



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **1. JVS a. s.**, se sídlem Severní 8/2264, České Budějovice, zastoupeného Mgr. Olgou Volmanovou, advokátkou se sídlem Radniční 7a, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2006, čj. 4169/120/2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 1. 2007, čj. 10 Ca 159/2006 - 74,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 1. 2007, čj. 10 Ca 159/2006 - 74, **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 (správce daně) vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 11. 2005, čj. 249251/05/077910/2626, daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ve výši 14 235 820 Kč. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl.

II.

Žalobce proti rozhodnutí žalovaného podal žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 17. 1. 2007, čj. 10 Ca 159/2006 - 74, zamítl.

Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, podle níž je náklad ve výši 180 000 Kč, který žalobce zaúčtoval do daňových nákladů za úhradu faktury za zpracování materiálu „Zavádění ekologického systému řízení ve společnosti 1. JVS a.s.“, daňovým

výdajem ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“, „ZDP“). Krajský soud naopak přisvědčil žalovanému, který předmětný materiál posoudil jako dlouhodobý nehmotný majetek [Čl. I. odst. 3 Přílohy 1 Opatření FMF (Federálního ministerstva financí) č. V 20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2001 (dále jen „Opatření“)]. Konstatoval přitom, že materiál, který je podle žalobce expertním posouzením silných a slabých stránek společnosti a je použitelný jako podklad pro vlastní rozhodnutí o provedení investic, splňuje podmínky pro zařazení pod kategorii dlouhodobý nehmotný majetek ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť je využitelný pro dobu delší než jeden rok a jeho pořizovací cena převyšuje 60 000 Kč.

Dále krajský soud odmítl námitky, že správce daně a žalovaný postupovali nezákonně při posuzování způsobu, kterým žalobce uplatňoval jako nájemce daňové odpisy tzv. komplexního pronájmu. Opatření stanovilo podle krajského soudu 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. 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. Žalobce nepostupoval v souladu s citovaným Opatřením a nemohl proto využít možnosti uplatnit daňové odpisy jako náklady vynaložené na zajištění příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tím, že žalobce neúčtoval o odpisech jako o části smluvního nájemného, snížil hospodářský výsledek o neúčtetně uplatněné odpisy pronajatého majetku, a neoprávněně tak snížil základ daně. O nájemném účtoval bez rozlišení, zda se jednalo o nájemné za pronájem majetku, který jako nájemce mohl odepisovat, a nájem za majetek ostatní. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobce zahrnul odpisy pronajatého majetku do základu dvakrát, jednou jako součást sjednaného nájemného (celkovou částkou na účtu nájemné obcí), a podruhé mimoúčtetně jako rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví. Tímto postupem došlo ke zkrácení daňových odpisů. Povinnost pokračovat v odepisování započatém vlastníkem (§ 30 odst. 12 písm. f) zákona o daních z příjmů] podle krajského soudu neznámá, že pokud pronajímatelé neodepisovali, nebyl žalobce povinen dodržet předepsaný způsob účtování komplexního pronájmu. Nájemce v takovém případě převezme vstupní cenu pronajatého majetku, jeho zařazení do skupin (pokud o tom pronajímatel rozhodl), a poté dále postupuje podle Opatření.

Krajský soud odmítl i námitku, kterou žalobce uplatnil ve vztahu ke způsobu dodatečného stanovení daňové povinnosti správcem daně. Postup podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) je stanoven jako možnost stanovení daně v případě, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Potřeba tohoto náhradního postupu v dané věci nenastala.

Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, že bylo porušeno právo žalobce vyjádřit se k výsledku daňové kontroly před jejím ukončením. Žalobce byl

seznámen s výsledky daňové kontroly, bylo respektováno jeho právo písemně se vyjádřit k výsledku kontroly a správce daně zahrnul vypořádání jeho námitek (byť jim nepřisvědčil) do výsledné zprávy o daňové kontrole.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 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 a nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel především namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku s tím, že krajský soud téměř výlučně přebírá argumenty žalovaného, vůči kterým stěžovatel v žalobě uvedl řadu námitek. Těmito námitkami se soud prakticky nezabýval a v části týkající se problematiky tzv. komplexního pronájmu odkázal pouze na zjištění učiněná správcem daně a žalovaným, aniž by je sám přezkoumal. Podle stěžovatele rozsudek obsahuje řadu faktických chyb, z nichž některé mění námitky, které stěžovatel uplatnil v žalobě.

Dále stěžovatel vytkl krajskému soudu nesprávné právní posouzení účetního dokladu R 104266, který se váže k pořízení materiálu „Zavádění ekologického systému řízení ve společnosti 1. JVS a.s.“. Uvedl, že setrvává na svém tvrzení, že daný materiál slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to z důvodů uvedených v žalobě i v předcházejícím daňovém řízení. Zdůraznil, že daný materiál není pouhým návrhem procesu na zavedení systému řízení, ale je využitelný i pro případ, že tento systém zaveden nebude, neboť slouží jako podklad pro rozhodování stěžovatele.

Stížnost krajskému soudu dále vytýká, že se nezabýval námitkami a důkazy stěžovatele k otázce tzv. komplexního pronájmu, neuvedl důvody, pro které jsou žalobní námitky irelevantní a omezil se pouze na zopakování některých závěrů z rozhodnutí žalovaného. Tyto závěry stěžovatel navíc považuje za nesprávné. Je sporné, zda bylo povinností stěžovatele 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 stěžovatel oprávněn uplatnit odpisy z pronajatého majetku jako odpisy daňové, a to bez ohledu na výši účetních odpisů pronajatého majetku. Opatření dává možnost variantního řešení zvoleného stěžovatelem, podle něhož se nájemné rozdělí na složku pro budoucí odkoupení majetku a na složku nájemného. Stěžovatel zdůraznil, že v rozhodnutí žalovaného není učiněn závěr, že by stěžovatel nebyl oprávněn využít možnosti uplatnit daňové odpisy jako náklady vynaložené na zajištění příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Předmětem sporu byl způsob účtování o komplexním pronájmu, tedy zda při účtování majetku daňově odepisovaného nájemcem byly dodrženy postupy dané účetními předpisy. Žalovaný dospěl k závěru, že nebylo účtováno o účetních odpisech, proto se má

v daném případě účtovat o odpisech daňových. Podle stěžovatele je takový závěr nezákonný, neboť nemá oporu v právních předpisech. Krajský soud tuto otázku podle stěžovatele vůbec nepřezkoumal.

Stěžovatel tvrdí, že uplatnil v souladu s § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmu tzv. komplexní pronájem (práva a povinnosti spojené s odpisováním majetku, tj. účetní i daňové odpisy byly převedeny z pronajímatele na nájemce) a namítl, že dodržel podmínky pro uplatnění daňových odpisů v jím uplatněné výši. Krajský soud zamítl žalobu a ztotožnil se s právním názorem žalovaného, aniž by rozlišoval kategorie účetních a daňových odpisů.

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, rozdělil na složku odpovídající výši účetních odpisů a na složku nájemného. Při stanovení výše účetních odpisů stěžovatel vyšel z 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. Zvláště posuzované věci je skutečnost, že pronajímatelé (rozpočtové organizace) majetek neodepisují a stěžovatel, který převzal jejich odpisový plán, uplatnil účetní odpisy v nulové výši. Stěžovatel uváděl údaje a doklady z účetnictví, z nichž je patrné, že o odpisech bylo účtováno v nulové výši, tyto důkazy přitom krajský soud nehodnotil. Stěžovatel v žalobě poukázal na shodný daňový výsledek v případě, že pronajímatel nebo nájemce využijí svého práva odepisovat majetek, který je předmětem pronájmu. Rovněž k těmto námitkám krajský soud nepřihlédl, aniž by svůj postup odůvodnil.

Dále se stěžovatel domnívá, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný v části odůvodnění zabývající se převzetím odpisového plánu pronajímatelů, neboť zde krajský soud zaměňuje Opatření stanovené pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce (opatření č. V/20 530/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce) a Opatření pro podnikatele (opatření č. V/20 100/1992).

Stěžovatel vytkl krajskému soudu také nesprávný výklad § 31 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud řádně nezdůvodnil, proč odmítl názor stěžovatele, že v případě nemožnosti stanovení daně dokazováním nebyly použity pro stanovení daně pomůcky. Stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně (sp. zn. 30 Ca 247/2003) a namítl, že v jeho případě bylo možné stanovit daň pouze pomocí pomůcek.

Vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. podle stěžovatele spočívají v tom, že se krajský soud v odůvodnění rozsudku spokojil pouze s opakováním tvrzení správce daně a žalovaného, přestože proti těmto závěrům byly v žalobě vzneseny konkrétní námitky. Těmi se však krajský soud nezabýval.

Konečně stěžovatel namítl, že trvá na své námitce, podle níž bylo porušeno jeho právo vyjádřit se k výsledku daňové kontroly před jejím ukončením. Přestože mu byl

předán koncept závěrečné zprávy o daňové kontrole a písemně upozornil na řadu zásadních nedostatků, správce daně tyto námitky nereflektoval a konečné znění zprávy o daňové kontrole obsahuje všechny namítané chyby a nedostatky.

III.2

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. K námitce postupu správce daně v rozporu s § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu uvedl, že správce daně seznámil stěžovatele s výsledky kontroly a zprávu o daňové kontrole doplnil o vyjádření k jeho námitkám, které stěžovatel podal v podání ze dne 10. 10. 2006.

III.3

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

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Důvodnost této námitky by totiž z podstaty věci bránila přezkumu napadeného rozsudku z dalších důvodů.

Stěžovatel vymezil důvod kasační stížnosti odkazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozhodnutí, spočívající v jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, nebo jiné vadě řízení před soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Navzdory tomuto vymezení ovšem obsah stížních námitek směřuje spíše ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Rozsudek lze považovat za nepřezkoumatelný, pokud soud svou argumentaci opře o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem, anebo v případě, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 133/2004 Sb. NSS), dále např. při absenci základních zákonných náležitostí rozsudku bez možnosti seznat, o jaké věci bylo rozhodováno nebo jak bylo rozhodnuto, a také např., pokud by byl výrok rozsudku v rozporu s jeho odůvodněním, nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. č. 244/2004 Sb. NSS). Podobné vady však stěžovatel krajskému soudu nevytýká. Jakkoliv je hmotněprávní posouzení věci provedené krajským soudem ve své stručnosti na samé hraně přezkoumatelnosti, důvody jeho rozhodnutí jsou z něj patrné a je zřejmé, proč se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného o nemožnosti uplatnit daňové odpisy jako náklad podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že se námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve skutkově i právně obdobné věci téhož stěžovatele zabýval v rozhodnutí ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 12/2007, v níž námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku shledal důvodnou. Jakkoli by se mohlo jevit, že se jedná o námitky shodného charakteru, tvrzené skutečnosti, pro které shledal Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, se od nyní posuzované věci liší. V nyní posuzované věci se krajský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami, byť velmi stručně, zatímco v rozsudku, který byl předmětem kasačního přezkumu v řízení vedeném u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 12/2007, se dostatečně nevypořádal s námitkami brojícími proti daňové uznatelnosti jednotlivých výdajů v souvislosti s plněním vyplývajícím ze smluv o nájmu vodohospodářského majetku ve vlastnictví města/obce (tzv. „provozovatelských smluv“).

V namítané záměně Opatření stanovené pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce (č. V/20 530/1992) a Opatření pro podnikatele (č. V/20 100/1992), pak Nejvyšší správní soud nespatřuje nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., která by se mohla dotknout práv stěžovatele. Z obsahu rozsudku vyplývá, že se nejedná o záměnu v aplikaci dvou opatření vztahujících se na rozdílné subjekty, ale že se jedná o písařskou chybu. Krajský soud nejprve podrobně vymezil znění jednotlivých článků Opatření pro podnikatele č. V/20 100/1992, podle kterých měl stěžovatel postupovat (viz str. 10 rozsudku) a následně výslovně konstatoval, že „žalobce nepostupoval v souladu s citovaným opatřením“ (srov. str. 11 rozsudku). Za těchto okolností nelze přisvědčit názoru, že krajský soud posuzoval povinnosti stěžovatele při účtování o komplexním pronájmu podle nesprávného opatření.

Nejvyšší správní soud se proto dále v souladu s obsahem kasační stížnosti a v rozsahu jím uplatněných námitek zabýval rozsudkem krajského soudu především z hlediska právního posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Stěžovatel krajskému soudu vytkl nesprávné posouzení povahy materiálu „Zavádění ekologického systému řízení ve společnosti 1. JVS a.s.“ jako dlouhodobého nehmotného majetku. Stěžovatel v této souvislosti ovšem pouze zopakoval svoji žalobní námitku, aniž by uvedl, v čem konkrétně spatřuje pochybení krajského soudu. Samotné „setrvání na svém tvrzení“ o daňové uznatelnosti nemůže účinně nahradit konkrétní námitky proti nesprávnosti úsudku rozsudku krajského soudu, aniž by toto „tvrzení“ bylo podloženo (např. konkrétními podklady vytvořenými na základě předmětného materiálu nebo jiným relevantním výstupem, pro který byl tento materiál využit). Stěžovatel je povinen v kasační stížnosti explicitně uvést jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí krajského soudu, pouhé zopakování žalobních tvrzení, se kterými se již krajský soud v rozsudku vypořádal, nelze podřadit žádnému z důvodů kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 s. ř. s., a proto je taková stížní námitka podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, v níž stěžovatel krajskému soudu vytkl nesprávný výklad § 31 odst. 5 daňového řádu. Způsob stanovení daně nevychází z volby správce daně nebo přání daňového subjektu, ale uplatňuje se v závislosti na splnění určitých zákonných předpokladů. Hierarchie způsobů stanovení daně je patrná

z § 31 daňového řádu. Způsoby stanovení daňové povinnosti jsou podle daňového řádu řazeny tak, aby mělo přednost stanovení daně dokazováním. Způsoby stanovení daně nejsou dílčími postupy, které by bylo možné v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Jednotlivé způsoby stanovení daňové povinnosti se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují, stanovení daně pomocí pomůcek pak nastupuje pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, čj. 1 Afs 7/2006 - 77, www.nssoud.cz). V posuzované věci k takovému případu nemohlo dojít, neboť daň byla stěžovateli stanovena dokazováním poté, kdy správce daně vyloučil pět neprokázaných (resp. nesprávně zaúčtovaných) výdajů. Stěžovatel se mylí, vychází-li z předpokladu, že není-li některý z údajů v účetnictví prokázán, nelze daň stanovit dokazováním a je třeba přejít k pomůckám. Jen tehdy, kdyby důkazy naprosto či částečně chyběly a nastala situace, že by daň nebylo možno stanovit dokazováním, mohl by správce daně přistoupit k jejímu stanovení za užití pomůcek. Ze své podstaty jsou vstupní údaje, s nimiž správce daně pracuje při stanovení daně podle pomůcek, vždy méně přesné než údaje získané dokazováním, protože jsou vždy jen odhadem (byť kvalifikovaným) pravděpodobných okolností hospodaření daňového subjektu. Stanovení daně podle pomůcek je tak náhradním postupem pro případy, kdy jsou shromážděné důkazní prostředky ve svém celku tak sporé nebo převážně tak nevěrohodné, že jich zkrátka nelze použít (srov. např. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 1 Afs 93/2005 - 101, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud nepřítakal stěžovateli ani v tvrzení, že se krajský soud s touto žalobní námitkou nevypořádal. Krajský soud se námitkou zabýval a svůj závěr dostatečně odůvodnil. Z odůvodnění je zřejmé, o jaké skutečnosti své rozhodnutí opřel (zjištění vyplývající ze zprávy o daňové kontrole) a z jakých právních úvah přitom vycházel. Jeho argumentace je logická a dostatečně srozumitelná. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že odůvodnění napadeného rozsudku není zatíženo vadami, které by vedly k jeho nepřezkoumatelnosti.

Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by stěžovateli bylo upřeno právo vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Citované ustanovení zajišťuje daňovému subjektu právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění před ukončením daňové kontroly včetně případných návrhů na doplnění. Zajištění tohoto práva stěžovateli je ze spisu zřejmé; stěžovatel byl seznámen s konceptem zprávy o kontrole a dne 10. 10. 2006 podal své písemné vyjádření, na které správce daně v závěru zprávy o daňové kontrole reagoval. Neúspěšnost námitek vůči zjištěním správce daně uplatněných v tomto vyjádření nelze zaměňovat s nemožností jejich uplatnění, která shledána nebyla.

Posouzení kasační stížnosti se dále soustředí na zodpovězení otázky, zda byl stěžovatel povinen v uplatněných nákladech odečíst od celkově sjednané částky nájemného částku odpovídající daňovým odpisům pronajatého majetku, které rovněž uplatnil. Touto právní otázkou se Nejvyšší správní soud ve skutkově i právně podobné věci téhož stěžovatele již v minulosti zabýval, pro stručnost poukazuje na svůj rozsudek dne 21. 8. 2007, čj. 8 Afs 109/2005 - 96 (www.nssoud.cz), a pouze stručně opakuje, že odpisováním podle § 28 odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2000 (Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že nyní posuzovaná věc se týká daňové

povinnosti stěžovatele za rok 2001. Podle článku II., bodu 3, zákona č. 492/2000Sb., však mohl nájemce za specifikovaných podmínek pokračovat v odpisování až do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději do 31. prosince 2005.), bylo třeba rozumět odpisování daňové. Byl-li však nájemce povinen rozdělit v rámci účetnictví celkovou částku za pronájem sjednanou ve smlouvě na složku odpovídající výši odpisů a na složku nájemného podle účtové osnovy, bylo třeba složkou odpovídající výši odpisů rozumět odpisy účetní. Daňové a účetní odpisy je třeba rozlišovat. Při posouzení tzv. komplexního pronájmu přitom neexistoval zákonný základ pro nahrazení účetních odpisů odpisy daňovými. Zákonnou oporu nelze nalézt ani pro závěr, podle něž byl stěžovatel povinen, v případě, že pronajímatel majetek účetně ani daňově neodepisoval, započít s účetním odpisováním, převzít od pronajímatele evidenci a dodržet způsob účtování komplexního pronájmu, který má vliv na výši základu daně. V té souvislosti nelze nalézt ani zákonný základ povinnosti stěžovatele započít s účetním odpisováním, resp. zákonný základ povinnosti započít s účetním odpisováním v určité výši v návaznosti na neodpisování tohoto majetku pronajímatelem. Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci neshledal důvod, aby se od svého právního názoru odchýlil a odpovídající stížní námitku proto shledal důvodnou.

Přestože Nejvyšší správní soud některým námitkám stěžovatele nepřisvědčil, 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. července 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu