



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce společnosti **S. A M. N. & S. H., s. r. o. C. R.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 10. 2005, č. j. 31 Ca 150/2005 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 10. 2005, č. j. 31 Ca 150/2005 – 30, **se z r u š u j e** a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 23. 5. 2005, č. j. 6741/120/2004-Ro, č. j. 6742/120/2004-Ro a č. j. 6743/120/2004-Ro. Těmito rozhodnutími, ve spojení s dodatečnými platebními výměry vydanými Finančním úřadem v Jilemnici dne 10. 8. 1999 pod č. j. 35333/99/259970/7184, č. j. 35260/99/259970/7184 a č. j. 35366/99/259970/7184, byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z příjmů, resp. snížena jeho daňová ztráta za zdaňovací období let 1995 - 1997.

Jak krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, mezi stěžovatelem a žalovaným je sporným posouzení daňové uznatelnosti nákladů ve formě odpisů pronajatého majetku. Krajský soud vycházel ze zjištění, že stěžovatel byl v předmětných zdaňovacích obdobích nájemcem souboru movitých a nemovitých věcí ve formě finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci (tato otázka byla již postavena najisto v předcházejícím přezkumném soudním řízení), přičemž kromě nájemného stěžovatel uplatňoval (v souladu s nájemní smlouvou) jako nákladovou položku též odpisy z předmětu nájmu. Dle názoru krajského

soudu postupovaly daňové orgány v souladu se zákonem, pokud jako daňově uznatelný náklad akceptovaly stěžovatelem zaplacené nájemné, nikoli však jím uplatněné odpisy pronajatého majetku. Poukázal přitom na dikci ustanovení § 28 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro roky 1995 - 1997 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) z níž dovodil, že tento postup by byl možný jen v případě nájmu bez následné koupě najaté věci. Uvedl, že zákon o daních z příjmů označuje za nákladovou položku „nájemné“, přičemž v § 24 odst. 2 písm. h) jasně rozlišuje mezi „nájemným, s výjimkou nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci“ a „nájemným u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“. Přestože tyto pojmy nejsou zákonem o daních z příjmů definovány, lze, dle názoru krajského soudu, zcela jednoznačně uzavřít, že ustanovení § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů lze aplikovat pouze na nájemní vztah bez následné koupě najaté věci.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností opírající se o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že z dikce ustanovení § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů nevyplývá pro nájemce nemožnost zahrnout do daňových nákladů majetkové odpisy pronajatého majetku, jde-li o finanční pronájem, jak to dovodil krajský soud. Podmínky pro tento postup jsou v citovaném ustanovení jednoznačně vymezeny, přičemž stěžovatel je v předmětných zdaňovacích obdobích bezezbytku splnil. Ke změně úpravy ve smyslu vyloučení této možnosti došlo až ke dni 1. 1. 2001, a to v souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů, provedenou zákonem č. 492/2000 Sb. Tato nová úprava však nemohla mít vliv na předcházející zdaňovací období; dle přechodných ustanovení ostatně bylo nájemcům uplatňujícím odpisy jako náklady umožněno v této praxi pokračovat až do 31. 12. 2005. Z těchto důvodů tedy rozsudek krajského soudu vychází z nesprávného právního hodnocení věci.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že setrvává na svém právním názoru potvrzeném i rozsudkem krajského soudu. Z tohoto důvodu proto navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a v intencích důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Jak bylo již výše uvedeno, rozsudek krajského soudu je vystavěn na předpokladu, že postup dle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů (tedy odepisování pronajatého hmotného majetku nájemcem) byl možný pouze v případech, kdy se jednalo o nájem bez následné koupě najaté věci; dle názoru krajského soudu totiž zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2, písm. h) jasně rozlišuje nájem od finančního nájmu s následnou koupí najatého majetku, což aplikaci § 28 odst. 2 zákona omezuje pouze na nájemní formu prvně zmiňovanou. Tento názor Nejvyšší správní soud nesdílí.

Podle ustanovení § 28 odst. 2, věty první zákona o daních z příjmů *pronajatý hmotný majetek může na základě písemné smlouvy s vlastníkem odpisovat nájemce po dobu trvání nájemní smlouvy, pokud předmětem této smlouvy je soubor zahrnující zároveň movité i nemovité věci využívané nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období jako celek*. Toto ustanovení, ani jiné ustanovení zákona o daních z příjmů, nedefinuje pojmy „nájemce“ či „nájemní smlouva“. Není to ostatně třeba, neboť tyto instituty jsou, co do vymezení

pojmových znaků, podmínek jejich vzniku, změny či zániku, apod., definovány v normách soukromého práva – občanském zákoníku a částečně též obchodním zákoníku. Tato skutečnost nicméně nevylučuje, aby zákonodárce pro potřeby veřejnoprávní tyto soukromoprávní instituty modifikoval, či je (bez změny jejich obsahu) rozdělil dle určitých kritérií, které pak podřadí pod různé veřejnoprávní režimy a spojí s nimi různé právní důsledky. O případ posledně zmiňovaný jde i v dané věci, a to v případě pojmu „nájemné“ (tedy nikoli „nájemce“ či „nájemní smlouva“, coby pojmy použité v § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Zákon o daních z příjmů rozlišuje *nájemné s výjimkou nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci* [§ 24 odst. 2 písm. h) bod 1.], *nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného a nehmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat* [§ 24 odst. 2 písm. h), bod 2.] a *nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí drobného hmotného a nehmotného investičního majetku* [§ 24 odst. 2 písm. h), bod 3.]; § 24 odst. 2 písm. h), bod 1. zákona, ve znění platném pro rok 1997 rozlišuje též případ *nájemného uvedeného v § 25 odst. 1 písm. za)*. V případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného a nehmotného majetku (o který jde i v dané věci) zákon o daních z příjmů možnost uznání nájemného jakožto daňového nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 váže na kumulativní splnění podmínek uvedených v odst. 4.

Krajský soud tuto kategorizaci nájemného správně reflektuje, dovozuje z ní však pro potřeby projednávané věci nesprávné závěry. Z dikce ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) zákona o daních z příjmů se totiž podává, že *výdaji (náklady) podle odst. 1 jsou také nájemné, a to ...* přičemž následují jednotlivé shora popsané případy nájemného uvedené pod body 1 - 3. Je tedy zřejmé, že všechny druhy nájemného, uvedené v § 24 odst. 2 písm. h) pod body 1 - 3, jsou jen podmnožinami jedné kategorie, kterou je „nájemné“. Používá-li zákon o daních z příjmů bez bližšího rozlišení pojem „nájemné“, zahrnuje tím platby za všechny popsané formy nájmu. Vývody krajského soudu omezující pro případy odpisů pojem nájemného jen na „nájemné bez adjektiv“, tedy nájemné ve smyslu § 24 odst. 2 písm. h) bodu 1. zákona o daních z příjmů, tak nemají oporu v zákoně. Neudržitelné jsou tedy nutně i konsekvence, které krajský soud z této interpretace pojmu „nájemné“ dovozuje ve vztahu k pojmu „nájemce“, resp. „nájemní smlouva“, užitými v § 28 odst. 2, větě první zákona o daních z příjmů.

Lze tedy zcela přisvědčit stěžovateli, že z dikce ustanovení § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů nevyplývá, že by jeho aplikovatelnost byla omezena pouze na nájemní vztahy, z nichž by byl nájemce zavázán platit nájemné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) bodu 1. tohoto zákona. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že tento závěr nelze učinit ani z kontextu dalších ustanovení, na které se odkazuje napadený rozsudek. Závěry krajského soudu v této otázce tedy vychází z nesprávného právního hodnocení věci a je zde proto naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Sluší pro úplnost na tomto místě poznamenat, že žalobou napadená rozhodnutí žalovaného odůvodňují shora uvedené závěry nejen shodnými odkazy na úpravu zákona o daních z příjmů jako v případě nyní přezkoumávaného rozsudku, ale poukazují též na další, zejména účetní důvody, které, dle jeho názoru, možnost aplikace § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů na případy finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku vylučují. Jelikož se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku k této argumentaci nevyjádřil, není rozporována ani kasační stížnost a neexistuje proto právní důvod, pro který by se měl těmito otázkami zabývat Nejvyšší správní soud.

Vzhledem k tomu, že krajský soud při právním posouzení věci pochybil, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu, než jeho rozsudek ve smyslu ustanovení § 110 odst. 1,

věty první před středníkem s. ř. s. zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení. V dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bude rozhodnuto krajským soudem v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. července 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu