům přebírajícím majetek od pronajímatelů, kteří jej účetně odepisovali, Nejvyšší správní soud podotýká, že k této „nerovnosti“ nájemců musí docházet z podstaty věci vždy, a to v návaznosti na různou výši účetních odpisů zvolených jednotlivými pronajímateli. Ze systémového hlediska je přitom podstatná rovnost subjektů v pravidlech určujících jejich vzájemné vztahy, nikoliv ve výsledku. Není proto důvodu, aby byly bez zákonného podkladu účetní odpisy nahrazeny odpisy daňovými.

Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tvrzení, že krajský soud i žalovaný nepřípustným způsobem zaměňují účetní a daňové odpisy. Uzavírá-li tedy krajský soud shodně s žalovaným, že uplatněním nájemného současně s odpisy, bez účetními předpisy předepsaného dělení, došlo k duplicitnímu uplatnění nákladů, a to v té výši, v jaké byly v celkové částce za pronájem zahrnuty také odpisy, a jedná

se tedy o případ krácení daně jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů), není zřejmé, zda má na mysli účetní či daňové odpisy. Navíc, v souladu s argumentací Nejvyššího správního soudu shora, tato situace nastane ve vztahu k části z uplatněných daňových odpisů vždy, když jejich výše převyší odpisy účetní. Rozsah a obsah podmínek pro stanovení daně lze definovat pouze zákonem, přičemž je třeba zachovat požadavek právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci, a chování zákonodárcem umožněné nemůže představovat krácení daně (jiným způsobem). Z rozhodnutí žalovaného ani z rozsudku krajského soudu pak není zřejmé, jak došli k závěru, že náklady byly uplatněny duplicitně právě ve výši odpovídající daňovým odpisům a tato skutečnost přisvědčuje tvrzení stěžovatele, že krajský soud ani žalovaný různost daňových a účetních odpisů vůbec nezohlednili.

Jakkoliv se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již dříve vyslovil k otázce dvouinstančnosti daňového řízení a změně právní argumentace odvolacím správním orgánem (srov. např. rozsudek ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 - 74, www.nssoud.cz), v nyní posuzované věci tak nemůže učinit, neboť jak žalovaný poukázal ve vyjádření ke kasační námitce, jedná se o argument, který stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Uvádí-li stěžovatel v replice na vyjádření ke kasační stížnosti, že postačuje vznesení argumentů před soudem, nikoliv již v žalobě, poukazuje Nejvyšší správní soud na § 75 odst. 2 s. ř. s., který vyjadřuje zásadu koncentrace řízení, a podle něž přezkoumá soud napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Ustanovení § 76 s. ř. s. představuje výjimku z uvedené zásady a Nejvyšší správní soud nedospěl k závěru, že by stěžovatelem uváděná vada bez dalšího představovala některou z vad vypočtených v citovaném zákonném ustanovení. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že uvedená restrikce se nevztahuje na doplnění argumentace odkazy na relevantní judikaturu (ať již Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu atd.), nepředstavují-li tyto odkazy nové námitky, ale slouží pouze k podpoře či rozvinutí dříve uplatněných argumentů.

Stěžovatel poukázal i na skutečnost, že krajský soud již dříve judikoval (ve věci vedené u něj pod sp. zn. 10 Ca 61/2003) o rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy a že změna subjektu, který o majetku účtuje, nemůže být důvodem pro změnu odpisového plánu. V nyní posuzované věci se měl tedy krajský soud od své předchozí judikatury odchýlit. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že jakkoliv soud není výslovným ustanovením zákona zavázán respektovat svoji předchozí judikaturu, z hlediska obecných právních principů, zejm. pak právní jistoty, tento požadavek vyplývá. Odchýlení se od předchozí judikatury pak bude přicházet v úvahu např. při odlišných skutkových okolnostech posuzované věci, při vyslovení odlišného právního názoru instančně nadřazeným soudem apod. Ke změně právního názoru může dojít i bez uvedených okolností, pak by měl ovšem soud vyložit, jaké důvody jej k odlišnému právnímu názoru vedly. Na druhé straně Nejvyšší správní soud podotýká, že z hlediska jeho přezkumné činnosti není důvodem nezákonnosti napadeného rozsudku samotná skutečnost, že se krajský soud příp. odchýlil od své předchozí judikatury, neboť Nejvyšší správní soud přezkoumal jeho závěry věcně, aniž by byl touto judikaturou vázán.

Samotným závěrem Nejvyšší správní soud, opět pouze *obiter dictum*, poukazuje na svůj rozsudek ze dne 10. 5. 2006, čj. 1 Afs 69/2005 - 164 (www.nssoud.cz), v jehož

rámcí se vyjádřil mj. k otázce komplexního problému v případě, že je nájemné sjednané v nulové výši, resp. v symbolické výši 1 Kč. V nyní posuzované věci správce daně ani žalovaný nerozlišili mezi jednotlivými nájemními smlouvami, jakkoliv se ve světle citovaného judikátu může jejich právní posouzení lišit.

Přestože Nejvyšší správní soud neshledal některé stížní námitky přípustnými, uzavírá s odkazem na svoji argumentaci shora, že kasační stížnost je důvodná. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. srpna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu