



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: Ing. Vladimíry Jechové Vápeníkové**, insolvenční správce, se sídlem v Praze 10, ul. Révová č. p. 324/3, PSČ 100 00, dlužníka SETUZA, a. s., v konkurzu, IČ: 467 08 707, se sídlem v Ústí nad Labem – Střekov, ul. Žukovova č. p. 100, PSČ 401 29, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 427/31, poštovní příhrádka 351, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2007, č. j. 12534/07-1200/505700,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2007, č. j. 12534/07-1200/505700, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 2. 2010, č. j. 15 Ca 207/2007 – 128, je žalovaný **povinen** žalobkyni zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 26.113,-Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Původní žalobkyně společnost SETUZA, a. s., na kterou byl dne 10. 12. 2010 prohlášen konkurs a zároveň byla ustanovena Ing. Vladimíra Jechová Vápeníková jakožto její insolvenční správce, se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 9. 2007, č. j. 12534/07-1200/505700, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti

dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „finanční úřad“) ze dne 2. 3. 2007, č. j. 52658/07/214913/6414, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, kterým jí byla dodatečně zrušena daňová ztráta v částce 27.790.216,-Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 12.937.850,-Kč. Tato daň byla vyměřena z důvodu neuznání některých nákladů žalobkyně za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž žalobkyně se odvolala „toliko“ proti čtyřem daňovým případům, a to: proti neuznaným nákladům na leasingové splátky ve výši 49.025.295,84 Kč, dále proti neuznaným odpisům v částce 15.238.378,-Kč, dále proti neuznání odměn za nepřetržitou dobu zaměstnání ve výši 1.038.000,- Kč a konečně proti neakceptování požadavku na dodatečné zohlednění daňové ztráty a reinvestice ve výši 23.382.005,-Kč.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

V žalobě původní žalobkyně obecně namítla, že žalobou napadeným rozhodnutím byla přímo zkrácena na svých právech a současně došlo ke zkrácení jejích práv i v předcházejícím řízení vedeným původním žalovaným a finančním úřadem. Dále původní žalobkyně obecně namítla, že obsah kontrolních zjištění finančního úřadu z kontroly daně z příjmů za roky 2001 až 2003 považuje za nejasné a neurčité, a proto nelze na jejich základě činit závěry, které byly žalovanou stranou učiněny.

Ve vztahu k neuznaným nákladům na leasingové splátky ve výši 49.025.295,84 Kč původní žalobkyně uvedla, že dne 18. 5. 1999 uzavřela se společností Alincon Limited, USA, smlouvu o finančním leasingu, č. 015/99, jejímž předmětem byl finanční leasing technologického celku rafinerie. Smlouvou o postoupení pohledávky ze dne 12. 6. 2000 uzavřené mezi společností Alincon Limited a společností Sonchen Consulting Limited, Kypr, ovšem byly postoupeny pohledávky společnosti Alincon Limited vyplývající z leasingové smlouvy, č. 015/99, na společnost Sonchen Consulting Limited, přičemž Dodatkem č. 1 k této smlouvě o postoupení pohledávek došlo k rozšíření rozsahu postupovaných práv na veškerá práva podle odst. 1 smlouvy o postoupení pohledávek. Původní žalobkyni přitom není jasné, proč žalovaný dospěl k tomu, že Dodatek č. 1 není podepsán, když z textu dodatku je patrné, že je vyhotoven pouze v anglickém jazyce, a když anglický text Dodatku č. 1 je řádně podepsán za společnost Alincon Limited p. Stewartem Wolkerem a za společnost Sonchen Consulting Limited p. P. Š. Smlouvou o postoupení pohledávky ve znění jejího Dodatku č. 1 pak došlo podle přesvědčení společností Alincon Limited a Sonchen Consulting Limited k převodu vlastnického práva k předmětu leasingu na společnost Sonchen Consulting Limited, což dokládá i fakt, že tato společnost následně ve vztahu k žalobkyni uplatnila nárok na vydání věci v soudním řízení. Dále původní žalobkyně zmínila, že po splnění svých povinností vyplývajících pro ni z leasingové smlouvy, č. 015/99, oznámila svoji vůli uzavřít kupní smlouvu na předmět leasingu z opatrností jak společnost Alincon Limited tak i společnost Sonchen Consulting Limited a požádala v intencích dotyčné leasingové smlouvy o vyhotovení a zaslání potvrzení o uzavření kupní smlouvy, jejímž předmětem byl závazek

společnosti Alincon Limited resp. Sonchen Consulting Limited převést na původní žalobkyni předmět leasingu do jejího vlastnictví. Leasingová smlouva, č. 015/99, v čl. 3.1 dle žalobkyně přitom výslovně stanovovala, že kupní smlouva vzniká automaticky doručením oznámení nájemce o vůli koupit předmět nájmu pronajímateli k poslednímu dni doby leasingu, a proto není zapotřebí činit ještě další právní úkony k jejímu uzavření. Pronajímatel měl sice vyhotovit potvrzení o uzavření kupní smlouvy a jedno vyhotovení doručit kupující původní žalobkyni, nicméně tento postup měl pouze evidenční, legitimační nebo jinou funkci, když dotyčná leasingová smlouva ani neuvažuje o podpisu ze strany kupujícího a vrácení podepsaného vyhotovení zpět prodávajícímu. Původní žalobkyně má taktéž za to, že v leasingové smlouvě č. 015/99 byla v podstatě obsažena rovněž smlouva kupní s odkládací podmínkou spočívající v oznámení vůle původní žalobkyně koupit předmět leasingu s tím, že účinnost této smlouvy byla odložena k poslednímu dni doby leasingu. Dle žalobkyně tato dohoda obsahuje veškeré podstatné náležitosti vyžadované obchodním zákoníkem pro kupní smlouvu, a proto je nutné ji považovat za platně uzavřenou. Jelikož původní žalobkyně prokazatelně oznámila jak společnosti Alincon Limited tak i společnosti Sonchen Consulting Limited svoji vůli odkoupit předmět leasingu, došlo tímto právním úkonem k uzavření kupní smlouvy, přičemž není rozhodné, že tato kupní smlouva nebyla již zachycena v písemné podobě, když to ostatně nepředvídá ani sama leasingová smlouva. Předmět leasingu se nacházel ke dni vstoupení kupní smlouvy v účinnost v držení původní žalobkyně, a proto na ni přešlo vlastnické právo k předmětu leasingu ke dni účinnosti kupní smlouvy, tedy k poslednímu dni doby leasingu. Dle původní žalobkyně tak správní orgány obou stupňů nesprávně dovodily, že předmět leasingu přešel do vlastnictví původní žalobkyně s několikaletým odstupem po vyřešení sporu. V této souvislosti původní žalobkyně také namítla, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že původní žalovaný se vůbec nezabýval textem leasingové smlouvy, č. 015/99, a možností uzavření kupní smlouvy včetně převodu vlastnického práva na původní žalobkyni již v okamžiku podpisu této leasingové smlouvy, což může představovat podstatnou vadu řízení. Právě skutečnost, zda došlo k převodu vlastnického práva na původní žalobkyni, je totiž zásadní pro závěr původního žalovaného, že leasingové splátky nejsou daňově účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. h) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, (dále jen „daňový zákon“).

Ohledně neuznaných odpisů v částce 15.238.378,-Kč původní žalobkyně zmínila, že na základě kupní smlouvy získala od společnosti CARWING, a. s., hmotný majetek, přičemž prodávající na základě této smlouvy vystavil fakturu č. 210048, v jejímž záhlaví byla obchodní firma prodávajícího označena již neplatným názvem INVEST OIL BOHEMIA, a. s., což bylo způsobeno patrně tím, že v období září roku 2001 došlo ke změně v obchodní firmě na straně prodávající. Chyba v psaní na faktuře, která byla vydána smluvním partnerem žalobkyně, však nemůže jít k tíži původní žalobkyně. Dle původní žalobkyně nebylo možné v předmětném případě s poukazem na ust. § 31 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), bez dalšího uzavřít, že dotyčná kupní smlouva, faktura č. 210048, přílohy k této smlouvě a faktuře, doklady o účtování o pořízení a úhradě faktur, podklady ve věci likvidace a vysvětlení původní žalobkyně jakožto daňového subjektu se nestaly důkazy v řízení před finančním úřadem. Vedle toho se původní žalobkyně domnívá, že původní žalovaný nesprávně posoudil otázku týkající se převodu vlastnického práva k hmotnému majetku ve smyslu kupní smlouvy, když původní žalobkyně dostatečným způsobem prokázala převod vlastnického práva ze společnosti CARWING, a. s. Dle původní

žalobkyně je faktura pouze účetním dokladem a nijak nedokládá a neprokazuje převod vlastnického práva, proto ani nesprávné označení jednoho ze subjektů nemůže mít vliv na posouzení převodu vlastnického práva. Původní žalobkyni není zřejmé, proč původní žalovaný argumentuje tím, že smlouva neprokazuje uskutečnění transakce, když každá smlouva představuje dohodu smluvních stran o jejich závazcích do budoucna, takže pochopitelně v žádném případě nemohou prokazovat uskutečnění transakce. Původní žalobkyně dále připustila, že předpokladem převodu vlastnického práva k movitým věcem z prodávajícího na kupujícího je v zásadě předání věci, nicméně není nikde stanoveno, jakým způsobem k předání věci má dojít – zda konkludentně či fyzickým převzetím či na základě písemného předávacího protokolu nebo bez něho. Nedostatek písemného předávacího protokolu tak nemůže vést k závěru, že nedošlo k převzetí prodávaných movitých věcí. Původní žalobkyně je přesvědčena také o tom, že žalovaný nesprávně argumentuje ohledně tohoto daňového případu používáním předmětného hmotného majetku v rámci podnikatelské činnosti původní žalobkyně v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů původní žalobkyně, když používání majetku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti může mít nepřehledné množství podob – od skutečného používání věci v souladu s jejím účelovým určením až po zničení věci v případě její nepotřebnosti. Rovněž původní žalovaný dle původní žalobkyně nesprávně argumentuje tím, že neprokázala faktické vlastnění převáděných movitých věcí, když pojem faktické vlastnictví český právní řád nezná. V souvislosti s neuznanými odpisy původní žalobkyně ještě namítla, že původní žalovaný se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vůbec nezabýval aplikací ust. § 446 obch. zákoníku, které umožňuje nabýt vlastnictví k věci i za situace, kdy prodávající není vlastníkem této věci, ledaže by nebyl v dobré víře. Proto toto rozhodnutí shledává původní žalobkyně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

K neuznání odměn za nepřetržitou dobu zaměstnání ve výši 1.038.000,-Kč jakožto daňově relevantních nákladů původní žalobkyně vyjádřila domněnku, že jejich daňová uznatelnost je dána ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 daňového zákona, a tudíž závěry žalované strany v této otázce shledává nezákonné. Nárok na odměnu zaměstnancům byl totiž stanoven kolektivní smlouvou, která byla finančnímu úřadu předložena a která v tomto případě představuje zvláštní právní předpis, jenž stanovuje nárok zaměstnance na odměnu. Proto je vyloučeno použití ust. § 25 odst. 1 písm. d) daňového zákona, neboť to dopadá pouze na peněžní plnění poskytované vedle mzdy, pokud nárok na toto plnění nestanoví zvláštní právní předpis. Poskytnuté odměny představují na straně zaměstnanců příjmy zúčtované v souvislosti se zaměstnáním, které se zahrnují do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pro pojistné na všeobecné zdravotní pojištění a které jsou i předmětem daně z příjmů. Vyloučení těchto příjmů z daňově účinných nákladů by tak neúměrně zatěžovalo daňový subjekt ve formě odváděného pojistného a nedaňového nákladu, což jistě není účelem platné právní úpravy.

Ve vztahu k neakceptování požadavku na dodatečné zohlednění daňové ztráty a reinvestice ve výši 23.382.005,-Kč původní žalobkyně pak uvedla, že i v této otázce původní žalovaný věc nesprávně vyhodnotil. Jedná se totiž dle ust. § 31 odst. 4 daňového zákona o fakultativní nárok daňového subjektu, přičemž povinností správce daně při vyměření daně je ve smyslu ust. § 2 odst. 3 daňového řádu přihlídnout k projevům vůle daňového subjektu směřujícím k uplatnění jeho fakultativních nároků. Zákonem je stanovena pouze maximální výše odečtu a doba, do kdy nejpozději lze odečet provést, forma, jakou má být uplatněn

fakultativní nárok není stanovena, a proto může být s poukazem na čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod učiněna jakkoliv. Pokud žalovaná strana odmítá přihlídnout k projevu vůle žalobkyně ve věci uplatnění jejích fakultativních nároků, je to v rozporu se zásadou zákonnosti stanovenou v ust. § 2 odst. 1 daňového řádu.

Původní žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí ve vztahu ke všem čtyřem dílčím daňovým případům.

K neuznaným nákladům na leasingové splátky ve výši 49.025.295,84 Kč původní žalovaný poznamenal, že finanční úřad zjistil, že po uplynutí doby sjednané v leasingové smlouvě ze dne 18. 5. 1999, č. 015/99, nedošlo bezprostředně k odkoupení předmětu leasingu, což je dle ust. § 24 odst. 2 písm. h) a ust. § 24 odst. 4 daňového zákona podmínkou pro uznání leasingových splátek do daňových nákladů. Původní žalobkyně nedoložila, že projev vůle odkoupit předmět leasingu byl ve stanovené lhůtě pronajímateli doručen. Původní žalobkyně sice Dodatkem č. 1 ke smlouvě o postoupení pohledávek, které uzavřely spolu společností Alincon Limited a Sonchen Consulting Limited, prokazovala, že došlo k přechodu veškerých práv k majetku, jenž byl předmětem leasingu, na společnost Sonchen Consulting Limited a tedy že kupní smlouvu o koupi předmětu leasingu měla vystavit tato společnost, nicméně pro posouzení uskutečnění předmětného převodu bylo podstatné, že společnost Sonchen Consulting Limited jakožto nový pronajímatel leasingu nezpochybnil vyjádření vůle žalobkyně k odkupu předmětu leasingu, avšak jinak posoudil splnění podmínek leasingu pro nedodržení termínu splátek, a proto nevystavil kupní smlouvu a žalobou se domáhal vydání věci. Až po mimosoudním vyrovnání v roce 2006 byl předmět leasingu zaúčtován do majetku žalobkyně. Ani za této situace se však nejedná o „bezprostřední odkup“, jak požaduje ust. § 24 odst. 2 písm. h) daňového zákona, jak správně konstatoval již finanční úřad. Vzhledem k tomu, že předmět leasingu byl převeden do majetku žalobkyně s několikaletým odstupem po vyřešení sporu mezi nájemcem a pronajímatelem způsobeným prodlením v úhradách splátek, potvrdil žalovaný stanovisko finančního úřadu, že leasingové splátky nejsou daňově účinné. K Dodatku č. 1 ke smlouvě o postoupení pohledávek původní žalovaný podotkl, že tento dokument neměl v důkazním řízení rozhodující roli, když tímto dodatkem nabyla vlastnická práva k předmětu leasingu společnost Sonchen Consulting Limited a nikoliv původní žalobkyně. Nabytí vlastnických práv touto společností nebylo zpochybněno, ačkoliv o tomto důkazním prostředku původní žalovaný vyjádřil pochybnosti, pokud se jedná o jeho důvěryhodnost. Původní žalovaný nesouhlasí s tím, že by doručením oznámení původní žalobkyně jakožto nájemce o vůli koupit předmět nájmu pronajímateli automaticky vznikla k poslednímu dni doby nájmu leasingu ohledně předmětu leasingu kupní smlouva. Doručení oznámení vůle k odkupu není jedinou podmínkou automatického převodu. Původní žalobkyně přitom nesplnila jiné podmínky, a to pro pozdní úhradu leasingových splátek, které uplatnila po původní žalobkyni společnost Sonchen Consulting Limited, což připustila i sama původní žalobkyně v dopise ze dne 28. 2. 2005. Závěr finančního úřadu, že k převodu vlastnictví došlo až po vyřešení vzájemných vztahů žalobkyně jakožto nájemce a společnosti Sonchen Consulting Limited jakožto nového pronajímatele, proto původně žalovaný považuje za správný. Dále původní žalovaný podotkl, že otázkou vzniku kupní smlouvy s odkládací podmínkou již v okamžiku uzavření leasingové smlouvy se žalovaná strana nezabývala, neboť žalobkyně nikdy tímto neargumentovala, navíc tomuto názoru neodpovídá ani text leasingové smlouvy.

V souvislosti s neuznanými odpisy majetku v částce 15.238.378,-Kč získaného na základě kupní smlouvy se společností CARWING, a. s., původní žalovaný uvedl, že finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole vyjádřil nejprve své pochybnosti ohledně nákupu hmotného majetku od společnosti CARWING, a. s., když faktura č. 210048 k této transakci byla vystavena pod neplatným názvem INVEST OIL BOHEMIA, a. s., a byly zjištěny nesrovnalosti v evidenci údajně prodávaného majetku apod. Dále ve zprávě o daňové kontrole finanční úřad podrobně popsal provedené důkazní řízení a vyhodnotil důkazní prostředky. Finanční úřad přitom dospěl k závěru, že předložené důkazní prostředky, a to dotyčná kupní smlouva a faktura včetně jejich příloh, doklady o účtování o pořízení majetku a úhradě faktur, podklady ve věci likvidace a vysvětlení žalobkyně se nestaly dostatečnými důkazy, kterými by žalobkyně prokázala, že došlo k převodu vlastnického práva k hmotnému majetku ve smyslu kupní smlouvy, dále že předmětný hmotný majetek používala v rámci své podnikatelské činnosti v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů a že jednotlivý majetek uvedený v přílohách ke kupní smlouvě a faktuře vlastnila. Dle původního žalovaného přitom faktura č. 210048 s označením neexistující společnosti na straně dodavatele nesplňuje formální náležitosti účetního dokladu, neboť označení dodavatele patří k základním náležitostem účetního dokladu. Pokud původní žalobkyně tuto fakturu přijala jako účetní doklad a používala ji jako důkazní prostředek, je zodpovědná za její správnost jako svého účetního dokladu a za její průkaznost. Obchodní smlouva sama o sobě neprokazuje uskutečnění obchodu, navíc v tomto případě kupní smlouva výslovně stanovila, že k převodu vlastnictví dojde předáním majetku. Protokol o předání věcí však původní žalobkyně nedoložila, takže neprokázala, že v souladu s kupní smlouvou nabyla vlastnictví předmětného majetku. Také rozdíly mezi různými evidencemi údajně nakoupeného majetku doloženými žalobkyní při jejich srovnání s evidencemi zjištěnými finančním úřadem způsobují neprůkaznost tvrzení o následné likvidaci předmětného majetku v hodnotě 58 mil. Kč. Nesrovnalosti v evidencích (duplicitní výskyt v evidenci sešrotovaného majetku i existujícího majetku v různých střediscích, popř. neexistence v žádném z těchto seznamů) zpochybňují dle původního žalovaného tvrzení původní žalobkyně, že chybějící majetek byl také sešrotován. Neprůkaznosti evidence nasvědčuje i výsledek provedeného místního šetření v rámci daňové kontroly, kdy majetek nebyl předepsaným způsobem označen. Původní žalobkyně tak neprokázala, že se stala na základě smlouvy vlastníkem majetku fakturovaného neexistující společností, protože neprokázala ani převzetí kupovaného majetku. Dále původní žalobkyně neprokázala ani jednu z jím uváděných podob používání majetku, jeho držení ani likvidaci. Možnou aplikací ust. § 446 obch. zákoníku se původní žalovaný zabýval, přičemž tuto námitku posoudil jako nedůvodnou, když původní žalobkyně neprokázala již samotné nabytí vlastnictví majetku předáním od kohokoli.

K neuznání odměn za nepřetržitou dobu zaměstnání ve výši 1.038.000,-Kč za daňově účinné náklady původní žalovaný zmínil, že tyto odměny správně finanční úřad považoval za peněžité plnění vedle mzdy, a proto je podle ust. § 25 odst. 1 písm. d) daňového zákona jako nedaňové vyloučil z daňově uznatelných nákladů. Původní žalobkyně sice argumentovala ust. § 24 odst. 2 písm. h) bod 5 daňového zákona, avšak podle tohoto ustanovení jsou daňově účinné pouze pracovněprávní nároky zaměstnanců umožněné kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Kolektivní norma je normativní povahy, ovšem upravuje nejen mzdová a platová práva zaměstnanců a ostatní práva pracovněprávních vztahů, nýbrž také jiná práva nebo povinnosti účastníků této smlouvy. Dle původního žalovaného odměna za nepřetržitou dobu zaměstnání není pracovněprávním

nárokem, protože nesouvisí bezprostředně s výkonem práce, i když je její vyplácení upraveno kolektivní smlouvou a vyplacené částky vstoupily do vyměřovacího základu pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění.

K neakceptování požadavku původní žalobkyně na dodatečné zohlednění daňové ztráty a reinvestice ve výši 23.382.005,-Kč, jak o to žádala před vydáním dodatečného platebního výměru ve vyjádření ze dne 27. 2. 2007 ke zprávě o daňové kontrole, původní žalovaný uvedl, že tato problematika byla vyřešena usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, v němž bylo vysloveno, že správce daně nemůže vyhovět dodatečnému uplatnění daňové ztráty a reinvestice uskutečněnému po zahájení daňové kontroly. Dále původní žalovaný poznamenal, že dodatečné uplatnění daňové ztráty je určitou výhodou, kterou zákon poskytuje pouze daňovému subjektu a ponechává na něm, zda ji využije či nikoliv. Z ust. § 41 odst. 1 daňového řádu lze přitom dovodit, že daňový subjekt musí daňovou ztrátu nejen uplatnit, nýbrž že toto uplatnění se musí stát pouze platně podaným dodatečným daňovým přiznáním nebo hlášením. Tvzení žalobkyně, že daňový subjekt může projevit svoji vůli k uplatnění odčitatelných položek jakkoli, protože ust. § 34 odst. 1 daňového řádu neupravuje formu uplatnění fakultativního nároku, se tak nezakládá na pravdě. Proto se původní žalovaný nezabýval ověřováním existence odčitatelných položek a jejich výše.

V následně učiněné velmi obsáhlé replice se tehdejší právní zástupce původní žalobkyně podrobně vyjádřil ke všem čtyřem daňovým případům.

K neuznaným nákladům na leasingové splátky ve výši 49.025.295,84 Kč tehdejší právní zástupce původní žalobkyně pak nově uvedl, že otázka uzavření kupní smlouvy, jejímž předmětem měl být převod předmětu leasingu, a doručení projevu vůle původní žalobkyně uzavřít kupní smlouvu, je předmětem řízení ve věci sp. zn. 32 Cm 84/2004 projednávané Krajským soudem v Ústí nad Labem. Skutečnost, zda byla uzavřena dotyčná kupní smlouva, je tedy předmětem sporu mezi žalobkyní a společností Sonchen Consulting Limited a k žádnému mimosoudnímu vyrovnání nikdy nedošlo. Tato skutečnost dokládá nesprávnost závěrů žalované strany o tom, že předmět leasingu přešel do vlastnictví žalobkyně s několikaletým odstupem po vyřešení sporu.

K neuznaným odpisům majetku v částce 15.238.378,-Kč získaného na základě kupní smlouvy se společností CARWING, a. s., tehdejší právní zástupce původní žalobkyně podotkl, že původní žalovaný chybně tvrdí, že dotyčnou fakturu vystavila neexistující společnost, když IČ je po celou dobu trvání společnosti neměnné a je spolehlivým identifikátorem osoby, která fakturu vystavila. Navíc inkriminovaná faktura byla vystavena ke dni 19. 9. 2001 a změna v názvu společnosti CARVING, a. s. byla zapsána s účinností ke dni 7. 9. 2001, přičemž v obou případech se jednalo o zápis pouze s deklaratorními účinky, a proto se změna v obchodní firmě mohla objevit v obchodním rejstříku až se zpožděním.

V souvislosti s neuznanými odměnami za nepřetržitou dobu zaměstnání ve výši 1.038.000,-Kč za daňově účinné náklady tehdejší právní zástupce původní žalobkyně na podporu správnosti svých závěrů poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 185/2004 - 42, z něhož vyplývá, že v případě odměn zaměstnanců za nepřetržitou dobu zaměstnání závisí rozhodnutí o jejich daňové uznatelnosti výhradně na posouzení skutečnosti, zda tyto odměny mají souvislost s výkonem práce. Dále v tomto rozhodnutí bylo vysloveno, že do vyměřovacích základů zaměstnanců se zahrnují i plnění věrnostní nebo stabilizační

povahy, za které se považují vždy plnění poskytnutá z důvodu trvání zaměstnání po určitou dobu nebo k určitému dni, přičemž pokud by tyto odměny podléhaly zdaněním a odvodům a stát by je neakceptoval jako daňově uznatelné výdaje, vznikla by tím zjevně nevyvážená situace.

Ohledně neakceptování požadavku původní žalobkyně na dodatečné zohlednění daňové ztráty a reinvestice ve výši 23.382.005,-Kč, zmínil, že původní žalovaný vykládá usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106 účelově a nesprávně. Závazný názor Nejvyššího správního soudu lze totiž aplikovat pouze na případy, kdy daňový subjekt uplatňuje daňové ztráty a reinvestice dodatečně po zahájení daňové kontroly. Žalobkyně však v předmětné věci tyto položky uplatnila v řádném daňovém přiznání, ovšem vzhledem k výsledku nemohla tyto položky uplatnit za účelem snížení daňové povinnosti, takže o jejich následné zohlednění žádala pouze v souvislosti s tím, že finanční úřad upravil na základě svých zjištění daňový základ a celkovou výši daňové povinnosti.

Při ústním jednání před soudem konaném dne 29. 7. 2009 pak tehdejší právní zástupce původní žalobkyně setrval na svém stanovisku uvedeném v žalobě a požadoval zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Současně poukázal na to, že u obchodního úseku Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 32 Cm 84/2004 probíhá řízení o žalobě, které by mohlo mít význam pro posouzení žalobního bodu ohledně neuznaných nákladů na leasingové splátky.

Pověřená pracovnice původního žalovaného se tohoto ústního jednání před soudem neúčastnila, když soudu zaslala omluvu z tohoto jednání s tím, že výslovně souhlasila, aby soud jednal v její nepřítomnosti.

Při dalším ústním jednání před soudem konaném dne 24. 2. 2010, když v mezidobí si soud hodlal prostudovat případ vedený u obchodního úseku Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 32 Cm 84/2004, jenž se týkal leasingových splátek a vlastnického práva k předmětu leasingu leasingové smlouvy ze dne 18. 5. 1999, č. 015/99, a jenž byl dosud nepravomocně ukončen rozsudkem ze dne 2. 12. 2009, č. j. 32 Cm 84/2004 - 380, tehdejší právní zástupce původní žalobkyně nadále požadoval zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Současně poukázal na skutečnost, že při posouzení žalobní námitky týkající se neuznaných nákladů na leasingové splátky, by mělo být vycházeno ze závěrů obchodního soudu obsažených v rozsudku ze dne 2. 12. 2009, č. j. 32 Cm 84/2004 - 380.

Pověřený pracovník původního žalovaného při tomtéž ústním jednání před soudem naproti tomu stále navrhoval zamítnutí žaloby.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které

vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za nutné zmínit, že v předmětné věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 24. 2. 2010, č. j. 15 Ca 207/2007 – 128, jímž bylo zrušeno žalobou napadené rozhodnutí původního žalovaného ze dne 20. 9. 2007 a jemu předcházející dodatečný platební výměr ze dne 3. 7. 2007 pro nezákonnost a věc byla původnímu žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že v daném případě byla daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 žalobkyni doměřena po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně za toto zdaňovací období v důsledku nezákonně zahájené daňové kontroly dne 15. 12. 2004 pro nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absenci jejich sdělení žalobkyni, která tak nepředstavovala prolongující úkon správce daně ve vztahu ke lhůtě k doměření daňové povinnosti ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu.

Na základě kasační stížnosti podané původním žalovaným ovšem Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 2. 2011, č. j. 9 Afs 70/2010 - 178, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 2. 2010, č. j. 15 Ca 207/2007 - 128, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku zaujal právní názor, že lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob byla zachována, neboť k pravomocnému vyměření daně došlo v projednávané věci dne 24. 9. 2007, přičemž prekluzivní lhůta pro doměření daně za zdaňovací období roku 2001 uplynula dnem 31. 12. 2007. Nejvyšší správní soud uvedl, že zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období dne 15. 12. 2004 v projednávané věci netrpělo ani svévolí ani libovůlí správce daně a nevykazovalo žádné zásadní nedostatky, pro které by mělo být hodnoceno jako ryze formální, účelový a tudíž neústavní úkon. Dle Nejvyššího správního soudu tak bylo v souladu s jeho judikaturou i judikaturou Ústavního soudu zahájení daňové kontroly v této věci způsobilé přerušit prekluzivní lhůtu ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť směřovalo k účelu stanovenému v ust. § 16 odst. 1 daňového řádu. Pouhé neformální neuvedení konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly nemůže s ohledem na zjištěný skutkový a právní stav v tomto konkrétním případě vést k závěrům, ke kterým dospěl Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Nejvyšší správní soud závázal krajský soud v dalším řízení zabývat se žalobou meritorně.

Podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V daném případě je krajský soud přitom vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu o tom, že v daném případě k doměření předmětné daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 žalobkyni došlo před marným uplynutím prekluzivní lhůty k doměření daně. Za dané procesní situace proto krajský soud v dalším řízení ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. přikročil bez nařízení ústního jednání, když stávající žalobkyně a původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili, k meritornímu přezkumu žalobních námitek týkajících se neuznání nákladů žalobkyně za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 daňového zákona, a to: neuznané náklady na leasingové splátky ve výši 49.025.295,84 Kč, dále neuznané odpisy v částce 15.238.378,- Kč, dále neuznané odměny za nepřetržitou dobu zaměstnání ve výši 1.038.000,-Kč, a také

neakceptování požadavku na dodatečné zohlednění daňové ztráty a reinvestice ve výši 23.382.005,-Kč.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu soud dospěl k závěru, že předmětná žaloba je důvodná, aniž by se soud ovšem ztotožnil se všemi námitkami žalující strany.

Předně soud uvádí, že se neztotožnil s námitkami žalující strany ohledně neuznaných odpisů v částce 15.238.378,-Kč jakožto daňově uznatelných výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona. V daném případě se jednalo o odpisy hmotného majetku, který původní žalobkyně pořídila na základě kupní smlouvy ze dne 6. 9. 2001 od dodavatele INVEST OIL BOHEMIA, a. s. (od 7. 9. 2001 společnost CARWING, a. s.). O vstupní ceně tohoto movitého majetku ve výši 92.658.000,-Kč původní žalobkyně účtovala na základě Odborného posudku č. 101/2001 – Ocenění movitého majetku – technologického zařízení ve vlastnictví MILO tuky, a. s., ze dne 31. 8. 2001 zpracovaného Ing. Z. F., CSc., pro objednatele posudku, a to společnost INVEST OIL BOHEMIA, a. s.

Pro vyhodnocení dílčího daňového případu, který se týká odpisů hmotného majetku v částce 15.238.378,-Kč jakožto daňově uznatelného výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona, má zásadní význam skutečnost, že z ust. § 24 odst. 1 daňového zákona vyplývá, že daňový subjekt má právo na odečet nákladů, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nemůže se proto jednat o jakýkoliv výdaj vynaložený plátcem daně, nýbrž pouze o takový, který má přímou a bezprostřední vazbu na jeho další podnikatelskou činnost. Základem pro posouzení, zda daňový poplatník přiznal a odvedl příslušnou daň státu v odpovídající výši je jeho účetnictví, jehož vedení mu přikazuje zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o účetnictví“. Avšak samotné zjištění, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví, neprokazuje, že deklarovaný výdaj příslušným daňovým poplatníkem byl skutečně vynaložen a zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo. K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o vynaložených nákladech za poskytnuté zdanitelné plnění, jak tomu bylo v projednávaném případě, jelikož důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je daňovým subjektem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, jak opakovaně bylo vysloveno v nálezech Ústavního soudu např. ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, ze dne 15. 05. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, které jsou dostupné na www.usoud.cz, nebo v rozsudcích Nejvyššího správního soudu např. ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009, a ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 1/2010, které jsou dostupné na www.nssoud.cz. Daňový subjekt v případě pochybností správce daně pak musí věrohodně prokázat, že jím vynaložené částky byly poskytnuty v souvislosti s jeho podnikatelskou činností.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je totiž v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ust. § 31 odst. 8 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené

v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 daňového řádu.

Dále soud uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě z ust. § 24 odst. 1 daňového zákona.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, tedy vyplývá z ust. § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona o účetnictví) či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes

vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 8 Afs 16/2012 – 32, který je dostupný na www.nssoud.cz). Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, což bylo konstatováno Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudcích ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

V návaznosti na shora uvedené skutečnosti soud konstatuje, že správce daně i původní žalovaný legitimně uzavřeli, že žalující strana neodstranila jejich pochybnosti o tom, že v případě uplatněných odpisů se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona. Je sice pravdou, že původní žalobkyně k tomuto dílčímu daňovému případu předložila příslušnou kupní smlouvu na nákup technologického majetku ze dne 6. 9. 2001, který byl v původním vlastnictví společnosti MILO tuky, a. s., dále fakturu č. 210048, již měla být provedena úhrada kupní ceny, dále přílohy k dotyčné kupní smlouvě a faktuře, dále podklady ve věci následné likvidace zakoupeného technologického zařízení a také poskytovala obsáhlá vysvětlení správci daně k dotyčné obchodní transakci, nicméně dle názoru soudu tyto důkazní prostředky bez dalšího nebyly způsobilé odstranit vzniklé pochybnosti u správce daně a potažmo i původního žalovaného o faktickém uskutečnění dotyčné obchodní transakce tak, jak bylo žalobkyní deklarováno, a to s ohledem na jimi učiněná zjištění.

Pochybnosti o faktickém uskutečnění dotyčné obchodní transakce tak, jak bylo původní žalobkyní deklarováno, vyvolává předně to, že výše zmíněná faktura č. 210048 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 19. 9. 2001 byla vystavena s názvem společnosti INVEST OIL BOHEMIA, a. s., se sídlem v Praze, třebaže z výpisu z obchodního rejstříku správce daně zjistil, že název této společnosti k tomuto datu je CARWING, a. s., se sídlem v Plzni. Další pochybnosti vyvolává skutečnost, že v dotyčné kupní smlouvě ze dne 6. 9. 2001 na nákup technologického zařízení pro potravinářský průmysl bylo v čl. III bodu 1. ujednáno, že kupující nabude vlastnické právo k věcem movitým dnem jejich převzetí od prodávajícího formou předávacího protokolu, ovšem původní žalobkyně v daňovém řízení nedoložila předávací protokol s odůvodněním, že ho nemá k dispozici a současně nebyla schopna sdělit jména osob, které měly majetek osobně přebírat. Další pochybnosti vyvolává zjištění správce daně, že společnost INVEST OIL BOHEMIA, a. s., (od 7. 9. 2001 CARWING, a. s.) neuvedla plnění z dotyčné kupní smlouvy a faktury do svého daňového přiznání k DPH, které podepsal J. F., jenž současně podepsal i citovanou kupní smlouvu. J. F. pak v pozici svědka mj. nedokázal správci daně vysvětlit, proč nebyla daná faktura do daňového přiznání k DPH zahrnuta a DPH na výstupu přiznána. Další pochybnosti vyvolává zjištění správce daně, že společnost CARWING, a. s., nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a že se jedná o nekontaktní daňový subjekt, u něhož místně nepřislušný správce daně nemohl ověřit jeho účetnictví. K dalším pochybnostem pak přispívá zjištění správce daně o tom, že prodáváný movitý majetek byl původně ve vlastnictví společnosti MILO Olomouc, a. s., která jej v roce 2000 prodala společnosti MILO tuky, a. s., jež movitý majetek vlastnila ještě v srpnu 2001. Šetřením správce daně přitom dále zjistil, že společnost MILO tuky, a. s., není schopna doložit doklady prokazující, že došlo k prodeji

daného movitého majetku na společnost INVEST OIL BOHEMIA, a. s., přičemž tomuto prodeji nenasvědčují ani přílohy k daňovému přiznání společnosti MILO tuky, a. s., ke dni jejího vstupu do likvidace 23. 9. 2001. Navíc ve výše citovaném Odborném posudku č. 101/2001 – Ocenění movitého majetku – technologického zařízení ve vlastnictví MILO tuky, a. s., ze dne 31. 8. 2001 zpracovaného Ing. Z. F., CSc., který byl vypracován k dotyčné kupní smlouvě, je jako pořizovací cena movitého majetku uvedena cena, za kterou byl tento majetek pořízen v MILO Olomouc, a. s., a nikoliv cena, za kterou byl pořízen společností MILO tuky, a. s., vedle toho inventární čísla movitého majetku jsou uváděny pod čísly, pod kterými byl tento majetek evidován v MILO Olomouc, a. s., a nikoliv v MILO tuky, a. s., to vše za situace, kdy odborný posudek byl vypracován sice pro společnost INVEST OIL BOHEMIA, a. s., ovšem na majetek, který byl v době zpracování odborného posudku již ve vlastnictví společnosti MILO tuky, a. s., a nikoliv společnosti MILO Olomouc, a. s. MILO tuky, a. s., přitom tento movitý majetek na základě smlouvy o prodeji části podniku ze dne 21. 9. 2001 následně prodala společnosti MILO mydlářská, s. r. o., a proto se jednalo o duplicitní prodej téhož movitého majetku. Vedle toho je třeba uvést, že správce daně uskutečnil mj. i svědecké výslechy J. F. (jak již soud nastínil výše) a J. H., kteří za společnost INVEST OIL BOHEMIA, a. s., podepsaly výše citovanou kupní smlouvu ze dne 6. 9. 2001, přičemž tyto výslechy nelze hodnotit jinak, než jako neprůkazné a vzájemně rozporné. Svědek Hráček totiž vypověděl, že předmětem dotyčné kupní smlouvy bylo zařízení na výrobu mýdel a drogistického zařízení, avšak správce daně zjistil, že toto předmětem kupní smlouvy nebylo, když jím bylo technologické zařízení pro potravinářský průmysl, a že zařízení na výrobu mýdel bylo předmětem části podniku společnosti MILO tuky, a. s., na MILO mydlářská, s. r. o. Navíc svědek H. vypověděl, že prodávané zařízení neviděl, jelikož ve věci nákupu a prodeje jednal svědek F. Svědek F. přitom vypověděl, že není schopen popsat prodávaný majetek, který byl potravinářským zařízením, dále že si není jistý, jestli majetek převzal a obratem předal původní žalobkyni, s tím, že má za to, že to takto bylo vymyšleno.

Je sice pravdou, že původní žalobkyně se snažila odstranit vzniklé pochybnosti u správce daně o faktickém uskutečnění dotyčné obchodní transakce tak, jak deklarovala, a to doložením existence dotyčného movitého majetku v roce 2001 pomocí soupisů majetku existujícího k 30. 6. 2005, a to soupisem stř. 1087-1090, dle něhož byl na jednotlivých střediscích původní žalobkyně majetek v pořizovací ceně 15.417.253,-Kč, a dále soupisem majetku původně zařazeného v říjnu 10/2001 a převedeného na jiná střediska, dle něhož byl majetek v pořizovací ceně 16.123.886,-Kč, takže stav evidovaného majetku k 30. 6. 2005 údajně dosahoval 31.541.139,-Kč, nicméně původní žalobkyně již nebyla schopna k požadavku správce daně fakticky doložit evidovaný movitý majetek dle těchto soupisů. Správce daně totiž za účelem doložení faktické existence dotyčného movitého majetku provedl dne 18. 10. 2005 místní šetření na adrese Olomouc, ul. Hamerská č. p. 50 (*pozn. soudu – střediska č. 1087-1090*), kde se měl tento majetek nacházet, ovšem při místním šetření nebyla doložena faktická existence jednotlivých předmětů zpochybněného movitého majetku, když ohledávaný majetek nebyl označen inventárními čísly a byl z části uložen na volném prostranství dvora areálu a část byla uložena ve skladu výrobního objektu rafinerie. Navíc původní žalobkyně správci daně sdělila, že dotyčný movitý majetek byl původně uložen v Olomouci, ul. Šantova, což byl původně objekt společnosti MILO tuky, a. s., s tím, že pouze jeho část byla posléze převezena na adresu Olomouc, ul. Hamerská, na náhradní díly, a část byla převezena do Nového Přerova. Dále původní žalobkyně správci daně sdělila, že movitý majetek v případě střediska č. 1151, 1181, 1191 1601 a 1713, se nachází v areálu v Ústí nad

Labem, přičemž při uskutečněním místním šetření dne 24. 11. 2005 na adrese v Ústí nad Labem, ul. Žukovova č. p. 100, byla předvedena opět pouze část údajně evidovaného movitého majetku dle příslušného soupisu v celkové ceně ve výši 5.901.482,-Kč, přičemž navíc bylo zjištěno, že tento majetek byl od jeho pořízení uložen ve skladech a nebyl nikdy původní žalobkyní používán a také že 2 předměty z tohoto majetku byly označeny odlišnými inventárními čísly, a označení bylo provedeno formou prostých papírových štítků. V návaznosti na zjištěné poznatky správce daně z uskutečněních místních šetření, kdy byla pořízena i fotodokumentace ohledávaných předmětů, správce daně původní žalobkyni v rámci daňové kontroly náležitě vyzval, aby prokázala, že ohledávané předměty jsou skutečně movitým majetkem uvedeným v jí předložených soupisech majetku ke dni 30. 6. 2005. Žalobkyně však v reakci na to se uchýlila pouze k zaslání písemného podání, v němž se nevyjádřila k požadavku správce daně na prokázání faktické existence dotyčného majetku, a toliko doložila již dříve předložené soupisy movitého majetku. Žádanou identifikaci ohledávaného majetku pak původní žalobkyně neučinila ani později. K výzvě správce daně původní žalobkyně nesdělila ani konkrétní jména osob, s nimiž bylo jednáno ve věci nákupu technologického zařízení a ani nedoložila patřičné podklady ohledně jednání týkajícího se uzavření dotyčné kupní smlouvy. Původní žalobkyně také neznala termín osobní prohlídky kupovaného zboží ani osoby, které se jí měly účastnit. Za tohoto stavu dokazování dle názoru soudu je možno uzavřít, že původní žalobkyně neprokázala faktické nabytí movitého majetku na základě kupní smlouvy ze dne 6. 9. 2001, ohledně něhož posléze uplatnila odpisy jakožto daňově uznatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona.

Dále soud uvádí, že správci daně a původnímu žalovanému vznikly i legitimní pochybnosti o faktickém provedení likvidace dotyčného movitého majetku v hodnotě 57.709.657,-Kč, jak deklarovala původní žalobkyně. Je sice pravdou, že původní žalobkyně tuto likvidaci dokládala smlouvou o dílo ze dne 10. 12. 2003 včetně jejího dodatku č. 1 ze dne 13. 4. 2004, kterou uzavřela se společností ALBA, spol. s r. o., dále poptávkou na provedení likvidace ze dne 23. 9. 2003 a také e-mailem ze dne 5. 4. 2004 ohledně šrotace rafinerie v Olomouci, ul. Šantova, v němž byl obsažen rozpis zařízení navrženého ke šrotaci, ovšem správce daně porovnáním majetku dle výše zmíněné faktury č. 210048 vystavené společností INVEST OIL BOHEMIA, a. s., dále soupisu majetku, který měl být zlikvidován dle smlouvy o dílo ze dne 13. 4. 2004 uzavřené původní žalobkyní se společností ALBA, spol. s r. o., a majetku uvedeného na soupisech jako existujícího ke dni 30. 6. 2005, zjistil, že majetek v hodnotě 15.281.036,-Kč se nachází pouze na faktuře č. 210048, resp. v její příloze, a tedy že není uveden s soupisech majetku určeného k likvidaci společností ALBA, spol. s r. o., a také není uveden v soupisech majetku jako existující ke dni 30. 6. 2005. Vedle toho je třeba uvést, že likvidace tohoto majetku jiným způsobem nebyla rovněž doložena původní žalobkyní, když navíc existence tohoto majetku před jeho likvidací nebyla správci daně dosud ze strany původní žalobkyně doložena, jak soud již uvedl výše. Původní žalobkyně k výzvě správce daně taktéž nedoložila, kdo přesně prováděl šrotaci majetku uvedeného v soupisech movitého majetku, dále nedoložila doklady k části movitého majetku (nádrže posléze přepravené do Nového Přerova), které by prokazovaly jejich demontáž, přepravu a montáž, nesdělila ani rozměry přepravovaného movitého majetku a ani nedoložila jeho fyzickou identifikaci. Původní žalobkyně se ve svých odpovědích správci daně uchýlila toliko k vysvětlování svých pohnutek, které ji vedly k uzavření kupní smlouvy na technologické zařízení. Za tohoto stavu dokazování dle názoru soudu je možno uzavřít, že původní žalobkyně neprokázala ani faktickou likvidaci movitého majetku v hodnotě cca 58 mil. Kč, ohledně něhož posléze

uplatnila odpisy jakožto daňově uznatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona.

Za daného stavu dokazování soud konstatuje, že správce daně a potažmo i původní žalovaný nikterak nepochybili, pokud původní žalobkyně uplatněné odpisy movitého majetku neuznali jako daňově uznatelný výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona, jelikož původní žalobkyně přes provedené dokazování, třebaže jí tížilo důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, neodstranila jejich pochybnosti, které sdílí i soud, o faktickém uskutečnění dotyčné obchodní transakce tak, jak bylo žalobkyní deklarováno.

Dále soud uvádí, že se neztotožnil ani s námitkami žalující strany ohledně neakceptování požadavku na dodatečné zohlednění daňové ztráty a reinvestice ve výši 23.382.005,-Kč.

Z obsahu správního spisu ve vztahu k námitkám v tomto směru soud zjistil, že původní žalobkyně tento požadavek prvně vznesla až po zahájení daňové kontroly, která u původní žalobkyně byla zahájena již dne 15. 12. 2004, a krátce před vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 2. 3. 2007, kdy již byla seznámena s výsledky daňové kontroly, a to ve svém vyjádření ze dne 27. 2. 2007 ke zprávě o daňové kontrole, která s původní žalobkyní byla projednána tentýž den, tj. 27. 2. 2007. Již původní žalovaný přitom zcela správně v žalobou napadeném rozhodnutí a také v písemném vyjádření k žalobě poznamenal, že tato problematika byla vyřešena s konečnou platností usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 – 106, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1264/2007 a také na www.nssoud.cz. V tomto usnesení rozšířený senát Nejvyššího správního soudu judikoval, že *„daňový subjekt nemůže účinně podat dodatečné daňové přiznání od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení (§ 41 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 téhož zákona přihlížet, proto není ani právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období“*. Tyto závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu o nemožnosti dodatečně uplatnit daňovou ztrátu a reinvestice po zahájení daňové kontroly, kdy daňové řízení bylo vedeno v režimu zákona č. 337/1992 Sb. – již výše citovaného daňového řádu, přitom nebyly ničím překonány, přičemž soud neshledal jediný důvod, proč by tyto závěry neměly být vztáhnuty i na projednávaný případ. Žalující strana by měla vzít v potaz skutečnost, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, sp. zn. 7 Afs 165/2004, kterým v předmětné věci argumentovala, byl po obsahové stránce překonán právě výše citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106. Dále by žalující strana měla vzít v potaz, že dodatečné uplatnění daňové ztráty v režimu daňového řádu je určitou výhodou, kterou zákon poskytuje pouze daňovému subjektu a ponechává na něm, zda ji využije či nikoliv. Z ust. § 41 odst. 1 daňového řádu lze přitom dovodit, že daňový subjekt musí daňovou ztrátu nejen uplatnit, nýbrž že toto uplatnění se musí stát pouze platně podaným dodatečným daňovým přiznáním nebo hlášením. Původní žalobkyně proto nesprávně argumentovala, že daňový subjekt může projevit svoji vůli k uplatnění odčitatelných položek jakkoli. Z ust. § 41 odst. 1 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že daňový poplatník musí daňovou ztrátu nejen uplatnit, nýbrž toto uplatnění se musí stát pouze platně podaným dodatečným daňovým přiznáním nebo hlášením, což v daném případě původní žalobkyně neučinila v této zákonem předvídané podobě a navíc

svůj nárok nepřipustně uplatnila až po zahájení daňové kontroly, jak soud uvedl již výše. S ohledem na právě uvedené skutečnosti soud uzavírá, že správce daně a původní žalovaný postupovali správně, když původní žalobkyni nezohlednili jí dodatečně uplatněnou daňovou ztrátu a reinvestice a nezabývali se ověřováním existence odčitatelných položek a jejich výše.

Rovněž jako nedůvodné soud vyhodnotil námitky žalující strany ohledně neuznání odměn za nepřetržitou dobu zaměstnání ve výši 1.038.000,-Kč jakožto daňově relevantních nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona.

Pro vyhodnocení námitek v tomto směru je dle názoru soudu určující, že danou problematikou se v obdobné věci zabýval již Nejvyšší správní soud, který ve svém dosud nepřekonaném rozsudku ze dne 16. 2. 2005, č. j. 2 Afs 185/2004 – 42, jenž je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 820/2006 a také na www.nssoud.cz, judikoval, že „*pod daňově uznatelné náklady pro účely daně z příjmů spadají pouze taková vyplacená plnění věrnostní, stabilizační a motivační povahy, která se přímo vztahují k odvedené práci*“. Současně v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil, že je zapotřebí vždy zkoumat, zda plnění věrnostní, stabilizační a motivační povahy představují na straně zaměstnanců příjmy zúčtované v souvislosti se zaměstnáním, které se zahrnují do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pro pojistné na všeobecné zdravotní pojištění a jsou předmětem daně z příjmů, a také je zapotřebí vždy zkoumat, zda plnění věrnostní, stabilizační a motivační povahy byly přiznávány automaticky všem navrženým zaměstnancům anebo zda byly vyplaceny jen některým z nich, čili zda se jednalo o odměny paušální nebo naopak se při jejich vyplácení přihlíželo k vykonané práci pro daňový subjekt. Tyto úvahy v obou nastíněných směrech správce daně i původní žalovaný učinili, když se výslovně v rámci své rozhodovací činnosti zabývali tím, zda se jedná o plnění závislá na výkonu práce či nikoliv. Původní žalobkyně k výzvě správce daně ze dne 14. 3. 2005 předložila Kolektivní smlouvu platnou pro rok 2001 včetně jejích příloh č. 1 a č. 2, dále vnitropodnikovou organizační směrnici č. 0000267 – Mzdový předpis a vnitropodnikovou organizační směrnici č. 0000319 – Pracovní řád. Z těchto listin prokazatelně vyplynulo, že se jedná o peněžité plnění nezávislá na výkonu práce, když v citovaném mzdovém předpisu bylo stanoveno, a v bodě 4.9.2.1, co se počítá za odpracované roky u původní žalobkyně, přičemž mj. zde byla zahrnuta i doba výkonu základní vojenské civilní služby, doba mateřské dovolené, doba odpracovaná v dceřinné společnosti původní žalobkyně atd. Z toho je zřejmé, že poskytovaná odměna za nepřetržitou dobu zaměstnání u žalobkyně nebyla přímo vázána na vykonanou práci, nýbrž se jednalo o automatické paušální odměny poskytované všem zaměstnancům, kteří dosáhli určité doby trvání zaměstnaneckého poměru u žalobkyně, aniž by se zároveň zohledňovala kvalita a faktická dlouhodobost jimi vykonávané práce. Za tohoto zjištění automatického přiznání odměn zaměstnancům původní žalobkyně pouze v závislosti na trvání jejich zaměstnání správce daně i původní žalovaný zcela správně dovodili, že odměny za nepřetržitou dobu zaměstnání v daném případě představují peněžní plnění vedle mzdy a podle ust. § 25 odst. 1 písm. d) daňového zákona je tudíž třeba je jako nedaňové vyloučit z daňově uznatelných výdajů.

Naproti tomu soud vyhodnotil jako důvodné námitky žalující strany o tom, že správce daně a původní žalovaný jí nesprávně neuznali náklady na leasingové splátky ve výši 49.025.295,84 Kč jakožto daňově uznatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 daňového zákona.

Ve vztahu k námitkám v tomto směru soud z obsahu správního spisu zjistil, že správce daně a původní žalovaný toto neuznání nákladů jako daňově uznatelných výdajů opřeli o závěr, že po uplynutí doby sjednané v leasingové smlouvě ze dne 18. 5. 1999, č. 015/99, jejímž předmětem byl finanční leasing v délce 36 měsíců technologického celku rafinerie UČS2, kterou původní žalobkyně uzavřela se společností Alincon Limited, USA, bezprostředně nedošlo k odkoupení předmětu leasingu za kupní cenu ve výši 10.000,-Kč, nýbrž s několikaletým odstupem v roce 2006, a proto nebyla splněna podmínka ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. h) a odst. 4 daňového zákona pro uznání leasingových splátek do daňových nákladů.

Již výše soud poznamenal, že otázkou leasingových splátek z leasingové smlouvy ze dne 18. 5. 1999, č. 015/99, se zabýval rozsudek obchodního úseku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 12. 2009, č. j. 32 Cm 84/2004 – 380. V tomto rozsudku byla pak výslovně a velice zevrubně včetně provedení obsáhlého dokazování řešena otázka vlastnického práva k předmětu leasingu dané leasingové smlouvy včetně toho, zda na základě leasingu došlo k převodu vlastnického práva ze společnosti Alincon Limited, USA, resp. společnosti Sonchen Consulting Limited, Kypr, na níž společnost Alincon Limited, USA, převedla dne 12. 6. 2000 své pohledávky vyplývající z leasingové smlouvy č. 015/99, na původní žalobkyni, a pokud ano, tak k jakému časovému okamžiku došlo k tomuto převodu. V tomto rozsudku přitom soud dovodil, že původní žalobkyně splnila závazky, které by měly být vzhledem ke všem zde uvedeným důvodům pokládány z hlediska legitimních očekávání vyplývajících z uzavřené smlouvy za rozhodné pro její právo očekávat a žádat uzavření kupní smlouvy. Dále soud v tomto rozsudku vyslovil, že na základě svého oznámení ze dne 11. 2. 2002 doručeného dne 4. 3. 2002 společnosti Sonchen Consulting Limited, Kypr, se uplynutím 36 měsíční leasingové doby, tj. dne 8. 6. 2002, původní žalobkyně stala vlastníkem předmětu leasingu - rafinerie UČS2. Na základě těchto závěrů pak soud daným rozsudkem zamítl mj. žalobu společnosti Sonchen Consulting Limited, Kypr, směřující vůči původní žalobkyni na vydání věci – rafinerie UČS2, která byla předmětem leasingu podle smlouvy č. 015/99.

Ve vztahu k rozsudku obchodního úseku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 12. 2009, č. j. 32 Cm 84/2004 – 380, soud uvádí, že tento rozsudek je dosud nepravomocný, když byl napaden odvoláním, o němž nebylo dosud Vrchním soudem v Praze rozhodnuto, neboť pro prohlášený konkurs na původní žalobkyni v průběhu odvolacího řízení, který nebyl stále ukončen, je odvolací řízení přerušeno a nelze v něm pokračovat. Nicméně soud je toho názoru, že v daném případě je možno vycházet ze závěrů vyslovených v rozsudku ze dne 2. 12. 2009, č. j. 32 Cm 84/2004 – 380, neboť v něm byla jako stěžejní otázka řešena právě otázka vlastnického práva k předmětu leasingu dané leasingové smlouvy č. 015/99 a časový okamžik jeho převodu na původní žalobkyni, přičemž soud se plně ztotožnil s úvahami obchodního soudu, které byly náležitě a zevrubně zdůvodněny a které jej vedly k závěru, že původní žalobkyně stala vlastníkem předmětu leasingu - rafinerie UČS2, uplynutím 36 měsíční leasingové doby, tj. dne 8. 6. 2002. Obchodní soud ve svém rozsudku konstatoval, že „žalobci (pozn. soudu – společnosti Sonchen Consulting Limited, Kypr) byla společností Alincon Limited písemnou smlouvou o postoupení pohledávky ve znění dvou dodatků postoupena pohledávka společnosti Alincon Limited z leasingové smlouvy, č. 015/99, z 8. 6. 1999 a druhým dodatkem byl na žalobce úplatně převeden předmět leasingu. Tento smluvní vztah se podle dohody účastníků (odstavec 12 postupní smlouvy) řídí českým právem.

To, že taková volba práva není v rozporu s právem Jersey, doložil žalobce zprávou advokátní kanceláře Viberts z 29. 5. 2009; z ní se podává, že vzhledem k tomu, že se postupní smlouva týká závazku české společnosti a věc se nachází na území České republiky, tak by bylo považováno podle práva Jersey za přiměřené, aby postupitel (prodávající) podřídil takovou smlouvu právu českému (jak je uvedeno v odstavci 12 postupní smlouvy) – platnosti takové volby práva nelze podle zprávy nic vytýkat.

Smlouva o postoupení pohledávky z 12. 6. 2000 ve znění dvou dodatků je podle českého práva (ust. § 524 a násl. obč. zák.) platným postoupením celé pohledávky poskytovatele leasingu z leasingové smlouvy (vzhledem k ust. § 524 odst. 2 obč. zák. včetně jejího příslušenství). Podle obsahu postupní smlouvy měla společnost Alincon Limited tuto skutečnost notifikovat žalovanému (pozn. soudu – společnosti SETUZA, a. s., tedy původní žalobkyně v daném řízení). K tomu nepochybně došlo, neboť leasingové splátky s výjimkou nejbližší splátky v září 2000 již žalovaný platil na účet žalobce (to vyplývá z výpisů z účtu žalobce, z údajů o odesílateli plateb – u splátky v září 2000 je ještě uveden Alincon Limited /zde tedy šlo zřejmě o redistribuci/, u dalších splátek pak již žalovaný). Žalovaný tedy informován nepochybně musel být. Druhý dodatek k postupní smlouvě má dále vzhledem k ustanovení § 261 odst. 1 obch. zák. povahu kupní smlouvy podle § 409 a násl. obch. zák.; za předání věci je přitom nutno považovat již dříve založené oprávnění vykonat všechna práva poskytovatele leasingu, tedy i právo na vrácení předmětu leasingu (rafinerie umístěné u žalovaného), tedy mimo faktickou dispozici těchto smluvních stran.

Potud tedy soud pokládá aktivní legitimaci žalobce za prokázanou; původní poskytovatel leasingu na žalobce převedl pohledávky z leasingové smlouvy a převedl na něj též vlastnické právo k předmětu leasingu s právem žádat na žalovaném jeho vydání.

Dále se soud zabýval spornou otázkou prodlení žalovaného s úhradou těch leasingových splátek, jež jsou uvedeny v žalobě. Podle leasingové smlouvy měl žalovaný zaplatit první splátku 15. 6. 1999, dále pak měl platit čtvrtletní splátky vždy prvního dne čtvrtletí, počínaje 1. 9. 1999 a konče 1. 12. 2001. Tedy měl zaplatit též i žalobou uvedené splátky ve dnech 1. 9. 2000, 1. 12. 2000 a 1. 12. 2001, všechny ve výši 10.437.000,-Kč a to na účet poskytovatele s tím, že za splnění se považuje připsání na tento účet (článek 7.2 a 7.5 leasingové smlouvy). Z výpisů z účtu žalovaného bylo zjištěno, že tyto tři splátky byly uhrazeny tak, jak se uvádí v žalobě. Splátka 1. 9. 2000 byla uhrazena 28. 9. 2000 (27 dnů prodlení), splátka 1. 12. 2000 byla uhrazena z menší části 28. 11. 2000 jinak až 27. 12. 2000 (zde je tedy 26 dnů prodlení) a splátka 1. 12. 2001 byla uhrazena 31. 5. 2002 (181 dnů prodlení).

Žalobě na vydání předmětu leasingu - rafinerie UČS2 - (jedná se o reivindikaci podle § 126 obč. zák.) se žalovaný bránil tím, že v době, kdy poskytovatel leasingu Alincon Limited převedl rafinerii na žalobce (tedy dne 6. 5. 2003), již poskytovatel leasingu vlastníkem věci nebyl a proto předmět leasingu na žalobce převést nemohl.

Obrana žalovaného byla tedy založena na konkurenci jeho vlastnického práva k předmětu leasingu. V tomto ohledu přitom bylo otázkou předběžnou (a spornou), zda byla na základě úkonu žalovaného v rámci leasingového vztahu uzavřena kupní smlouva, tedy zda převodu podle dodatku č. 2 z 6. 5. 2003 k postupní smlouvě mezi Alincon Limited a žalobcem předcházela vznik vlastnického práva žalovaného k téže věci. Podle leasingové smlouvy (článek 3.1) mělo přitom vlastnické právo žalovaného k předmětu leasingu vzniknout za podmínek tam dohodnutých. Smlouva definovala dvě podmínky vznik vlastnického práva žalovaného. Žalovaný měl písemně nejpozději k poslednímu dni doby leasingu (jinak by zaniklo) oznámit

vůli předmět leasingu koupit (podmínka první) a pak, v případě že budou splněny veškeré jeho závazky vyplývající z této smlouvy a smluv souvisejících (podmínka druhá), byl oprávněn tímto způsobem odkoupit předmět leasingu za cenu 10.000,-Kč. Převodní smlouva přitom měla vzniknout na základě doručení oznámení k poslednímu dni 36 měsíční doby leasingu.

Žalovaný „vůli předmět leasingu koupit“, jak bylo prokázáno, projevil dopisem ze dne 11. 2. 2002 adresovaným společnosti Alincon Limited (č.l. 125m) tak i dopisem z téhož dne adresovaným žalobci (č.l. 222) a žalobci také dne 11.3. 2002 doručeným (doručenka č.l. 223). O průkaznosti doručení nemá soud pochybnosti, třebaže žalobce doručení oznámení popřel a třebaže argumentoval v neprospěch závěru o doručení tohoto oznámení. Soud je toho názoru, že pokud kyperská pošta potvrdila, že zásilku žalovaného podanou v České republice dne 4. 3. 2002 předávala žalobci, tak přestože doručení není opatřena razítkem příjemce zásilky ani čitelným podpisem příjemce (když přitom v případě podpisu na doručence jde patrně o podpis podle podpisového razítka), není důvodu domnívat se, že se tak nestalo. Jednalo se o doručení v zemi, kde o výkonu poštovních služeb podle běžných mezinárodních standardů nejsou pochybnosti, přitom doručení - na mezinárodně srozumitelném formuláři - je autentickým dokladem z dané doby. Následný souboj procesních stran, která z nich za přispění výkladu od kyperského ministerstva v resortu poštovníctví přinese k soudu protichůdnější a přesvědčivější příběh, co lze a co nelze z doručení vyčíst, a jak se to s doručením mělo nebo nemělo mít, na závěru soudu učiněném z dokladu, přímo se k věci vztahujícímu, nemohou nic změnit. Závěru, že oznámení ze strany žalovaného učiněno bylo, konvenuje však ostatně také dopis žalobce z 25. 7. 2002 (č.l. 339 spisu), kde se žalobce hlásí k tomu, že - za určitých podmínek - k převodu předmětu leasingu dojde. Bez předchozího oznámení žalovaného (projevu vůle předmět leasingu koupit) by podání tohoto stanoviska žalobce nemělo žádný rozumný podklad. Převod byl vázán v zásadě na aktivitu žalovaného; tedy že by to byl v červenci 2002 právě žalobce, kdo by v tomto ohledu převzal iniciativu a bez předchozí výzvy žalovaného sám podněcoval žalovaného k převodu předmětu leasingu, je (právě vzhledem k tomuto sporu) jen ztěží představitelné.

Otázkou však je, zda prokázané oznámení „vůle předmět leasingu koupit“ žalobci (ne již společnosti Alincon Limited) může směřovat k nastolení účinků převodu předmětu leasingu. Zde jde třeba podle názoru soudu vycházet z poněkud nejisté pozice žalovaného, jenž s postoupením pohledávek neměl přímo nic společného, ale jež mu byly poskytovatelem leasingu (přínejmenším při uzavření postupní smlouvy z 12. 6. 2000) písemně notifikovány. Přitom rozsah postoupení se ale následně měnil – jestliže původně byly předmětem postoupení výlučně nesplacené leasingové splátky (v úhrnné výši cca. 62 mil. Kč), tak dodatkem k postupní smlouvě, byl v květnu 2002 obsah postoupení rozšířen na veškerá práva poskytovatele leasingu (čímž se rozsah postoupení odchýlil od původní písemné notifikace). O takovém rozšíření rozsahu postoupení pohledávky žalovaný v únoru 2002, kdy oznámení sepsal, nemohl ještě vědět.

Pokud za tohoto stavu věci žalovaný doručil v březnu 2002 oznámení „vůle předmět leasingu koupit“ žalobci a žalobce se pak následně ke dni 21. 5. 2002 (po uzavření dodatku č. 1 k postupní smlouvě) stal v rozsahu veškerých závazků z leasingové smlouvy právním nástupcem poskytovatele, tak je zřejmé, že žalobce jakožto osoba za dohodnutých podmínek zavázaná k prodeji předmětu leasingu byl k rozhodnému dni, tj. k 8. 6. 2002, kdy skončila 36 měsíční doba trvání leasingu (§ 122 odst. 2 obč. zák.), o vůli žalovaného předmět leasingu nabýt, informován. Tedy i tímto oznámením (doručeným žalobci) dohodnutá procedura podle názoru soudu splněna je. Pro úplnost je třeba dodat, že patrně i oznámení doručené

poskytovateli leasingu jako postupiteli (tedy společnosti Alincon Limited) by zřejmě muselo obstat, a to s ohledem na principy vyjádřené v ust. § 526 odst. 1 větě druhé a v § 527 odst. 1 písm. b) obč. zák.

Druhou podmínkou pro převod předmětu leasingu z poskytovatele na žalovaného bylo to, že žalovaný měl mít uhrazeny všechny závazky. Smlouva přitom nedefinuje dobu, která by měla být považována za rozhodnou (tedy kdy má tato skutečnost úplného splnění nastat, aby z ní žalovaný mohl v uvedeném smyslu profitovat). Nelze proto uvažovat jinak, než že je omezena jediné souvztažností ke zbylé podmínce - když oznámení vůle předmět leasingu koupit má být učiněno nejpozději k poslednímu dni doby trvání leasingu, jinak právo předmět leasingu koupit zaniká, ale je-li využito, pak k poslednímu dni doby leasingu vzniká doručením oznámení kupní smlouva. Z vazby obou uváděných předpokladů je přitom zřejmé, že musí platit kumulativně. Povaze a účelu tohoto ujednání smlouvy pak proto nepochybně též vyhoví, pokud leasingový uživatel nejpozději k poslednímu dni doby trvání leasingu (tedy ale i kdykoliv dříve, třeba již 9. 6. 1999) oznámí svou vůli předmět leasingu koupit a současně má k poslednímu dni doby trvání leasingu splněny veškeré své závazky vůči poskytovateli leasingu. Okamžikem rozhodným z hlediska verifikace předpokladů je tudíž okamžik, kdy by měly na základě úkonu žalovaného nastat účinky převodu leasingu, tj. datum 8. 6. 2002. Jsou-li oba předpoklady nejpozději dne 8. 6. 2002 naplněny, převod předmětu leasingu by na základě úkonu žalovaného měl nastat.

Leasingové splátky, včetně těch, za jejichž pozdní splnění se v řízení požadují sankce, ke dni 8. 6. 2002 zaplacený byly. Jako další existující (splatné) závazky přicházejí v úvahu smluvní pokuta a úroky z prodlení. Smluvní pokuta dne 8. 6. 1999 ještě nebyla splatná (splatná byla až na základě výzvy věřitele ve smyslu ust. § 304 obch. zák., přičemž žádná výzva k úhradě smluvní pokuty před datem 8. 6. 2002 prokázána nebyla, ostatně i podle žaloby /č.l. 75 spisu/ byly výzvy k úhradě smluvní pokuty zaslány až po tomto datu – v roce 2003 a později). Potud tedy žalovaný žádné dluhy neměl. Jinak je to však se smluvními úroky z prodlení. Úroky z prodlení jako příslušenství pohledávky sdílející osud hlavního závazku (§ 121 odst. 3 obč. zák.) a jako takové byly splatné k okamžiku prodlení. Žalovaný tedy k 8. 6. 2002 dlužil žalobci splatné úroky z prodlení (uhrazeny je neměl, jsou teprve nyní předmětem tohoto soudního řízení). Ke splatnosti úroků z prodlení nebylo třeba žádné výzvy věřitele; povinnost žalovaného zaplatit úroky z prodlení ve sjednané úrokové sazbě zde byla a šlo o závazek splatný. Názor žalovaného, že všechny splatné závazky měl splněny, tedy není správný. Existence splatného závazku k zaplacení úroku z prodlení ale neznamenal bez dalšího, že věřitel bude na výkonu tohoto práva trvat, a je také zřejmé, že žalobce až do skončení doby leasingu nedal žalovanému najevo, že by snad zaplacení úroků z prodlení považoval za nutnou podmínku pro převod předmětu leasingu do vlastnictví žalovaného.

Tedy nelze nijak popřít tezi žalobce, že formální podmínky pro převod předmětu leasingu žalovaný splněny bezesbýtku neměl. Platí však ale také, že převod předmětu leasingu nebyl ničím jiným než dílčím prvkem leasingového vztahu jako celku.

Je tudíž otázkou, zda prodlení žalovaného s úhradou úroků z prodlení z pozdě zaplacených tří leasingových splátek bylo porušením smlouvy takového rázu, aby odůvodňovalo tak závažný následek jako ztrátu nároku leasingového uživatele na převod předmětu leasingu do vlastnictví.

Soud při hledání odpovědi na tuto otázku vzal z hlediska kontextu smlouvy v úvahu, že podstatou smlouvy byl závazek poskytovatele financovat pro žalovaného jako uživatele pořízení předmětu leasingu a předmět leasingu mu také prodat, bude-li uživatel řádně plnit

své závazky. Vzhledem k účelu smlouvy zde tedy bylo legitimní očekávání poskytovatele leasingu, že uživatel bude řádně platit sjednanou úplatu v podobě leasingových splátek (tedy mohl očekávat platební kázeň), případně platit dohodnuté sankce při porušení této základní smluvní povinnosti, ale bylo zde také očekávání uživatele, že se může stát vlastníkem, když dohodnuté plnění zaplatí. Jednalo se tedy ve smlouvě o plnění vzájemná, jejichž prioritu lze posuzovat vždy podle ekonomických a právních zájmů dvou stran (tedy zájmů do jisté míry protichůdně působících); vždy tak lze argumentovat ve prospěch jednoho z nich – na jedné straně pro prioritu platební kázně pro poskytovatele, na druhé straně pro prioritu cíle smlouvy a jejího privilegovaného způsobu ukončení pro uživatele. Výsledek této úvahy tedy k nalezení odpovědi na položenou otázku nijak přispět nemůže.

Soud proto dále zvažoval obsah smlouvy a následné chování stran. Neztrácel ze zřetele, že smlouva upravuje upomínací a preventivní proceduru ze strany poskytovatele leasingu – právo požadovat zaplacení a dokonce právo požadovat vrácení předmětu leasingu při prodlení s úhradou leasingové splátky déle než 5 dnů (článek 10.13 smlouvy). Je tedy zřejmé, že smlouva pro případ prodlení klade i určité nároky na poskytovatele (aby se staral, aby dal dlužníkovi příležitost k napravení); předpokládá tedy jeho aktivitu, ne nečinnost.

V řízení nevyšlo najevo, že by během trvání leasingové smlouvy žalobce tímto způsobem postupoval, že by při už nastalém prodlení žádal nápravu (úhradu splátky co nejdříve) nebo dokonce vydání předmětu leasingu či že by případně hrozil žalovanému ztrátou příležitosti uzavřít převodní smlouvu. Svůj význam, a to podstatný, má také to, že žalobce má a efektivně využívá v tomto řízení přiměřené nástroje reparace újmy vzniklé prodlením s úhradou peněžitého plnění dlužníka (úrok z prodlení a smluvní pokutu), stejně jako má význam i chování žalobce po uplynutí doby trvání leasingu, kdy vydání věci nežádal, ale naopak sděloval žalovanému (dopis z 25. 7. 2002, č.l. 339), že „rád provede převod vlastnických práv“ a to „jakmile bude uhrazena stanovená částka penalizačního úroku a dalších částek dle příslušných ustanovení smlouvy“ – tedy ani sám žalobce nespojoval zprvu s prodlením uživatele tak závažný následek, jako nyní.

Lze tak uzavřít, že žalovaný splnil závazky, které by měly být vzhledem ke všem zde uvedeným důvodům pokládány z hlediska legitimních očekávání vyplývajících z uzavřené smlouvy za rozhodné pro jeho právo očekávat a žádat uzavření kupní smlouvy. Na základě svého oznámení z 11. 2. 2002 doručeného žalobci 4. 3. 2002 se tedy uplynutím 36 měsíční leasingové doby (dne 8. 6. 2002) žalovaný vlastníkem předmětu leasingu (rafinerie UČS2) stal.

Žalobce, jenž své vlastnické právo odvozuje od převodu společností Alincon Limited v roce 2003, tudíž vlastníkem věci není a na vydání věci nemá právo“.

Za tohoto skutkového stavu je pak ale třeba konstatovat, že správce daně a původní žalovaný nesprávně vyslovili, že předmět leasingu byl převeden do majetku původní žalobkyně s několikaletým odstupem a v důsledku toho pak současně učinili nezákonný závěr o tom, že leasingové splátky nejsou daňově účinné s poukazem na ust. § 24 odst. 2 písm. h) a odst. 4 daňového zákona. Ve vztahu k tomuto dílčímu daňovému případu tedy soud shledal nezákonné žalobou napadené rozhodnutí, které odůvodňuje ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. jeho zrušení a vrácení věci stávajícímu žalovanému k dalšímu řízení, v němž zohlední právě učiněné závěry soudu.

Na základě shora uvedených skutečností byl soud nucen ve výroku rozsudku ad I. přikročit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost ve vztahu k nákladům na leasingové splátky ve výši 49.025.295,84 Kč s poukazem na ust. § 78 odst. 1 s. ř. s., třebaže námitky ve vztahu k ostatním třem dílčím daňovým případům (odpisy hmotného majetku v částce 15.238.378,-Kč, požadavek na dodatečné zohlednění daňové ztráty a reinvestice ve výši 23.382.005,- Kč a odměny za nepřetržitou dobu zaměstnání ve výši 1.038.000,-Kč) neuznal důvodnými, neboť o všech čtyřech dílčích daňových případech bylo rozhodováno jedním rozhodnutím. Zároveň soud v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. v tomto výroku rozsudku rozhodl o tom, že se věc vrací stávajícímu žalovanému k dalšímu řízení, v němž je dle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými právními názory soudu.

Pro úplnost soud ještě doplňuje, že podmínky pro zrušení dodatečného platebního výměru správce daně neshledal, a to s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1997/2010 a také na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že pokud dojde ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí ze strany odvolacího daňového orgánu či soudu, nemůže prvostupňový správní orgán již v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i dotýčný dodatečný platební výměr, *a priori* by tím deklaroval, že v případě žalující strany se nemá dodatečně rozhodnout o její daňové povinnosti na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, což není záměrem soudu vzhledem k učiněným závěrům.

Jelikož žalující strana zaznamenala v projednávané věci konečný úspěch, soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil stávajícímu žalovanému povinnost zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 26.113,-Kč, které představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,-Kč; částka 14.700,- Kč za sedm úkonů právní služby tehdejšího právního zástupce původní žalobkyně Mgr. Ing. Iva Haly po 2.100,-Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d), dvojí podání repliky ze dne 24. 3. 2008 a 23. 7. 2009 - § 11 odst. 1 písm. d), dvojí účast u jednání soudu - § 11 odst. 1 písm. g), vyjádření ke kasační stížnosti původního žalovaného - § 11 odst. 1 písm. d)]; částka 2.100,- Kč za sedm s tím souvisejících režijních paušálů po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006; částka 970,20 Kč za jízdné k jednání soudu dne 29. 7. 2009; částka 957,60 Kč za jízdné k jednání soudu dne 24. 2. 2010; částka 2 x 600,-Kč za promeškaný čas na cestách k jednání soudu a částka 4.185,-Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z odměny za zastupování a náhrad, jež byly vyjmenovány. Za další řízení před krajským soudem po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyšším správním soudem ze dne 10. 2. 2011, č. j. 9 Afs 70/2010 – 178, stávající žalobkyně náhradu nákladů řízení neuplatnila, přičemž jí ani žádné náklady dle obsahu spisu nevnikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 15. října 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová