



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: ACREAL – nemovitosti s.r.o.**, se sídlem Jaurisova 515/4, Michle, 140 00 Praha 4, zastoupeným *Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M, advokátkou, se sídlem Praha – Strašnice, Na Hroudě 61*, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.12.2012, čj. 9086/12-1200-400933, ze dne 21.12.2012, čj. 9087/12-1200-400933 a ze dne 21.12.2012, čj. 9088/12-1200-400933

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.12.2012, čj. 9086/12-1200-400933 s e z r u š u j e a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.12.2012, čj. 9088/12-1200-400933 s e z r u š u j e a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- III. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.12.2012, čj. 9087/12-1200-400933 s e z a m í t á .**
- IV. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Napadená rozhodnutí

Rozhodnutím ze dne 21.12.2012, čj. 9086/12-1200-400933 Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007, čj. 157108/12/138513402095, vydaný Finančním úřadem v Plzni dne 29.3.2012. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 222.960,- Kč a sděleno penále ve výši 44.592,- Kč, přičemž předmětem daňového řízení bylo posouzení sporné otázky, zda v souvislosti s nájmem osobního automobilu Mercedes-Benz nájemné vynaložené žalobcem na základě leasingové smlouvy je v plné výši nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla u Krajského soudu v Plzni původně vedena pod **sp. zn. 30Af 1/2013**.

Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2012, čj. 9087/12-1200-400933 Finanční ředitelství v Plzni změnilo dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, čj. 157183/12/138513402095, vydaný dne 29.3.2012 Finančním úřadem v Plzni tak, že v textu dodatečného platebního výměru vyměřená daňová ztráta z příjmu právnických osob částka 934.554,- Kč byla změněna na částku 1.505.584,- Kč a částka zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 46.727,- Kč byla změněna na částku 75.129,- Kč. Současně částky ve výpočtu doměřené daňové ztráty z příjmů právnických osob změnilo tak, že nově stanovilo daňovou ztrátu z částky 5.728.956,- Kč na částku 5.160.926,- Kč a dodatečně vyměřenou daňovou ztrátu částky – 934.554,- Kč změnilo na částku – 1.505.584,- Kč. Předmětem daňového řízení bylo řešení otázky, zda žalobce do daňových výdajů roku 2009 zahrnul oprávněně výdaje související s leasingem technologie minipivovaru GROLL s.r.o. v částce 1.777.305,- Kč, aniž by toto zařízení sám využíval, když jej provozoval subjekt ekonomicky a personálně spojený, který nebyl v žádné platbě za užívání technologie minipivovaru zavázán. Subjektem ekonomicky a personálně spojeným měla být obchodní společnost GROLL s.r.o., jejíž jednatelekou byla B.H., která byla jednatelekou i v obchodní společnosti ACREAL – nemovitosti s.r.o., když ze strany žalobce nebylo společností GROLL s.r.o. fakturováno žádné nájemné. Žalobce tak měl podle žalovaného zatížit základ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009 výdaji vynaloženými na leasing technologie minipivovaru v částce 1.777.305,- Kč, aniž by mu v souvislosti z takto vynaloženými výdaji plynuly zdanitelné příjmy. Tato žaloba byla původně vedena u Krajského soudu v Plzni pod **sp. zn. 30 Af 2/2013**.

Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2012 čj. 9088/12-1200-400933 Finanční ředitelství v Plzni změnilo dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, čj. 157156/12138513402095 vydaný dne 29. 3. 2012 Finančním úřadem v Plzni tak, že v textu dodatečného platebního výměru změnilo výši vyměřené daňové ztráty z příjmů právnických osob z původní částky 1.711.609,- Kč na 1.652.264,- Kč a částku zákonné povinnosti úhrady penále změnilo z 85.580,- Kč na částku 82.613,- Kč. Současně ve výpočtu doměřené daňové ztráty z příjmů právnických osob změnilo nově stanovenou daňovou ztrátu z částky 5.449.503,- Kč na částku 5.505.848,- Kč a

částku dodatečně vyměřené daňové ztráty změnilo z – 1.711.609,- Kč na částku – 1.652.264,- Kč. Předmětem daňového řízení byla otázka, zda v souvislosti s nájmem osobního automobilu Mercedes-Benz nájemné vynaložené žalobcem na základě leasingové smlouvy je v plné výši nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce a otázka, zda byly podmínky pro uznání nákladů vynaložených na pořízení zařízení technologie pro výrobu piva minipivovaru GROLL s.r.o. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla u Krajského soudu v Plzni původně vedena pod **sp. zn. 30Af 3/2013**.

Usnesením ze dne 21. května 2013 krajský soud spojil žaloby vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30Af 2/2013 a 30Af 3/2013 ke společnému projednání s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp. zn. 30Af 1/2013 s tím, že žaloby budou nadále vedeny pod jednou sp. zn. 30 Af 1/2013.

II. Žaloby

V žalobě původně vedené u Krajského soudu pod **sp. zn. 30Af 1/2013** žalobce uváděl, že žalovaný i správce daně I. stupně neuznali část výdajů vynaložených žalobcem z titulu nájemného osobního automobilu Mercedes-Benz jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů z důvodu, že uplatněné nájemné přesáhlo poměrnou část nájemného připadající na toto zdaňovací období ve smyslu 24 odst. 4 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobce dále uváděl, že dne 2. 2. 2005 uzavřel se společností Daimler Chrysler Services Bohemia s.r.o. jako pronajímatelem podle § 269 odst. 2 obchodního zákoníku smlouvu o operativním leasingu č. P-400374, jejíž nedílnou součástí byly Všeobecné obchodní podmínky operativního leasingu s opcí pronajímatele. Na základě leasingové smlouvy se pronajímatel zavázal nabýt do svého vlastnictví věc podle specifikace nájemce, tj. žalobce, od žalobcem určeného dodavatele a následně přenechat žalobci tento předmět v leasingu po dobu 36 měsíců za úplaty do užívání. Žalobce se zavázal platit pronajímateli sjednané leasingové splátky a jiné platby stanovené smlouvou. Žalobce zvolil jako dodavatele vozidla společnost VSP Auto, s.r.o. a s tímto dodavatelem uzavřel budoucí kupní smlouvu, ve které se dodavatel, jakožto budoucí prodávající, zavázal uzavřít se žalobcem smlouvu o koupi použitého vozidla za podmínky, že žalobce vyzve vedoucího prodávajícího k uzavření této kupní smlouvy ve lhůtě od 60 kalendářních dnů před uplynutím doby leasingu do 30 kalendářních dnů před uplynutím doby leasingu. Po ukončení doby nájmu využil žalobce svého práva sjednaného v budoucí kupní smlouvě a uzavřel s dodavatelem, tj. se společností VSP Auto, s.r.o. smlouvu o koupi použitého vozidla, na jejímž základě nabyl vozidlo do svého vlastnictví za kupní cenu ve výši 539.495,80 Kč. Žalobce uplatnil jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období roku 2007 leasingové splátky v plné výši 1.197.879,12 Kč. Správce daně část nájemného ve výši 697.879,12 Kč, tj. o částku převyšující zákonný limit stanovený v ust. § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů, zvýšil základ daně žalobce. Podle žalobce předmětem sporu je posouzení toho, zda je nájemné vynaložené žalobcem na základě leasingové smlouvy v plné výši nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Podle žalobce pro posouzení této otázky není podstatné rozlišení závazkového vztahu mezi žalobcem a pronajímatelem a řešení otázky, zda svojí povahou se jedná o finanční nebo operativní leasing. Dle žalobce podstata řešené otázky je v tom, zda nájemné zaplacené žalobcem splňovalo podmínky zákona, za nichž je považováno za náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V předmětném zdaňovacím

období byla daňová uznatelnost nájemného upravena v ust. § 24 odst. 2 písm. h) zák. o dani z příjmů. Pro případy, kdy se poplatník po ukončení nájemného vztahu stal vlastníkem najaté věci, se uplatnila speciální právní úprava v ust. § 24 odst. 4 a § 24 odst. 5 téhož zákona. Tato dvě zákonná ustanovení aplikoval žalovaný na případ žalobce, nicméně nesprávně.

Žalobce žalovanému vytýkal, že kvalifikoval závazkově právní vztah mezi žalobcem a pronajímatelem jako finanční pronájem s následnou koupí najaté hmotného majetku. Při aplikaci ust. § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů však dospěl k závěru, že nájemné nesplnilo podmínku upravenou pod písm. b). Žalovaný následně posuzoval naplnění podmínek ust. § 24 odst. 5 zák. o dani z příjmů a dospěl k závěru, že nájemné hrazené žalobcem podmínky tohoto ustanovení splnilo, dovodil však, že i podle tohoto ustanovení se na nájemné vozidla vztahuje limit upravený v § 24 odst. 4 zák. o dani z příjmů pro vozidla kategorie M₁, neboť se jednalo o nájemné plynoucí z titulu finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci. Žalobce vyslovil přesvědčení, že obě ustanovení jsou samostatná a obsahují vlastní katalog podmínek pro daňovou uznatelnost nájemného. Zatímco odstavec čtvrtý podmiňuje uznatelnost nájemného splněním podmínek: doba trvání nájmu, bezprostřední převod vlastnických práv mezi *vlastníkem a nájemcem*, výše kupní ceny a zařazení do obchodního majetku poplatníků podle § 2 zák. o dani z příjmů, přičemž v případě vozidel kategorie M₁ obsahuje limit výše daňově uznatelného nájemného, pak odstavec pátý podmiňuje daňovou uznatelnost nájemného pouze výší kupní ceny. Ustanovení § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů však neobsahuje úpravu obdobnou v poslední větě ust. § 24 odst. 4 téhož zákona o limitu celkové výše nájemného u vozidel kategorie M₁ a ani na tento limit neodkazuje. Pokud žalovaný bez výslovné opory v zákoně dovodil limit 1.500.000,- Kč i pro vozidla, u nichž je nájemné uplatňováno podle § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů, pak tím svévolně formuloval další podmínky daňové uznatelnosti nájemného nad rámec zákona. Při koupi předmětu nájmu v intencích ust. § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů, nebyl nikterak ošetřen limit celkové výše nájemného u vozidel kategorie M₁, a to na rozdíl od ust. § 24 odst. 4 a § 29 odst. 10 zák. o daních z příjmů. Tento zákonný deficit podle žalobce nemůže být ze strany žalovaného nahrazen umělým a účelovým dotvářením podmínek, které předmětné ustanovení zákona neobsahuje.

Žalobce dále uváděl, že přestože podle ust. § 24 odst. 5 zák. o dani z příjmů není výše nájemného, které lze zahrnout do základu daně vozidel kategorie M₁, nějak limitována, považoval za nesprávný rovněž závěr žalovaného, že bylo možné vztah mezi žalobcem a pronajímatelem kvalifikovat jako finanční pronájem s následnou koupí najaté hmotného majetku. Zatímco žalovaný vycházel ze znaků finančního a operativního leasingu formulovaných právní teorií především pro oblast závazkových vztahů, žalobce vycházel ze systematického a jazykového výkladu dotčených ustanovení zák. o daních z příjmů. K výkladu ust. § 24 odst. 4 a odst. 5 zák. o daních z příjmů, žalobce porovnal hypotézu těchto zákonných ustanovení, která je srovnatelná, neboť v obou případech se jedná o odkoupení majetku, který byl dříve kupujícím využíván na základě nájemní smlouvy. Kromě stanovení podmínek daňové uznatelnosti nájemného se pak tato ustanovení liší označením obou závazků a rozlišuje finanční pronájem s následnou koupí najaté hmotného majetku a prodej předmětu nájemní smlouvy po jejím ukončení. Z rozdílného označení obou závazků lze dovodit, že sjednání bezprostřední následné koupě je nutným předpokladem prvního typu závazku, když u druhého závazku se jedná o koupi, která pouze následuje po pronájmu.

V prvním případě jde tedy o jediný závazek, jehož dvěma složkami jsou úplatné přenechání věci do užívání a následný převod vlastnického práva k věci. Ve druhém případě se jedná o dva na sobě nezávislé závazkové vztahy, kde úplatné přenechání věci do užívání je obsahem prvního a převod vlastnického práva obsahem druhého závazkového vztahu. Vzhledem k tomu, že daňová uznatelnost nákladů v podobě nájemného je stanovena v dispozici obou právních norem za opačných podmínek, je rozlišení mezi oběma instituty klíčové a mělo by být z legislativní úpravy dovoditelné. K témuž závěru podle žalobce přispívá i užití slova *bezprostředně* v ust. § 24 odst. 4 písm. b) zák. o dani z příjmů. Převod vlastnických práv převodu má nastat bezprostředně po ukončení doby nájmu a navíc podle textu zákona přímo mezi pronajímatelem a nájemcem. Právní úprava nepředpokládá, že by k tomuto převodu vedl jakýkoliv další úkon. V případě žalobce mohlo vlastnické právo ovšem přejít pouze v případě, byla-li uzavřena kupní smlouva. Taková kupní smlouva mezi pronajímatelem a žalobcem nikdy uzavřena nebyla, mezi těmito stranami neexistoval ani závazek k vydanému vozidlu kupní smlouvu uzavřít. Není tedy možné mluvit o bezprostředním převodu vlastnických práv převodu nájmu mezi vlastníkem a nájemcem, které je pojmovým znakem ust. § 24 odst. 4 písm. b) zák. o daních z příjmů. Žalobce dále odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu a na jeho právní názor v rozsudku sp. zn. 30 Cdo 2033/2002 z 27.11.2003, podle kterého cílem finančního leasingu je konečný převod vlastnictví k předmětu leasingu. Ujednání leasingové smlouvy nelze rozštěpit na část týkající se závazků spojených s nájmem předmětu leasingu a na část vztahující se k závazku převodu předmětu leasingu do vlastnictví leasingového nájemce. Podstatou finančního leasingu je, že pronajímatel zajistí financování předmětu leasingu, který opatří a předmět leasingu předá nájemci do užívání. Oba závazky, tj. závazek přenechat předmět nájmu do užívání a závazek následně přenést vlastnické právo k tomuto předmětu, jsou tedy pojmovým znakem smlouvy o finančním leasingu a musí být její součástí. Právě skutečnost, že žalobce jakožto budoucí kupující měl pouze možnost, nikoliv povinnost, vozidlo po skončení leasingového stavu pořídit, je v daném případě jednou ze skutečností rozhodujících. Ust. § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů totiž hovoří o nájmem u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, nikoliv však o nájmem u finančního pronájmu s *možností* následné koupě najatého majetku. V daném případě přitom k pořízení na základě smluvní dokumentace nemuselo nutně dojít a žalobce by nemohl být ani sankcionován za neuzavření smlouvy o pořízení vozidla. Žalobce si sjednal pouze možnost předmět nájmu nabýt a k tomu nemohl být po skončení sjednané doby leasingu nucen. Žalobci tedy žádný závazek ke koupě najatého vozidla nevznikl a to ani ve vztahu k pronajímateli ani ve vztahu k dodavateli, tzn., že v případě žalobce existují dva na sobě nezávislé závazkové právní vztahy uzavřené s různými subjekty, kde obsahem jednoho je úplatné přenechání věci druhému do užívání a obsahem druhého je povinnost dodavatele uzavřít kupní smlouvu, požádá-li druhá ze stran o její uzavření v blíže specifikovaném časovém okamžiku. Z hlediska zákona o dani z příjmů se proto nemůže jednat o finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku ve smyslu § 24 odst. 4 zák. o dani z příjmu.

Žalobce odkázal na obdobný právní názor Nejvyššího správního soudu plynoucí z jeho rozsudku ze dne 22.11.2007 sp. zn. 5 Afs 24/2007, ve kterém se tento soud okrajově vymezil i k ust. § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů, když uvedl, že z gramatického výkladu tohoto ustanovení, přičemž se jednalo o § 36 odst. 1 písm. c) zák. o daních z příjmů, nelze dovodit, že by jeho aplikace byla podmíněna předem dohodnutou smluvní povinností předmět nájmu

po ukončení doby trvání finančního pronájmu koupit. Tato povinnost je ve smyslu § 24 odst. 4 písm. b) zák. o daních z příjmů nezbytnou podmínkou pouze pro uznání určitého výdaje spojeného s finančním pronájmem do daňově uznatelných výdajů, nikoliv však určujícím kritériem pro posouzení charakteru nájemní smlouvy, tzn. řešení otázky, zda se jedná o operativní či finanční pronájem. Zatímco pro kvalifikaci závazkového vztahu za účelem aplikace § 36 odst. 1 písm. c) zák. o daních z příjmů nepovažoval Nejvyšší správní soud předem dohodnutou smluvní povinnost předmět nájmu po ukončení doby pronájmu koupit za určující, pro aplikaci ust. § 24 odst. 4 téhož zákona jí naopak považoval za zásadní. Z hlediska posuzování daňové uznatelnosti nájemného nelze určitý závazkový vztah považovat za finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku podle § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů, pokud nebyla předem sjednána povinnost předmět nájmu po ukončení leasingu koupit.

Žalobce tvrdil, že žalovaný kvalifikoval nájemní vztah mezi ním a pronajímatelem jako finanční pronájem upravený v § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů a vyšel ze zjištěných skutečností, ze kterých dovodil, že po ukončení nájmu nabyt žalobce vlastnické právo k předmětu leasingu, že žalobce si zabezpečil možnost nabýt předmět leasingu na počátku nájemního vztahu, že užitky a rizika související s předmětem nájmu nesl v převážné míře žalobce, že zapojení dodavatele svědčí roli pronajímatele jen jako poskytovatele finanční služby a že konstrukce leasingových splátek napovídá záměru převést vlastnické právo na žalobce. Podle žalobce nelze přehlédnout, že závěry žalovaného nejsou zcela consistentní, neboť zjištění, že po ukončení nájmu nabyt žalobce vlastnické právo k předmětu leasingu a zjištění, že si zabezpečil možnost nabýt předmět leasingu již na počátku nájemního vztahu, žalovaný sám v rozhodnutí označuje za skutečnosti podpůrného významu. Ve vztahu k zapojení dodavatele v rámci závazkového vztahu žalovaný připustil, že příčinou tohoto zapojení mohly být ekonomicky racionální důvody přednášené žalobcem a nikoliv snaha o zastírání finančního pronájmu v případě žalobce. Zjištění ohledně konstrukce leasingových splátek žalovaný přiznal, že z kalkulace leasingových splátek nelze dovodit, že již od počátku byl záměr vozidlo daňovým subjektem odkoupit a že se tak lze pouze důvodně domnívat. Tuto důvodnou domněnku však žalovaný nedoložil a naopak způsobu kalkulace leasingových splátek na jiném místě odůvodnění svého rozhodnutí přiznává částečně charakter znaku operativního leasingu. Žalovaný tedy vystavil své rozhodnutí na tvrzení, že užitky a rizika související s provozem předmětu nájmu dle jeho názoru nese v převážné míře žalobce. Ostatní jím uváděná zjištění, nelze považovat za znaky, které nejsou typické pouze pro finanční pronájem, ale objevují se v obou typech leasingů. Žalovaný sám přitom připustil, že smluvní vztah nese rovněž znaky typické pro operativní leasing, těmto však nepřikládal rozhodující roli.

Žalobce dále zdůraznil, že pokud jde o rizika související s provozem předmětu nájmu, z obsahu závazkového vztahu vyplývá, že nositelem těchto rizik způsobených jakostí a vlastnostmi vozidla není ani pronajímatel, ani nájemce a jsou přenesena na příslušného dodavatele, kterého si nájemce vybral. Nájemce odpovídá pouze za škody na vozidle, které způsobil, což je v souladu se standární právní úpravou vztahu. Zjištění žalovaného, na němž založil svou kvalifikaci daného závazkového vztahu jako finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, nebylo úplné, neboť nebylo zohledněno zapojení dodavatele, ale rovněž nezohledňovala specifikum obchodního modelu pronajímatele, který sám vozidla neprovozuje

a neobchoduje s nimi, ale související záležitosti přenáší na svou rozsáhlou dealerskou síť. Tyto konkrétní skutkové okolnosti je nutno zohlednit a nikoliv automaticky na věc aplikovat obvyklé znaky finančního leasingu a v důsledku zdánlivé odlišnosti daného vztahu automaticky dovozovat účelovost jednání smluvních stran.

Na základě vytčené nezákonnosti žalobce navrhoval, aby rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení.

V žalobě původně vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30Af 2/2013 žalobce vytýkal, že odvolací orgán vyloučil ze základu daně celou výši výdajů vynaložených žalobcem na pořízení zařízení technologie pro výrobu piva, neboť tyto náklady v předmětném zdaňovacím období považoval za náklady vynaložené ve prospěch jiného daňového subjektu, čímž nebyly naplněny podmínky § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů, neboť žalobci v souvislosti s takto vynaloženými náklady neplynuly zdanitelné příjmy. Žalobce k tomu uváděl, že v rámci svého předmětu podnikání získal do svého vlastnictví historický objekt Lautensackovský dům v ..., který byl vyhlášen velmi hodnotnou nemovitou kulturní památkou zapsanou v Ústředním seznamu památek v Praze. Z důvodu značného poškození objektu žalobce provedl jeho rozsáhlou rekonstrukci, jejíž součástí byla i obnova prostor pivovaru, který byl s předmětným objektem historicky spojen. Podnikatelským záměrem žalobce primárně bylo provést rekonstrukci objektu. Po seznámení s historií objektu se rozhodl původní podnikatelský záměr rozšířit o vybudování pivovaru, který by navázal na tradici vaření piva unikátním způsobem provozovaný sládkem Josefem Grollem. S ohledem na to, že jádrem činnosti žalobce byla výhradně stavební a realitní činnost a neměl žádné praktické zkušenosti s provozováním pivovaru a poskytováním souvisejících hostinských služeb, obrátil se při provádění rekonstrukce objektu na společnost PivoPraha spol. s r.o., jako na subjekt, který se dlouhodobě specializuje na výstavbu pivovarské technologie. Na základě této spolupráce byla zvolena leasingová společnost, se kterou žalobce dne 25.8.2006 uzavřel smlouvu u nájmu a koupi najaté věci, a to zařízení technologie pro výrobu piva. Celý podnikatelský záměr spočíval v tom, že žalobce provede rekonstrukci objektu ze stavebního hlediska a následně objekt pivovaru přenechá do nájmu budoucím provozovatelům V.S. a Ing. J.K., kteří měli značné zkušenosti v oblasti výroby, ošetřování a čepování piva a stavby malých pivovarů. Po dokončení rekonstrukce, kdy byly prostory plně vybaveny pro zahájení provozu minipivovaru, došlo mezi žalobcem a budoucími provozovateli ke sporu ohledně výše nájemného. Oproti předběžné dohodě před započítáním realizace podnikatelského záměru, budoucí provozovatelé žádali snížení nájemného na cenu, kterou žalobce nebyl ochoten akceptovat. Žalobce byl nucen vyřešit provozování objektu pivovaru jiným subjektem a to co nejrychleji, neboť byl zavázán závazky vůči leasingové společnosti z titulu leasingové smlouvy na pronájem a koupi minipivovaru. V rozhodné době nebylo možné nalézt zájemce, který by byl ochoten nezkolaudovaný, nevyzkoušený a nezaběhnutý objekt pivovaru provozovat. Žalobce řešil situaci tak, že nejprve zajistil zahájení provozu pivovaru a jeho zkušební provozování v takové míře, aby byly odstraněny veškeré nedostatky výroby piva a pivovar byl jako komplexní objekt s veškerým zázemím a plnohodnotnou výrobou připraven pro dlouhodobý pronájem. Žalobce se obrátil na společnost Groll s.r.o., jejímž společníkem a jednatelem byl P.Ž., který měl dlouholeté zkušenosti s provozováním restaurace v Plzni. S tímto partnerem žalobce uzavřel dne 30.6.2008 dohodu o vzájemné spolupráci spočívající

v tom, že žalobce poskytl prostory pivovaru, včetně technologické části a společnost Groll s.r.o. zajistila na své náklady kompletní rozběhnutí výroby piva a související provoz pivovaru.

Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení toho, zda náklady vynaložené žalobcem na pořízení minipivovaru v předmětném zdaňovacím období, představované leasingovými splátkami, splnily podmínky pro jejich zahrnutí do základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů. Žalovaný z nesporných skutkových okolností dovodil, že v průběhu platnosti dohody o vzájemné spolupráci žalobce vynakládal náklady na pořízení minipivovaru, přičemž tento majetek fakticky bezúplatně užíval k dosahování svých příjmů jiný daňový subjekt a to Groll s.r.o. a tím žalovaný považoval leasingové splátky vynaložené na pořízení minipivovaru za náklady vynaložené ve prospěch jiného daňového subjektu. Žalovaný přehlédl ekonomické důvody uzavření dohody o vzájemné spolupráci se společností Groll s.r.o., jejímž smyslem nebylo přenechání objektu s minipivovarem do užívání, jak dovozuje žalovaný, ale zajištění zkušebního provozu minipivovaru. Z nesporného skutkového stavu i z uzavřené dohody o spolupráci vyplývá, že žalobce neměl v úmyslu trvale provozovat minipivovar a s ním související zařízení, ani nechtěl jeho provozování trvale přenechat společnosti Groll s.r.o. Jednalo se o řešení provizorní, vyvolané vzniklou limitní situací. Není pravdou, že objekt minipivovaru byl plnohodnotný a fungující již od svého počátku, jak žalovaný uvádí. Žalovaný směšuje dvě různé věci, a to uvedení zařízení minipivovaru do provozu a dosažení jeho plnohodnotného provozu. Vaření piva má své zákonitosti, které nelze opomíjet a je zjevné, že žalovaný nedisponuje dostatečnou odborností, aby mohl posoudit, kdy je pivovar schopný plnohodnotného provozu. Žalovaný neguje tvrzení žalobce, vycházející z jeho vlastní praktické zkušenosti a činí odborné závěry, aniž by si tato fakta u kompetentních osob vůbec ověřil. Uvaření osmi várek piva při předání technologie samo osobě nepředstavovalo moment, od kterého byl minipivovar schopen plnohodnotného provozu, kterého dosahoval při jeho předání do užívání současnému nájemci. Nelze ani tvrdit, že žalobce poskytl zázemí minipivovaru bezúplatně. Jeho jednání bylo ekonomicky racionální a odůvodněné, protože Groll s.r.o. na druhou stranu zajistil know-how potřebné pro realizaci provozu, kterým žalobce nedisponoval a byl to Groll s.r.o., kdo nesl náklady a v konečném důsledku rovněž ztráty celého zkušebního provozu. Žalobce svěřil minipivovar do zkušebního provozu právě s vidinou dosažení budoucích příjmů na základě pronájmu již zaběhnutého minipivovaru, přičemž nelze odhlédnout od toho, že tento záměr se žalobci podařilo naplnit. Oporu pro daňovou uznatelnost takového nákladu lze nalézt i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, v jehož rozsudku ze dne 1.4.20014, čj. 2 Afs 44/2003-73 se vyslovuje názor, že mezi těmito výdaji a *očekávanými příjmy* musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení a zajištění příjmů. Přestože v případě žalobce nebylo v konečném výsledku ze společného zkušebního provozu pivovaru dosaženo zisku a žalobce negeneroval v daném zdaňovacím období v souvislosti s předmětnou dohodou žádné výnosy, nelze odhlédnout od přínosu, který pro něj tato spolupráce měla. Na jejím základě došlo k úspěšnému a plnohodnotnému zprovoznění pivovaru, který mohl být následně přenechán do nájmu trvalému nájemci společnosti AZ Catering Services s.r.o., kterou je provozován doposud. Předmětem nájmu přitom nejsou pouze nebytové prostory, ale celé pivovarské zázemí, včetně minipivovaru, který byl pořízen na základě předmětné leasingové smlouvy. Měsíční nájemné činilo do 31.3.2011 100.000,- Kč a od tohoto data činí částku již 190.000,- Kč. Ze strany žalovaného je tedy naopak ekonomicky naprosto iracionální vyloučit

z podstatné části náklady na pořízení minipivovaru, pokud žalobce od roku 2010 z pronájmu tohoto zařízení pobíral nemalé příjmy. Podstatná část nákladu na pořízení minipivovaru byla vynaložena právě ve zdaňovacím období let 2008 až 2009, kdy byla realizována spolupráce se společností Groll s.r.o.

Žalovaný zdůraznil, že přirovnáním spolupráce žalobce se společností Groll s.r.o. k *joynt venture* žalobce rozhodně neobhajoval jakési společné zdanění podniků, jak žalovaný pochopil. Z popsaného skutkového stavu a z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že žalobce vynaložil náklady na pořízení minipivovaru zcela v souladu s podmínkami obsaženými v § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů. Žalobce přitom nelze sankcionovat neuznáním vynaložených nákladů za daňově uznatelné za to, že nastaly okolnosti, které změnil průběh realizace zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn zcela v souladu s původním plánem. V konečném důsledku byl podnikatelský záměr naplněn a je zdrojem zdanitelných příjmů žalobce doposud. Žalobce by nedosahoval příjmů z pronájmu prostor vybavených pivovarskou technologií, kdyby předmětné náklady na její pořízení nevynaložil.

Právní názor žalobce na vzniklou situaci podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu vyjadřující se k otázce věcné a časové souvislosti příjmů a nákladů v daném zdaňovacím období, která je podložena rozsudkem Nejvyššího správního soudu z 19.2.2009, čj. 1 Afs 132/2008-82.

Závěr odvolacího orgánu o tom, že náklady vynaložené v souvislosti s pořízením minipivovaru nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění, či udržení zdanitelných příjmů žalobce, tedy není věcně správný. Spolupráce žalobce se společností Groll s.r.o. vznikla z aktuální potřeby překlenout náhlý a nečekaný výpadek předpokládaného nájemce, měla své ekonomické opodstatnění a byla pro žalobce přínosná, neboť díky ní bylo dosaženo kýženého podnikatelského záměru. Předmětné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Na základě uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby rozhodnutí žalovaného bylo krajským soudem zrušeno a věc byla vrácena tomuto orgánu k dalšímu řízení.

Žalobou původně vedenou u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30Af 3/2013 žalobce vytýkal, že odvolací orgán v napadeném rozhodnutí stejně jako správce daně neuznal část výdajů vynaložených žalobcem z titulu nájemného osobního automobilu Mercedes-Benz jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů z důvodu, že podle jeho názoru uplatněné nájemné přesáhlo poměrnou část nájemného připadající na toto zdaňovací období ve smyslu § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. Žalobce současně vytýkal odvolacímu orgánu, že vyloučil v předmětném zdaňovacím období ze základu daně celou výši výdajů vynaložených žalobcem na pořízení zařízení technologie pro výrobu piva v minipivovaru Groll. Žalovaný považoval tyto náklady v předmětném zdaňovacím období za náklady vynaložené ve prospěch jiného daňového subjektu, čímž nebyly naplněny podmínky ust. § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů, neboť žalobci v souvislosti s takto vynaloženými náklady nevyplynuly zdanitelné příjmy.

Ve vztahu ke skutkovému stavu a ve vztahu k právním názorům, na jejichž podkladě žalobce vytýkal odvolacímu orgánu nesprávnost aplikace § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů a současně nesprávnost aplikace § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů, uváděl žalobce zcela identické skutečnosti a právní závěry, které byly prezentovány v žalobě původně vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 1/2013 a 30 Af 2/2013.

Na podkladě těchto žalobních tvrzení, žalobce navrhoval, aby rozhodnutí žalovaného bylo krajským soudem zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

K žalobě původně vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 1/2013

žalovaný uváděl, že zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., neuvádí definiční znaky finančního či operativního leasingu a pouze jsou zde upraveny podmínky, za nichž je nájemné daňově uplatnitelné v zákonu o dani z příjmů. V případě prověřování daňové účinnosti výdajů z titulu nájemného je nutno v prvé řadě zkoumat, zda uzavřený nájemní vztah naplňuje znak finančního pronájmu, neboť v takovém případě je pro účely daňové uznatelnosti nájemného plynoucího z takového vztahu rozhodující, zda jsou naplněny specifické podmínky dané v ust. § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů. Pokud tyto podmínky naplněny nejsou, nelze nájemné plynoucí z tohoto smluvního vztahu uznat za daňový výdaj, nicméně toto nájemné se může stát daňovým, jsou-li naplněny podmínky dané v § 24 odst. 5 téhož zákona. Nájemné ve smyslu § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů bylo v předmětném zdaňovacím období limitováno také co do výše a daňově uznatelným nájemným z finančního pronájmu tak i podle § 24 odst. 5 mohla být pouze takto limitovaná částka. Finanční úřad v Plzni proto nájemné v limitované výši uznal jako daňový výdaj. V případě žalobce žalovaný dospěl k závěru, že jak užitky, tak rizika z užívání předmětu v nájmu nese v převážné míře nájemce a proto předmětný nájemný vztah je nutno považovat za finanční leasing. Fakt, že žalobce již na počátku nájemního vztahu určitým způsobem zabezpečil možnost odkoupení předmětu nájmu, svědčí tomu, že jeho úmyslem bylo budoucí pořízení najatého majetku do svého vlastnictví. Tato skutečnost podporuje názor žalovaného, že v předmětném případě se jednalo o finanční pronájem. Úmysl odkoupit předmět v nájmu po skončení nájemního vztahu je zřejmý ze smlouvy o operativním leasingu a ze smlouvy o budoucí kupní smlouvě. Právní úprava obsažená v § 24 odst. 4 zák. o dani z příjmů hovoří o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, kdežto ust. § 24 odst. 5 téhož zákona o prodeji předmětu nájemní smlouvy po jejím ukončení nájemci. Z právní úpravy obsažené v obou ustanoveních žalovaný dovodil, že § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů lze aplikovat v případě prodeje předmětu jakékoliv nájemní smlouvy bez ohledu na to, zda nájemní vztah lze označit jako finanční či operativní leasing. Žalovaný zastal názor, že jak § 24 odst. 4, tak i § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů pouze vymezuje podmínky, za nichž je možné nájemné uznat za daňově účinný výdaj nedefinují však kritéria rozhodnutí pro posouzení, zda se jedná v přezkoumávaném případě o finanční či operativní pronájem. Podle názoru žalovaného nevyplývá ze znění § 24 odst. 4 ani z ust. § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů, že pro naplnění podmínky stanovené v § 24 odst. 4 písm. b) téhož zákona musí jít o jediný závazek, jehož dvěma složkami jsou úplatné přenechání věci do užívání a následný převod vlastnického práva k věci, a dále, že ust. § 24 odst. 5 dopadá na případy dvou na sobě nezávislých závazkových vztahů, kdy úplatné přenechání věci do

užívání je předmětem prvního a převod vlastnického práva k věci je obsahem druhého závazkového vztahu.

Podle žalovaného není pro rozhodnutí, zda se jedná o finanční pronájem či pronájem operativní rozhodující, zda existuje jeden či dva na sobě nezávislé závazkové vztahy. Zároveň ale žalovaný odmítl závěr žalobce, že úprava obsažená v § 24 odst. 4 písm. b) zák. o dani z příjmů předpokládá, že převod vlastnických práv k předmětu nájmu má nastat bezprostředně po ukončení nájmu, aniž by k tomuto převodu vedl jakýkoliv další úkon. V citovaném ustanovení je sice zakotvena podmínka bezprostředního převodu vlastnických práv k předmětu nájmu, ale není zde uvedeno, že tento bezprostřední převod má být zajištěn již v rámci nájemní smlouvy. V předmětném případě byla sice mezi pronajímatelem a žalobcem uzavřena smlouva, na jejímž základě došlo k převodu vlastnických práv mezi vlastníkem a nájemcem, nicméně ze způsobu, jakým byl převod vlastnického práva k předmětu leasingu zajištěn, byť přes třetí osobu, lze dospět k závěru, že k bezprostřednímu převodu vlastnických práv k předmětu nájmu došlo.

Žalovaný vyslovil názor, že naplnění podmínek daných § 24 odst. 4 je nutno posuzovat až v okamžiku ukončení nájemního vztahu, neboť až v tomto okamžiku je zřejmé, zda podmínky dané tímto ustanovením byly naplněny. V případě žalobce je zjevné, že nebyla naplněna podmínka daná v § 24 odst. 4 písm. a) zák. o daních z příjmů, tzn., že bez ohledu na polemiku ohledně naplnění podmínky dané v § 24 odst. 4 písm. b) téhož zákona nelze nájemné uznat podle tohoto ustanovení za daňově účinné a je třeba posuzovat naplnění podmínek daných v § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů, při jejich splnění výše nájemného i u finančního leasingu byla daňově účinnou avšak pouze ve výši limitovaného nájemného, neboť zákon o daních z příjmů výši nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku v případě, kdy předmětem nájmu je osobní automobil v kategorii M₁ limituje částkou 1.500.000,- Kč.

Vzhledem k tomu, že v případě žalobce se jednalo o finanční pronájem s následnou koupí najaté věci, lze jako výdaj ve zdaňovacím období roku 2007 ve smyslu § 24 odst. 4 a 5 zák. o daních z příjmů uznat pouze poměrnou část z částky 1.500.000,- Kč připadající na dobu nájmu v roce 2007, tj. částku 500.000,- Kč. Jelikož žalobcem uplatněné nájemné ve výši 1.1978.879,12 Kč přesáhlo výši uvedenou poměrnou částku o částku 697.879,12 Kč, nebyla tato částka uznána správcem daně za daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů. Z tohoto důvodu žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl.

V písemném vyjádření k žalobě původně vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 2/2013 žalovaný uváděl, že podle § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V případě žalobce nebylo u těchto výdajů vynaložených v souvislosti s leasingem technologie minipivovaru prokázáno, že výdaje v částce 1.777.305,- Kč byly vynaloženy v souvislosti se snahou o dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce, když příjmy z vlastního provozu technologie inkasoval jiný subjekt a tento nebyl zavázán k žádné platbě vůči žalobci z titulu jejího užívání. Správce daně zjišťoval skutečný stav provozu restauračního zařízení od doby nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí, do doby provádění daňové kontroly, když

žalobce sám žádné důkazní prostředky nepředložil. Společnost Groll s.r.o. od 12.4.2008 používala ke svému podnikání technologii minipivovaru a příjmy z této činnosti plynuly právě jí. Naopak žalobce uplatnil v daňově účinných výdajích výdaje na leasing minipivovaru, ale žádné související příjmy nejsou v jeho účetnictví evidovány. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce a obchodní společnost Groll s.r.o. jsou dva samostatné podnikatelské subjekty a nelze považovat za pouhé administrativní pochybení to, že u žalobce byly v základu daně z příjmů uplatněny výdaje věcně související s podnikatelskou činností jiného subjektu. V předmětném případě majetek v podobě technologie minipivovaru nesloužil žalobci k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů a proto nelze ani náklady s tím související uznat za daňově účinné. V předmětné věci přitom není podstatné, zda Groll s.r.o. provozovala minipivovar zkušebně, ani s jakým výsledkem. Podstatnou skutečností je, že náklady žalobce byly zatíženy náklady, které souvisely s podnikáním jiného subjektu, tj. náklady, které žalobci nepříslušely. Žalovaný nezpochybňoval náplň podnikatelské činnosti žalobce a ani to, že žalobce prováděl rozsáhlé opravy a rekonstrukce nemovitosti zaevidované v jeho majetku. Žalovaný nezpochybnil ani výdaje vynaložené žalobcem v souvislosti s leasingem minipivovaru v době, kdy jej neprovozovala společnost Groll s.r.o., neboť výdaje vynaložené žalobcem v době, kdy předmětný minipivovar nebyl provozován a žalobce se snažil nalézt nájemce, lze označit za výdaje, sloužící k zajištění zdanitelných příjmů žalobce. V případě, kdy však technologii minipivovaru užívá ke své podnikatelské činnosti jiný daňový subjekt než žalobce a žalobce uplatňuje výdaje související s podnikatelskou činností tohoto jiného daňového subjektu, aniž by v této souvislosti obdržel jakýkoliv příjem, nelze tyto výdaje uznat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tak nesouhlasí s tím, že žalobce uplatnil v rámci svých daňových výdajů částky vynaložené na pronájem technologie, kterou fakticky bezúplatně používal k dosahování svých příjmů jiný daňový subjekt, tyto náklady nemohou být žalobcem v základu daně uplatněny, neboť se věcně vztahují k přímým příjmům jiného daňového subjektu. Z předávacího protokolu podepsaného zástupci zhotovitele a objednavatele a uživatele bylo dne 14. 3. 2008 předáno zařízení minipivovaru a bylo uvařeno 8 várek piva. Z dokumentů úřadu Městského obvodu Plzeň 3, odboru výstavby, bylo s účinností od 28. 2. 2008 povoleno užívání podstatných částí rekonstruovaného objektu, tj. pivovar, dvě pivnice, varna piva, teplá, studená kuchyně, šatna a ubytování. Skutečnost, že zázemí minipivovaru bylo provozováno firmou Groll s.r.o. vyplývá z dokumentů, získaných při místním šetření u Krajské hygienické stanice Plzeňského kraje. Jedná se o oznámení provozovatele stravovací služby podané dne 16. 5. 2008, ve které je uveden den zahájení stravovací činnosti 12. dubna 2008. K povolení předčasného užívání dalších přidružených prostor došlo od 17. 4. 2008, a to nejprve do 30.6.2008 a následně do 31.12.2008 s tím, že je nutné dořešit pouze některé drobné záležitosti, jako např. barevné odlišení schodů do podest schodiště apod. S účinností od 18. 6. 2009 bylo povoleno užívání těchto zbývajících částí. V dalším žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které na str. 4 rozvádí podrobnosti. Z uvedeného vyplývá, že objekt minipivovaru byl již funkční již od 14. 3. 2008 s tím, že zhruba od poloviny dubna 2008 byl zahájen firmou Groll s.r.o. jeho provoz pro veřejnost. Z těchto dokumentů vyplývá, že předmětnou nemovitost bezplatně užíval a pobíral z jeho provozu užítky jiný daňový subjekt než žalobce, který naopak zatížil své daňové náklady částkami vynaloženými na pořízení předmětné technologie minipivovaru, a to aniž by od provozovatele této technologie obdržel jakýkoliv příjem. Nejednalo se o krátkodobou překlenovací dobu bezplatného užívání předmětné technologie, jak žalobce tvrdí. Tvrzení žalobce, že za tuto

dobu firma Groll s.r.o. vybudovala plnohodnotný fungující objekt je diskutabilní, neboť objekt minipivovaru byl plnohodnotný a fungující již od 14. 3. 2008 a byl připraven k pronájmu. K žalobní námitce neprovedení výsledku svědků žalovaný plně odkázal na str. 10 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde se s touto námitkou řádně vypořádal. K tvrzení žalobce, že náklady na leasing minipivovaru nesloužily pouze k dosažení budoucích příjmů, ale i k zajištění a udržení příjmů dosahovaných žalobcem v předmětném zdaňovacím období, a to s poukázáním na nájemní smlouvu uzavřenou dne 1. 11. 2009 s panem P.S., provozovatelem Klubu malých pivovarů, na základě níž byla pronajata část předmětné nemovitosti, žalobce odkazuje na str. 11 a 12 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se k této námitce vyjádřil. Žalovaný souhrnně navrhl, aby žaloba byla krajským soudem zamítnuta.

V písemném vyjádření žalovaného k žalobě původně evidované u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 3/2013 žalovaný uváděl, ve vztahu k žalobním námitkám týkajících se uznání části výdajů vynaložených v souvislosti s nájmem osobního automobilu a ve vztahu k neuznání nákladů vynaložených na pořízení zařízení technologie pro výrobu piva minipivovaru Groll uváděl stejnou právní argumentaci jako ve vyjádření k žalobě vedené původně pod sp. zn. 30Af 2/2013 a 30 Af 3/2013. I ve vztahu k žalobě vedené původně pod sp. zn. 30 Af 3/2013 žalovaný navrhl, aby krajský soud tuto žalobu zamítl.

IV. Projednání věci před krajským soudem

V průběhu jednání o žalobách zástupkyně žalobce konstatovala, že výchozí stav věci považuje za nesporný a předmětem sporu se stává právní posouzení věci. Na podkladě stavu věci zjištěného v daňovém řízení zástupkyně konstatovala, že ve zdaňovacím období roku 2008 a 2009 žalobci nebylo umožněno zahrnout do daňově uznatelných výdajů poměrnou část leasingových splátek na pořízení technologie minipivovaru Groll. Předkládala listinu dokládající, že minimální doba životnosti této technologie činí 15 až 20 let, přičemž žalobci nebylo umožněno u této technologie přinášející dlouhodobé zisky zahrnout do daňově uznatelných výdajů poměrnou část uhrazených leasingových splátek. V ostatních sporných otázkách zástupkyně žalobce setrvala na právním hodnocení otázky daňové uznatelnosti výdajů žalobce spojených s vynaložením jednotlivých leasingových splátek ve zdaňovacím období 2007 a částečně v roce 2008 v souvislosti s uzavřenou smlouvou o pronájmu osobního automobilu značky Mercedes Benz na podporu daňové uznatelnosti výdajů spojených s pořízením technologie minipivovaru Groll uváděla shodné právní argumenty jako v podaných žalobách. Souhrnně navrhovala, aby soud jednotlivá napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost a věc vrátil k dalšímu řízení straně žalované a požádala o přiznání práva na náhradu nákladů řízení.

Jednání o projednávaných žalobách proběhlo v nepřítomnosti strany žalované, která svoji nepřítomnost omluvila a souhlasila s jednáním v její nepřítomnosti.

V. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumávání jednotlivých rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadená rozhodnutí

přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Při projednání žalob krajský soud vycházel zejména ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v době jednotlivých zdaňovacích období.

Podle § 24 odst. 1 cit. zákona výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

Podle § 24 odst. 4 cit. zákona nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, se uznává jako výdaj (náklad) za podmínky, že

a) doba nájmu pronajímané věci je delší než 20 % stanovené doby odpisování uvedené v [§ 30](#), nejméně však tři roky. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně osm let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání, a

b) po ukončení doby nájmu podle písmene a) následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem; přitom kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle [§ 31 odst. 1 písm. a\)](#) tohoto zákona k datu prodeje, a

c) po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zahrne poplatník uvedený v [§ 2](#) odkoupený majetek do svého obchodního majetku.

Pokud by ke dni koupě najatá věc byla při rovnoměrném odpisování ([§ 31](#)) již odepsána ve výši 100 % vstupní ceny, neplatí podmínka uvedená v písmenu b). Při změně doby odpisování ([§ 30](#)) se pro účely stanovení minimální doby trvání finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku podle písmene a) a výše kupní ceny podle písmene b) použije doba odpisování platná v době uzavření smlouvy. U osobního automobilu kategorie M1 s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druhu sanitní a druh pohřební,⁹⁷⁾ přesáhne-li nájemné podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí za celou dobu trvání nájmu částku 1 500 000 Kč, uznává se jako výdaj (náklad) za celou dobu trvání nájmu pouze nájemné ve výši 1 500 000 Kč a v jednotlivých zdaňovacích obdobích pouze poměrná část z 1 500 000 Kč připadající na příslušné zdaňovací období.

Krajský soud vycházel při projednávání žaloby původně evidované u Krajského soudu v Plzni pod **sp. zn. 30Af 1/2013**, tj. při přezkumu **rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12.2012, čj. 9086/12-1200-400933** z nesporně zjištěného stavu věci, ze kterého se podává, že dne 2. 2. 2005 byla uzavřena smlouva o operativním leasingu č. P-400374 mezi firmou Daimler Chrysler Services Bohemia s.r.o. a Acreal – nemovitosti s.r.o., kde předmětem leasingu byl

osobní automobil Mercedes-Benz, ze smlouvy blíže identifikovaný. Dodavatelem předmětu leasingu, který určil nájemce, byla firma VSP Auto s.r.o., přičemž sjednaná doba leasingu byla 36 měsíců a splatnost jednotlivých konečných leasingových splátek se řídila všeobecnými podmínkami operativního leasingu pronajímatele, které byly nedílnou součástí uzavřené smlouvy.

Dne 2. 2. 2005 byla uzavřena smlouva o uzavření budoucí kupní smlouvy mezi budoucím prodávajícím VSP Auto s.r.o. a Acreal-nemovitosti s.r.o., jako budoucím kupujícím. Z preambule této smlouvy vyplývá, že po uplynutí doby leasingu po splnění veškerých povinností budoucího kupujícího podle leasingové smlouvy, zejména řádného zaplacení veškerých konečných leasingových splátek podle splátkového kalendáře, tj. po řádném zániku leasingové smlouvy, nabude budoucí prodávající následující kalendářní den po řádném zániku leasingové smlouvy vlastnictví k předmětu smlouvy od společnosti Daimler Chrysler Services Bohemia s.r.o. Podle bodu III. preambule smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy, smluvní strany mají po nabytí vlastnictví k předmětu smlouvy budoucím prodávajícím v úmyslu uzavřít za podmínek stanovených touto smlouvou o uzavření budoucí kupní smlouvy smlouvu kupní, jejímž předmětem bude převod vlastnictví k předmětu smlouvy na budoucího kupujícího. Podle dalšího ujednání smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy nájemce je oprávněn za dále uvedených podmínek písemně vyzvat budoucího prodávajícího k uzavření kupní smlouvy k předmětu smlouvy ve formě a s obsahem podle části B této smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy formulující obsah smlouvy o koupi použitého vozidla, ve lhůtě do 60 kalendářních dnů před uplynutím doby leasingu a do 30 kalendářních dnů před uplynutím doby leasingu. Vyzve-li budoucí kupující budoucího prodávajícího k uzavření kupní smlouvy za shora uvedených podmínek, zavazuje se budoucí prodávající uzavřít s budoucím kupujícím kupní smlouvu do 30 kalendářních dnů po řádném zániku leasingové smlouvy. Nevyzve-li budoucí kupující budoucího prodávajícího v souladu s výše sjednanými podmínkami k uzavření kupní smlouvy do 30 kalendářních dnů před uplynutím doby leasingu, zaniká závazek budoucího prodávajícího uzavřít s budoucím kupujícím kupní smlouvu. Podle části B smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy jsou dále specifikovány podmínky smlouvy o koupi použitého vozidla mezi prodávajícím VSP Auto s.r.o. a Acreal – nemovitosti s.r.o. jako kupujícím, kdy předmětem kupní smlouvy má být osobní automobil Mercedes-Benz ve smlouvě náležitě identifikovaný. Kupní cena předmětu smlouvy byla sjednána na částku 539.495,80 Kč bez DPH.

Z obsahu faktury č. 2800053 vystavené dne 2. 2. 2008 vyplynulo, že dodavatel VSP Auto s.r.o. fakturoval odběrateli Acreal – nemovitosti s.r.o. zůstatkovou hodnotu předmětu leasingu smlouvy P-400374 ve výši 539 495,- Kč.

Na podkladě nesporných listinných podkladů správce daně i žalovaný dospěli ve vztahu k zdaňovacím obdobím 2007 k závěru, že smlouva o operativním leasingu č. P-400374 je ve své podstatě smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí. K tomuto závěru správce daně i žalovaný využili ust. § 8 odst. 3 daňového řádu zák. č. 280/2009 Sb. Přes formální označení předmětné smlouvy jako smlouvy o operativním leasingu správce daně vycházel z kontextu širších souvislostí a shledal, že skutečným obsahem tohoto právního úkonu je smlouva o finančním leasingu s následnou koupí najaté věci. Již správce daně I. stupně ve zprávě o daňové kontrole podrobně rozvedl důvody, o které svůj závěr opřel, které

uvedl ve zprávě o daňové kontrole čj. 107600/12/138932403126 na str. 5-9. Žalovaný vycházel ze stejného skutkového základu, dospěl ke stejnému právnímu závěru, a to na podkladě důvodů, které uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí čj. 9086/12-1200-400933 na str. 4-8. Krajský soud závěr správce daně I. stupně i závěry žalovaného akceptuje, avšak konstatuje, že otázka, zda v přezkoumávaném případě se jednalo o nájemné podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí nebo o nájemné ze smlouvy o operativním leasingu, není rozhodující pro posouzení, zda jednotlivé částky nájemného byly limitovány výší 1.500.000,- Kč ve svém celku či v poměrných částkách z 1.500.000,- Kč připadajících na příslušné zdaňovací období.

Pokud správce daně I. stupně i žalovaný dospěli k závěru, že v případě žalobce došlo k uzavření smlouvy nikoliv podle formálního označení o operativním leasingu, ale podle skutečného obsahu právního úkonu, musely se tyto daňové orgány vypořádat s aplikací ustanovení § 24 odst. 4 a § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů.

Ust. § 24 odst. 4 cit. zákona dopadá na výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve formě nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat a jako výdaj toto nájemné uznává při kumulativním splnění podmínek definovaných v § 24 odst. 4 písm. a), b) a c) cit. zákona. Okolnosti souzené věci dokládají, že minimálně jedna ze tří podmínek definovaná pod písm. b) není splněna, neboť po skončení doby nájmu osobního automobilu definované v první podmínce § 24 odst. 4 písm. a) zák. o daních z příjmů, nenásledovalo bezprostředně převedení vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem. Pronajímatelem v souzeném případě byla firma Daimler Chrysler Services Bohemia s.r.o. a z této firmy po řádném naplnění leasingové smlouvy uzavřené mezi tímto pronajímatelem a žalobcem jako nájemcem, došlo k převodu vlastnického práva k osobnímu automobilu jako k předmětu leasingu nikoli na žalobce jako na nájemce, ale na firmu VSP Auto s.r.o. Tato forma třístranných právních ujednání v podstatě vyloučila možnost naplnění podmínky plynoucí z § 24 odst. 4 písm. b) zák. o daních z příjmů, neboť po skončení doby nájmu nedošlo k převodu vlastnických práv k předmětu nájmu mezi pronajímatelem Daimler Chrysler Services Bohemia s.r.o. na žalobce jako nájemce. Z tohoto důvodu nebylo možné přímo aplikovat ust. § 24 odst. 4 *in fine*, které u osobního automobilu kategorie M₁ stanoví limit ve výši 1.500.000,- Kč pro případ, kdy přesáhne nájemné podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí za celou dobu trvání nájmu částku 1.500.000,- Kč a za daňově uznatelný výdaj, za celou dobu trvání nájmu stanoví nájemné pouze ve výši 1.500.000,- Kč a v jednotlivých zdaňovacích obdobích pouze do výše poměrné části z této částky připadající na příslušné zdaňovací období. Správce daně I. stupně i žalovaný za této situace posuzovali daňovou uznatelnost výdaje představovaného výší leasingových splátek za pronájem osobního automobilu ve zdaňovacím období 2007 dle § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení prodává-li se majetek, který byl předmětem nájemní smlouvy po jejím ukončení, nájemci uznává se nájemné do výdajů pouze za podmínek, že kupní smlouva splňuje kritéria plynoucí z § 24 odst. 5 písmena a), b) a c) zák. o daních z příjmů.

Pro potřeby aplikace ust. § 24 odst. 4 a § 24 odst. 5 vycházel krajský soud rovněž z důvodové zprávy k zák. č. 438/2003 Sb., kterým byl změněn zákon o daních z příjmů a

který poprvé zavedl limit výše nájemného při pořízení vozidla formou finančního leasingu. Prováděná legislativní změna vycházela ze zjištění, že osobní automobily pořizované pro účely podnikání jsou často používány i pro soukromé účely a prokazování účelu použití je velmi obtížné a je odvislé pouze od evidence poplatníka. Přitom v některých případech se jedná o automobily s poměrně vysokou pořizovací cenou a na vrub daňových nákladů jsou tak uplatňovány vysoké částky, což však ve svém důsledku znamená, že na komfort vlastníků nebo uživatelů těchto vozidel přispívají de facto všichni poplatníci. Proto bylo navrženo stanovení limitu vstupní ceny pro odepisování osobních automobilů a současně výše nájemného při pořízení vozidla formou finančního leasingu. Uplatnění tohoto limitu i na straně pronajímatel leasingové společnosti sledovalo pouze výrazné omezení pořizování těchto vozidel formou finančního leasingu. Důvodová zpráva ve vztahu k § 24 odst. 5 odůvodňovala legislativní změnu zjištěním, že smyslem ust. § 24 odst. 5 bylo od počátku platnosti zákona o daních z příjmů zamezit obcházení podmínek pro uznání leasingových splátek v základu daně, které jsou uvedeny v § 24 odst. 4. Při projednání poslední velké novely zák. č. 492/2000 Sb. bylo ust. § 24 odst. 5 změněno takovým způsobem, že byl původní smysl tohoto ustanovení zcela eliminován. Podle znění platného před přijetím zák. č. 438/2003 Sb. bylo pro příjemce finančního leasingu zcela irelevantní, za jakou cenu leasovaný majetek odkoupí a jak dlouho leasing trvá, protože pokud nesplní podmínky plynoucí z § 24 odst. 4, tak je splní podle § 24 odst. 5. Proto bylo navrženo nové znění § 24 odst. 5, které kromě jiného řešilo i uznatelnost leasingových splátek v případě, kdy je leasingová smlouva uzavřena na dobu kratší než je minimální doba stanovena v § 24 odst. 4 zák. o daních z příjmů. Z gramatického výkladu ust. § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů ve vazbě na citovanou důvodovou zprávu v zák. č. 438/2003 Sb. dospěl krajský soud k závěru, že v případě prodeje majetku, který byl předmětem nájemní smlouvy po jejím ukončení, nájemci, uznává se nájemné do výdajů za podmínek, že kupní cena respektuje požadavky stanovené v § 24 odst. 5 písm. a), b) a c). Ani ust. § 24 odst. 4 *in fine* nevymezuje zákonné podmínky pro uznání nájemného jako daňově uznatelného výdaje nájemce a jejich výši částkou 1.500.000,- Kč za celou dobu trvání nájmu nelimituje. Pro tento případ je nezbytné akceptovat čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod č. 2/1993 Sb., podle kterého státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví v čl. 11 odst. 5, podle kterého daň a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Pokud žalobce nesplnil podmínky, za kterých lze nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uznat jako výdaj daňově uznatelný a pokud v případě nájmu osobního automobilu kategorie M₁ nebylo možné přistoupit k limitování celkové i poměrné výše nájemného vynaloženého na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí, bylo nezbytné posuzovat daňovou uznatelnost výdajů představovaných vynaloženým nájemným při prodeji majetku, který byl předmětem nájemní smlouvy po jejím skončení nájemci podle § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů. Toto zákonné ustanovení však výši nájemného nelimituje a při posuzování konečné výše daňově uznatelnosti nájemného nelze posuzovat podle speciální právní úpravy obsažené v § 24 odst. 4 *in fine*. Krajský soud konstatuje, že aplikovaná právní úprava je poznamenána legislativním deficitem, který odporuje původnímu záměru zákonodárce, který byl vyjádřen v důvodové zprávě k zákonu č. 438/2003 Sb. měnícího zákon o daních z příjmů, nicméně zásada legality, kterou je správa daní ovládána brání rozšiřujícímu výkladu ustanovení § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů a tím brání i aplikaci limitu výše nájemného jako daňově uznatelného výdaje.

Krajský soud shledal důvodnost žalobní výtky, kterou žalobce ve vztahu k rozhodování ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 řádně uplatnil a shledal, že správce daně i žalovaný vycházeli z nesprávného výkladu ust. § 24 odst. 4 a § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů. Na základě tohoto zjištění krajský soud postupem podle § 78 odst. 1 **rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12. 2012, čj. 9086/12-1200-400933** zrušil pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 toto rozhodnutí vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Při projednání žaloby původně evidované u Krajského soudu v Plzni pod **sp. zn. 30Af 3/2013**, tj. při přezkumu **rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12.2012, čj. 9088/12-1200-400933** vycházel krajský soud z obsahu žaloby, kterou žalobce napadal neuznání části výdajů vynaložených v souvislosti s nájmem osobního automobilu Mercedes-Benz, jako výdajů daňově uznatelných a současně neuznání výdajů vynaložených na pořízení technologického zařízení pro výrobu piva v minipivovaru Groll, to vše za zdaňovací období roku 2008.

Krajský soud vycházel z nesporně zjištěného stavu věci, který ve vazbě na neuznání části výdajů vynaložených v souvislosti s nájmem osobního automobilu Mercedes-Benz byl zcela totožný jako skutková zjištění, učiněná daňovými orgány ve vazbě na totožnou problematiku řešenou ve zdaňovacím období 2007. Právní závěry, které jsou výše prezentovány ve vazbě ke zdaňovacímu období roku 2007, krajský soud zaujal i ve vztahu k výdajům souvisejícím s úhradou nájmu osobního automobilu Mercedes-Benz v poměrné části zdaňovacího období, a to konkrétně za leden 2008. Tyto právní závěry dokládají důvodnost uplatněné žalobní výtky a dokládají nesprávnou aplikaci ust. § 24 odst. 4 a § 24 odst. 5 zák. o daních z příjmů daňovými orgány. Tato skutečnost byla také důvodem proto, aby vydané rozhodnutí trpící uvedenou nezákonností bylo podle § 78 odst. 1 zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení ve shodě s ust. § 78 odst. 4 s.ř.s.

Při posuzování druhé části žalobních výtek, které mířily na problematiku neuznání nákladů vynaložených na pořízení technologické zařízení pro výrobu piva minipivovaru Groll ve zdaňovacím období roku 2008, vycházel krajský soud z nesporných skutkových zjištění, ze kterých se podává, že dne 25. srpna 2006 byla uzavřena smlouva o nájmu a koupi najaté věci č. 026/3411 mezi pronajímatelem – LECONT s.r.o., se sídlem v Kutné Hoře a nájemcem Acreal-nemovitosti s.r.o., se sídlem nám. Republiky 14a/360. Předmětem uzavřené smlouvy byl nájem zařízení technologie pro výrobu piva s tím, že nájemci při splnění daných podmínek podle této smlouvy vznikne právo na koupi předmětu nájmu. Pronajímatel prohlásil, že je vlastníkem předmětu nájmu, je oprávněn s ním nakládat bez omezení a uzavřenou smlouvou se zavázal přenechat předmět nájmu nájemci do užívání do skončení doby nájmu. Nájemní poměr mezi pronajímatelem a nájemcem byl sjednán na dobu 36 měsíců a dále byly sjednány bližší podmínky nájmu a úplaty za nájem. Současně byly sjednány podmínky pro realizaci koupě najaté věci pro případ, nedojde-li k předčasnému ukončení nájmu podle sjednaných podmínek. Sjednané splátky nájemného byly specifikovány v částkách a termínech stanovených splátkovým kalendářem ze dne 25. 8. 2006, který byl následně na základě dohody smluvních stran měněn.

Dne 1. 7. 2008 byla uzavřena dohoda o vzájemné spolupráci mezi firmou Acreal-nemovitosti s.r.o. a firmou Groll s.r.o. se sídlem Plzeň, Truhlářská 10, ze které vyplývá, že

společnost Acreal-nemovitosti s.r.o. ujednala dne 1.7.2008 na základě rozhodnutí příslušného stavebního úřadu o povolení k předčasnému užívání pivnice a restaurace s hygienickým zařízením pro hosty bez kuchyně se společností Groll s.r.o. na dobu určitou, a to do vydání kolaudačního rozhodnutí s nabytím právní moci, dohodu o předčasném prozatímním užívání pivovaru s tím, že provozující společnost se zavazuje hradit veškeré náklady, provoz, energie, zboží, mzdy a odvody. Firma Groll s.r.o. přebírá veškerou hmotnou odpovědnost za movitý a nemovitý majetek, inventář a vybavení společnosti Acreal-nemovitosti s.r.o. Mezi smluvními stranami bylo ujednáno, že případný zisk se bude mezi ně dělit rovným dílem 50:50. Dohoda byla uzavřena na dobu určitou a pozbývá platnosti dnem nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí vydaného příslušným stavebním úřadem. Tyto a další skutečnosti zjištěné v průběhu prováděné daňové kontroly shrnul správce daně I. stupně do zprávy o daňové kontrole ze dne 26.3.2012, kde v části 5. na str. 19 až 22 dospěl k závěru, že od 12. dubna 2008 byl v objektu Lautensackovský dům provozován minipivovar společností Groll s.r.o. a v objektu fungovala i restaurace. V účetnictví žalobce, jako daňového subjektu, nebylo o výnosech v této souvislosti žádným způsobem účtováno. Správce daně I. stupně shledal, že žalobce uplatnil do svých daňově uznatelných nákladů nájemné za užívání technologie minipivovaru, avšak předmět leasingu přenechal do užívání jinému subjektu de facto bezplatně. Žalobce se tím předem de facto vzdal protiplnění za přenechání užívání předmětných nemovitostí, včetně technického vybavení a tuto situaci správce daně vyhodnotil jako krácení daňové povinnosti jiným způsobem s odkazem na § 23 odst. 10 zák. o daních z příjmů. U uvedených nákladů nebyla naplněna ani základní podmínka plynoucí z § 24 odst. 1 téhož zákona, podle něž lze odečíst výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto právní závěry akceptoval i žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí, který dospěl k závěru, že výdaje uplatněné žalobcem v základu daně z příjmů za zdaňovací období kalendářního roku 2008 v uplatněné výši vynaložené daňovým subjektem na leasing technologie minipivovaru nelze uznat za výdaje, u nichž byla prokázána věcná souvislost s příjmy daňového subjektu, resp. nebylo prokázáno, že tyto výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu a proto je nelze uznat podle § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů za výdaje způsobilé ovlivnit jeho základě z příjmů. Podklady pro toto rozhodnutí a odůvodnění právních závěrů žalovaný podrobně rozvedl v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí na str. 15-22, na které krajský soud odkazuje.

Krajský soud posuzoval, zda náklady na pořízení technologického zařízení minipivovaru, tzn. jednotlivé splátky nájemného vynaložené ve zdaňovacím období roku 2008, splňovaly podmínky ust. § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmu, zda se jednalo o výdaje daňově uznatelné a zda ve smyslu § 23 odst. 1 byla u příjmů a výdajů respektována jejich věcná a časová souvislost. Žalobce vynaložení výdajů zdůvodňoval tvrzením, že výdaje byly i v průběhu roku 2008 vynakládány s vědomím očekávaných budoucích příjmů z provozování technologického zařízení minipivovaru. Zdůrazňoval, že je nezbytné posuzovat ekonomické důvody jednotlivých kroků žalobce při uvádění minipivovaru do zkušebního provozu a posléze do plnohodnotného provozu. Tvrdil, že nelze usuzovat na plnohodnotný provoz minipivovaru v průběhu roku 2008, když podle žalovaného provoz minipivovaru měl být zahájen již 14. 3. 2008 uvařením 8 várek piva. Krajský soud vzal v úvahu skutečnosti zjištěné správcem daně v průběhu prováděné daňové kontroly, když podle sdělení RWE energie a.s. bylo doloženo, že na adrese odběrného místa Truhlářská 2397/10 v Plzni, tj. v místě

provozování minipivovaru Groll, jako zákazník byla evidována od 14. 3. 2008 do 10.5.2008 společnost Acreal-nemovitosti s.r.o. a od 11.5.2008 do 31.3.2010 společnost pivovar Groll s.r.o. Sdělení společností ČEZ, zákaznické služby s.r.o. doložilo, že na stejném odběrném místě byla jako zákazník evidována od 3. 12. 2007 do 26. 3. 2008 společnost Acreal-nemovitosti s.r.o. a od 27.3.2008 do 31.3.2010 společnost Groll s.r.o. Současně ze sdělení Celního úřadu Plzeň bylo zjištěno, že v období od dubna 2008 do dubna 2009 podávala společnost Groll s.r.o. daňové přiznání ke spotřební dani z piva vyrobeného na adrese Plzeň, Truhlářská 2397/10. Tato spotřební daň z piva byla přiznána za období duben 2008 ve výši 2.126,- Kč, v květnu 2008 dosáhla výši 3.789,- Kč, v červnu 4.257,- Kč a ve srovnatelné výši byla přiznávána bez zřetelných výkyvů co do výše přiznávané daně i za další měsíce roku 2008 a roku 2009 (*pozn. soudu: výše daně z piva se zjistí jako součin tří veličin, a to množství piva v hektolitrech zaokrouhleného na dvě desetinná místa, u kterého vznikla povinnost přiznat daň, dále každého celého hmotnostního procenta původní mladiny a základní sazby, resp. některá ze snížených sazeb pro malé nezávislé pivovary, která v souzeném případě činí 16,- Kč/hl piva – ve smyslu zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních dani a vyhl. č. 468/2003 Sb.*).

Výdaje spojené s úhradou leasingových splátek byly vynakládány žalobcem na podkladě uzavřené smlouvy o nájmu zařízení technologie pro výrobu piva uzavřené dne 25. srpna 2006 po dobu trvání nájmu, to je do března 2011. Ve vztahu k tomuto časovému rámci také krajský soud posuzoval časovou i věcnou souvislost mezi vynaloženými výdaji a dosahovanými příjmy. Krajský soud neakceptoval názor žalobce, že dosahování příjmů v příčinné souvislosti s vynaloženými výdaji je nezbytné posuzovat v mnohem širším časovém rámci, který by měl být ohraničen až dobou životnosti pronajímaného technologického zařízení. Po uplynutí doby nájmu, tj. od září 2009, posléze prodloužené do 15. března 2011, nelze ani vysledovat věcnou souvislost dosahovaných příjmů, neboť v následujícím období postupně nastávala změna vlastnických vztahů k samotnému technologickému zařízení i k samotné nemovitosti, ve které zařízení bylo dalšími subjekty provozováno. Krajský soud neshledal, obdobně jako žalovaný, ani věcnou souvislost mezi jednotlivými výdaji vynakládanými žalobcem po dobu trvání nájmu technologického zařízení minipivovaru, neboť, bylo nesporně zjištěno, že již od roku 2008 žalobce samotný pivovar neprovozoval, neboť byl provozován na základě smluvního ujednání firmou Groll s.r.o. Ani samotný žalobce neočekával, že to bude on, kdo bude dosahovat po vynaložení výdajů spojených s pronájmem technologického zařízení věcně souvisejících příjmů z provozu minipivovaru, když sám tvrdil, že neměl ani v úmyslu přenechat provoz pivovaru firmě Groll s.r.o., což považoval za provizorní řešení. Ani v následné době to logicky nebyl žalobce, který zařízení pivovaru dále provozoval, ale na základě nájemní smlouvy ze dne 25. 3. 2010 zařízení minipivovaru, včetně nemovitosti, Lautensackovského domu, získala do nájmu odborně fundovaná firma AZ Catering services s.r.o. Věcnou souvislost mezi výdajem a souvisejícím příjmem vylučuje i odlišnost subjektu, který předmětný výdaj vynaložil, tedy žalobce, od subjektů, které na základě tohoto výdaje dosahovaly související příjmy. Časovou a věcnou souvislost mezi vynaloženými výdaji a následně dosahovanými příjmy nemůže doložit ani vysvětlení podnikatelského záměru žalobce, který od roku 2008 měl vyvíjet veškerou možnou činnost k tomu, aby rekonstruovaný objekt pivovaru a pořízené technologické zařízení na výrobu piva uvedl do zkušebního provozu a následně zabezpečil jeho plnohodnotný provoz. Bez ohledu na výši dosahovaných příjmů z počátečního provozování minipivovaru počínaje od roku 2008, včetně roku 2009, nebylo prokázáno

tvrzení žalobce, že počáteční spuštění provozu v březnu 2008 představované uvařením 8 várek piva nebylo možné hodnotit jako zahájení plnohodnotného provozu minipivovaru. Rozběh výroby piva pochopitelném omezeném rozsahu počal v dubnu 2008 a v průběhu celého zdaňovacího období roku 2008 i 2009 provoz pivovaru probíhal kontinuálně bez zjevných výpadků, což dokládá, že jeho tehdejší provozovatel firma Groll s.r.o. vystupovala jako plnohodnotný provozovatel pivovaru, když měla smluvně zajištěn odběr energií a stala se i plátcem spotřební daně z piva, která byla odváděna v částkách dokládající právě kontinuální provoz zařízení pivovaru. V průběhu zdaňovacího období roku 2008 a i potažmo roku 2009, to byl žalobce, který vynakládal výdaje prostřednictvím úhrady plateb nájemného za pronájem technologického zařízení minipivovaru Groll a nebyl to žalobce, který v příčinné časové a věcné souvislosti dosahoval na podkladě tohoto výdaje související příjmy. Tento závěr, ke kterému dospěl správce daně I. stupně i žalovaný shledal krajský soud jako vycházející z nesporně zjištěného stavu věci, který byl řádně vyhodnocen ve vazbě na ust. § 23 odst. 1 a 2 a § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů. V této části žaloba nebyla shledána důvodnou stran žalobní výtky mířící na vyhodnocení problematiky neuznání nákladů vynaložených na pořízení technologického zařízení pro výrobu piva minipivovaru Groll, neboť mezi výdaji a příjmy, byť očekávanými, neexistoval přímý a bezprostřední vztah.

I když tato druhá žalobní výtka nebyla důvodná, žaloba původně evidovaná u krajského soudu pod sp. zn. 30Af 3/2013 se ve svém komplexu stala důvodnou, neboť nesprávné postupy při aplikaci ust. § 24 odst. 4 a § 24 odst. 5 zák. o dani z příjmů ve vazbě s výdaji souvisejícími s úhradou nájemného osobního automobilu Mercedes Benz byly, jak výše uvedeno, shledány důvodnými a staly se důvodem pro zrušení rozhodnutí jako celku a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Při projednání žaloby původně evidované u Krajského soudu v Plzni pod **sp. zn. 30 Af 2/2013, tj. při přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12.2012, čj. 9087/12-1200-400933** vycházel krajský soud ze zjištění, že předmětem uplatněné žaloby byla skutečnost, že žalobce v roce 2009 zahrnul neoprávněně do daňových výdajů též výdaje související s leasingem technologie minipivovaru, aniž by toto zařízení sám využíval a základ daně z příjmů v tomto zdaňovacím období zatížil výdaji, aniž by mu v souvislosti s takto vynaloženými výdaji plynuly zdanitelné příjmy. Předmět žaloby je totožný jako druhý žalobní bod v žalobě původně evidované u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 3/2013. Skutkový základ a rovněž právní závěry, ke kterým dospěl správce daně I. stupně i žalovaný jsou zcela identické jako ve vztahu k zdaňovacímu období 2008. Logicky Krajský soud v Plzni vycházejí ze závěrů, ke kterým dospěl ve vztahu k posouzení otázky daňové uznatelnosti výdajů spojených s pronájemem technologického zařízení minipivovaru Groll, shledal nedůvodnost uplatněného žalobního bodu, neboť rovněž ve zdaňovacím období roku 2009 nebyla doložena věcná a časová souvislost mezi vynaloženými výdaji a v jejich souvislosti dosahovanými příjmy na straně žalobce a nebyly s tím naplněny podmínky plynoucí z ust. § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů, na jejichž podkladě lze posoudit vynaložené výdaje jako daňově uznatelné. Z tohoto důvodu žaloba nebyla uznána důvodnou a ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období a k tomuto předmětu řízení byla zamítnuta.

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází z výsledku řízení jako celku, ve kterém žalobce i žalovaný dosáhli úspěchu ve stejném poměru a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků na náhradu nákladů řízení nemá právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve třech 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 nejblíže 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 Plzni dne 30. září 2014

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková