



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **GRENKELEASING s.r.o.**, IČ 458 07 655, se sídlem Lomnického 1705/5, Praha 4, zast. společností **VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o.**, IČ 6012 46 115, se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (původně: Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu) se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 6.2.2012, čj. 1205/12-1200-107333,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu vydanému Finančním úřadem pro Prahu 4 dne 20.4.2011, pod čj. 205608/11/004514108932. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci doměřena za zdaňovací období roku 2007 daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 2.488.033,-Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 5 %, z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 124.401,-Kč.

Z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že vydání dodatečného platebního výměru předcházela daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007, zahájená dne 27.5.2009. Výsledek kontrolního zjištění je obsažen ve zprávě o daňové kontrole č.j. 354017/10/004932105959 (dále jen "zpráva o daňové kontrole"). V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že hlavním předmětem činnosti žalobce je leasing hmotného majetku, a to buď formou finančního, nebo operativního leasingu. Smlouvy, které žalobce uzavíral se svými klienty, byly uzavírány jako tzv. smlouvy nepojmenované (innominátní), které nejsou obchodním zákoníkem jako smluvní typ upraveny. Pro oba typy pronájmu žalobce používal stejný formulář smlouvy označený jako „Leasingová smlouva“, jen v něm vyznačil, zda jde o finanční, či

operativní leasing. V případě finančního leasingu, na rozdíl od operativního leasingu, má leasingový nájemce právo po uplynutí sjednané doby leasingu nabýt předmět leasingu do vlastnictví za podmínek uvedených v leasingové smlouvě. Sjednaná doba leasingu je v leasingové smlouvě stanovena počtem kalendářních měsíců a začíná běžet prvním dnem kalendářního čtvrtletí následujícího po předání předmětu leasingu, resp. prvním dnem následujícího kalendářního měsíce, pokud jsou leasingové splátky splatné měsíčně, nikoli čtvrtletně. Po sjednanou dobu leasingu je leasingový nájemce povinen hradit leasingové splátky podle splátkového kalendáře, které v případě finančního i operativního leasingu plně pokrývají celkové náklady související s pořízením předmětu leasingu a s realizací leasingové smlouvy, jakož i kalkulovaný zisk (viz § 1 bod 1). Všeobecných leasingových podmínek). Dojde-li k předání předmětu leasingu před sjednanou dobou leasingu, je žalobce, nad rámec leasingových splátek, oprávněn vystavit leasingovému nájemci fakturu za poskytnutí služby (nájmu), tzv. poplatků za užívání předmětu leasingu (dále též "uživatelský poplatek"). Výše tohoto poplatku se odvíjí od výše leasingové splátky (1/30 měsíční leasingové splátky za každý den přechodného období). Toto období předcházející sjednané době leasingu je ve smlouvě nazýváno jako přechodné období. Žalobce při účtování výnosů z leasingové smlouvy podle původní metodiky odlišoval, zda jde o poplatky za užívání předmětu leasingu po dobu tzv. přechodného období, o kterých jednorázově účtoval ve prospěch příslušného výnosového účtu do účetního období zahrnujícího toto přechodné období, nebo o leasingové splátky, rovnoměrně rozložené po tzv. sjednanou dobu leasingu. Změna metodiky spočívala v tom, že žalobce podle nové metodiky tyto výnosy z leasingové smlouvy (poplatky za užívání předmětu leasingu a leasingové splátky) jako celek časově rozlišoval po dobu od měsíce následujícího po předání předmětu leasingu do konce leasingové smlouvy. Z dokazování vyplynulo, že žalobce interním dokladem INT07253 ke dni 31.12.2007, jako důsledek změny metodiky, veškeré uživatelské poplatky vyfakturované v roce 2007 v celkové výši 1165335,14 Kč, o kterých v roce 2007 průběžně účtoval ve prospěch účtu 602 115 - Tržby-poplatek za užívání, přeúčtoval na účet 384200 - Výnosy příštích období. Dále žalobce stejným interním dokladem prostřednictvím účtu 648050 - Ost. prov. výn.- nájem,užívání snížil výnosy o částku 2 234 179,51 Kč. Z předložených důkazních prostředků a z vysvětlení podaných žalobcem vyplynulo, že částka 1 509 297,- Kč obsažená v částce 2 234 179,51 Kč (skládající se z částek 164 922,- Kč a 1 344 375,- Kč), se týká "korekce" účetních zápisů roku 2005 a 2006 (jedná se o poplatky za užívání předmětu leasingu po přechodné období, které byly součástí výnosů roku 2005 a 2006 a o které žalobce prostřednictvím účtu 648 050 snížil výnosy roku 2007). Dle vyjádření žalobce se změna metodiky měla dotýkat jen leasingových smluv uzavřených od roku 2006. Správce daně zastával názor, se kterým souhlasil i žalovaný, že výnos v podobě tzv. uživatelského poplatku věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím, které zahrnuje tzv. přechodné období. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na konkrétním příkladu ukázal, že novou metodikou dochází ke krácení výnosů, což je způsobeno tím, že žalobce poplatky za užívání předmětu leasingu nesprávně časově a věcně rozlišil na více zdaňovacích období, namísto, aby o nich účtoval do výnosů toho účetního období, které zahrnuje přechodné období. Předmětem sporu jsou závěry kontroly sepsané ve zprávě o daňové kontrole pod bodem 4, kde se uvádí, že žalobce porušil ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů tím, že nesprávně časově a věcně rozlišil na více zdaňovacích období příjmy (výnosy) z poplatků za užívání předmětu leasingu po přechodné období, které časově a věcně souvisely výhradně se zdaňovacím obdobím roku 2007. Žalobce v průběhu roku 2007 uživatelské poplatky plynoucí z leasingových smluv uzavřených v roce 2007 nejprve účtoval ve prospěch účtu 602 115, a pak 31.12.2007 interním dokladem č. INT07253 celkovou částku uživatelských poplatků zaúčtovaných na tomto účtu ve výši 1165335,14 Kč přeúčtoval na účet časového rozlišení 384200. Tím došlo k neoprávněnému zkrácení výnosů roku 2007 o uvedenou částku.

K tvrzení žalobce vznesenému v odvolání, že nová metoda lépe zohledňuje věcné a časové hledisko daného příjmu za přechodné období žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že z předložených leasingových smluv, všeobecných podmínek, protokolů

o převzetí předmětu leasingu, splátkových kalendářů a faktur vystavených za poplatek za užívání předmětu leasingu je zřejmé, že žalobci plynul výnos z uzavřených smluv již ode dne, kdy došlo k předání předmětu leasingu. Pokud došlo k předání předmětu leasingu před začátkem běhu sjednané doby leasingu, žalobce byl oprávněn fakturovat leasingovému nájemci poplatek za užívání předmětu leasingu po dobu tohoto tzv. přechodného období. Ke každému dni tohoto období je tak možno přiřadit částku výnosů, kterou lze přesně vyčíslit, neboť dle smlouvy činí 1/30 měsíční leasingové splátky. Z logiky věci je tedy zřejmé, že změnou metody, za předpokladu, že žalobce výnosy z leasingových smluv časově rozlišoval po období ode dne předání předmětu leasingu do konce sjednané doby leasingu, jak zpočátku tvrdil, mohlo dojít nejvýše k malým odchylkám ve výnosech způsobených tím, že výše měsíční, resp. čtvrtletní leasingové splátky je vždy stejná a není závislá na počtu dní v daném kalendářním měsíci, resp. čtvrtletí, kdežto u poplatku za užívání předmětu leasingu po tzv. přechodné období se při výpočtu poplatku za jeden den užívání vychází z měsíční výše leasingové splátky a z toho, že měsíc má průměrně 30 dní. Z toho důvodu lze tedy předpokládat, že souhrnná částka těchto odchylek za celé účetní období bude nevýznamná. Jak ale vyplynulo z průběhu daňového řízení, teprve až žalobce konkrétními důkazními prostředky dokládal, jakým způsobem výnosy za použití nové metody účtování časově rozlišoval (protokol o ústním jednání č.j. 185147110/004932105959 ze dne 7.5.2010), bylo zjištěno, že žalobce výnosy z leasingových smluv novou metodou časově rozlišoval až od měsíce následujícího po předání předmětu leasingu. Podle žalobce je na účetní jednotce, aby se rozhodla, zda bude výnosy časově rozlišovat na dny či měsíce. K tomu žalovaný uvedl, že ani zákon o daních z příjmů ani žádný účetní předpis neumožňuje výnosy časově rozlišovat s přesností na měsíce. Podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví má být výnos zaúčtován v tom účetním období, s nímž časově a věcně souvisí. Jen tak lze docílit toho, že účetnictví účetní jednotky je správné a účetní závěrka sestavená na jeho základě podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Není-li možné tuto zásadu dodržet, lze účtovat i v účetním období, v němž účetní jednotka skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, zjistila (z daňového hlediska je porušena věcná a časová souvislost v daném zdaňovacím období - § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Postupem, který zvolil žalobce, může například dojít k tomu, že výnos z poplatku za užívání předmětu leasingu po přechodné období, kterým je měsíc prosinec, resp. jeho část, je spolu s leasingovými splátkami podle nové metody časově rozlišován až od měsíce ledna následujícího účetního období. Na uvedeném příkladu je názorně vidět, že novou metodou dochází k porušování zásady časové a věcné souvislosti s účetním, resp. zdaňovacím obdobím. V takovém případě je v účetnictví odvolatele za účetní období, ve kterém došlo k předání předmětu leasingu v měsíci prosinci, zachycen výnos z leasingové smlouvy ve výši nula, což je v rozporu s ustanovením § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a také v rozporu s ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož žalobce za měsíc prosinec dosáhl výnosu a to v podobě užitelského poplatku. K námitce žalobce vznesené v odvolání, že správce daně nezhodnotil problematiku účetní metody jako celku, žalovaný uvedl, že správce daně, jak vyplývá z popsaného průběhu kontroly prověřoval konkrétní částky zjištěné z předloženého účetnictví, u nichž bylo prokázáno, že o ně snížil žalobce výnos roku 2007. Pokud žalobce měl za to, že změnou metody v konečném důsledku žádné výhody nedosáhl co do výše zdanění, byl povinen toto své tvrzení prokázat (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu), a to předložením takových důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 93 odst. 1 daňového řádu), z nichž tato tvrzená skutečnost jednoznačně vyplývá. V průběhu daňové kontroly žalobce takové důkazní prostředky nepředložil a správci daně podával pouze vysvětlení, v nichž jej ujišťoval o tom, že změnou metody ke krácení daně nedošlo. Nadto žalovaný ve svém rozhodnutí (str. 14) na příkladu uvedl, že nová metoda účtování užitelských poplatků není správná, neboť při ní dochází k porušování zásady časové a věcné souvislosti s účetním, resp. zdaňovacím obdobím, také tím, že výnosy z leasingových smluv jsou novou metodou časově rozlišovány až od měsíce následujícího po předání předmětu leasingu.

Žalobce proti žalobou napadenému rozhodnutí namítá tyto skutkové a právní důvody nezákonnosti:

V první řadě žalobce uvedl, že předmětem sporu je posouzení toho, zda měl být tzv. uživatelský poplatek časově rozlišen po dobu trvání leasingové smlouvy, či naopak jednorázově zaúčtován jako výnos zdaňovacího období, ve kterém byl vyfakturován příslušnému leasingovému nájemci, nebo-li žaloba směřuje pouze proti kontrolnímu zjištění popsánému ve zprávě o daňové kontrole v bodu 4. V této souvislosti žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že přechodné období je nutné považovat za samostatný úsek a právní vztah vzniklý v tomto období za vztah odlišný od vztahu leasingového. Kritérium zvolené žalovaným, kterým odůvodňuje existenci dvou právních vztahů, tj. že uživatelský poplatek nepokrývá náklady související s pořízením předmětu leasingu a s realizací smlouvy, neobstojí. Žalobce je toho názoru, že uživatelský poplatek stejně jako leasingové splátky představují svým charakterem jedno a totéž plnění, a to sice úplatu za právo užívat předmět leasingu. Žalobce se domnívá, že smlouva nenabízí prostor pro interpretaci předloženou žalovaným, že v jejím rámci existují dva samostatné právní vztahy, neboť z hlediska účelu smlouvy a rozložení rizik mezi pronajímatelem a nájemcem neexistuje mezi těmito dvěma obdobími žádný rozdíl. Přechodné období představuje pouze modifikaci ujednání o sjednané době leasingu ve smyslu jejího dřívějšího započetí, a oprávnění leasingového nájemce užívat předmět leasingu se díky přechodnému období rozprostře na delší časový úsek, ale jedná se pořád o tentýž leasingový vztah. Leasingový vztah pro obě strany tak začíná v okamžiku předání předmětu, a termín „sjednaná doba leasingu“ nelze ztotožňovat se samotným začátkem leasingu, jak to de facto činí žalovaný.

Žalobce uvedl, že původní metoda vedla k tomu, že docházelo ke zkreslení věrného a poctivého obrazu účetnictví, proto je vyloučen závěr učiněný žalovaným, že žalobce novou metodou nesledoval krácení výnosů ani krácení daně.

V závěru žalobce navrhl, aby žalobou napadené rozhodnutí soud zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že přechodné období je nutné považovat za samostatný úsek., neboť je ve smlouvě vymezeno jako období, jehož počátek je určen předáním předmětu leasingu, pokud dojde k předání před začátkem běhu sjednané doby leasingu, a končí dnem, který předchází začátku běhu sjednané doby leasingu. K tomuto období se vážou konkrétní příjmy za pronájem předmětu leasingu, které jsou ve smlouvě vyčísleny ve výši 1/30 měsíční leasingové splátky za každý den tohoto přechodného období. Příjmy za toto období žalobce podle smlouvy fakturuje samostatně nad rámec splátkového kalendáře. Tyto příjmy - vznik nároku na tyto příjmy, jejich výši a podmínky pro fakturaci - jsou řešeny pouze v leasingové smlouvě (všeobecné leasingové podmínky je neřeší vůbec) odděleně od příjmů plynoucích z pronájmu předmětu leasingu po tzv. sjednanou dobu leasingu. Dojde-li k předání předmětu leasingu nejdříve v den, kdy začala běžet sjednaná doba leasingu, nevzniká žalobci nárok na tyto příjmy. Sjednaná doba leasingu je v leasingové smlouvě stanovena v měsících a začíná běžet prvním dnem kalendářního čtvrtletí následujícím po předání předmětu leasingu, resp. prvním dnem následujícího kalendářního měsíce, pokud jsou leasingové splátky splatné měsíčně, nikoli čtvrtletně, a končí uplynutím stanoveného počtu měsíců. Na toto období je leasingovému nájemci jako daňový doklad vystaven splátkový kalendář. Jednotlivé leasingové splátky jsou v něm rozloženy rovnoměrně po sjednanou dobu leasingu. Leasingové splátky se svým charakterem liší od poplatku za užívání tím, že na rozdíl od poplatku za užívání plně amortizují (nahrazují) žalobci celkové náklady související s pořízením předmětu leasingu a s realizací leasingové smlouvy. Na

základě výše uvedeného žalovaný dospěl k závěru, že příjmy fakturované za nájemné po dobu přechodného období se vážou výhradně k přechodnému období, časově do tohoto období z hlediska jejich zdanění patří.

Pokud jde o tvrzení žalobce, že v *případě finančního i operativního leasingu zůstávají účel, stejně jako rozložení rizik nezměněny po celou dobu trvání leasingového vztahu, že přechodné období ve své podstatě představuje pouze modifikaci ujednání o sjednané době leasingu ve smyslu jejího dřívějšího započetí a že správce daně podsouvá smluvním stranám účinky smlouvy, které zjevně nezamýšlely*, žalovaný má za to, že přechodné období je v leasingové smlouvě vymezeno jako samostatné období, ke kterému se váží konkrétní příjmy v podobě uživatelského poplatku, a to odděleně od sjednané doby leasingu, ke které se váže splátkový kalendář plně amortizující náklady žalobce na pořízení předmětu leasingu (v podstatě jde o spotřebitelský úvěr), nutno odlišovat.

V daném případě ale podstatou sporu nebylo, zda jde o jeden, či dva právní vztahy, i když si tím správce daně, a následně i žalovaný, ve své argumentaci vypomáhali, ale spor byl především veden o to, zda uživatelské poplatky věcně a časově souvisí jak s přechodným obdobím, tak i se sjednanou dobou leasingu, a zda užitím nové metody účtování nedošlo v roce 2007 ke krácení výnosů. Zde žalovaný dospěl k závěru, že se uživatelské poplatky vztahují pouze k přechodnému období. V posuzovaném případě totiž uživatelský poplatek nemá povahu tzv. první zvýšené (mimořádné) leasingové splátky, běžné u "klasických" leasingových smluv, kdy je první mimořádná leasingová splátka hrazena při podpisu leasingové smlouvy nebo nejpozději při předání předmětu leasingu (je stanovena určitým procentem z pořizovací ceny předmětu leasingu) a ostatní leasingové splátky (mimo kalkulovaný zisk pokrývají zbývající část pořizovací ceny předmětu leasingu) jsou rovnoměrně rozloženy po celou dobu trvání leasingové smlouvy. První mimořádná leasingová splátka je v tomto případě v podstatě nájemným hrazeným předem (nelze k ní vztáhnout žádný časový úsek doby nájmu), a proto podléhá časovému rozlišení. Charakter uživatelského poplatku je podle smluv uzavíraných žalobcem zcela odlišný, neboť se jedná o nájemné za určité časové období nazývané ve smlouvě jako přechodné období.

Závěr, který má dle žalobce vyplývat z rozhodnutí žalovaného, že *za součást leasingové splátky by nemohla být považována např. marže pronajímatele*, z textu tohoto rozhodnutí nevyplývá, v žádné části rozhodnutí žalovaného není uvedeno, že leasingové splátky pokrývají pouze náklady leasingového pronajímatele. Ani z dalších vět citovaných žalobcem z rozhodnutí žalovaného toto nelze dovodit. Žalovaný naopak ve svém rozhodnutí uvedl, že po sjednanou dobu leasingu je leasingový nájemce povinen hradit leasingové splátky, které v případě finančního i operativního leasingu plně pokrývají náklady související s pořízením předmětu leasingu a s realizací leasingové smlouvy *a také kalkulovaný zisk*.

S tvrzením žalobce, že *původní metoda vedla k tomu, že docházelo ke zkreslení věrného a poctivého obrazu účetnictví*, žalovaný nesouhlasil, naopak protože u uživatelského poplatku nebyla zohledněna doba užívání a docházelo tak k porušování zásady časové a věcné souvislosti s účetním, resp. zdaňovacím, obdobím. V případě užití původní metodiky by k tomu nedošlo. Na závěr žalobce zdůrazňuje, že *novou metodou nesledoval krácení výnosů či dokonce krácení daně, neboť nová metoda časového rozlišení výnosů vede k jejich rozložení v čase, nikoli ke snížení jejich absolutní hodnoty*. Žalovaný nepopírá, že v konečném důsledku budou veškeré výnosy z leasingových smluv zdaněny. Podle žalovaného ale novou metodou jsou tyto výnosy nesprávně rozloženy v čase, čímž v roce 2007 došlo ke krácení výnosů a ke krácení daně. Na základě výše uvedených skutečností žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

V replice žalobce setrval na svém stanovisku vyjádřeném v žalobě.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Mezi účastníky je sporné časové zařazení poplatku nazvaného v leasingové smlouvě jako poplatek za užívání předmětu leasingu po přechodné období.

Je nepochybné, že při stanovení základu daně je nutno respektovat ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, to znamená věcnou a časovou souvislost tohoto, kterého příjmu nebo výdaje.

Pro posouzení charakteru tohoto poplatku z hlediska jeho věcné a časové souvislosti je proto nutno vycházet především z textu formulářové leasingové smlouvy, kde se uvádí:

„Sjednaná doba leasingu začíná běžet prvním dnem kalendářního čtvrtletí následujícího po předání předmětu leasingu, popř. prvním dnem následujícího kalendářního měsíce, pokud jsou leasingové splátky splatné měsíčně nikoliv čtvrtletně.

Pokud dojde k předání předmětu leasingu před začátkem běhu doby sjednaného leasingu, zavazuje se LN (leasingový nájemce-pozn. soudu), že za každý den tohoto přechodného období uhradí LP (leasingovému pronajímateli) za užívání předmětu leasingu poplatek ve výši 1/30 měsíční leasingové splátky. Také pro toto přechodné období platí ustanovení této leasingové smlouvy (dále jen „LS“).

Datem poskytnutí této služby (užívání předmětu leasingu po přechodné období) a dnem uskutečnění zdanitelného období (zřejmě má být plnění – pozn. soudu) pro účely DPH se rozumí den, kdy LP obdrží poslední z výše uvedených dokladů nejpozději však poslední den tohoto přechodného období.“

Žalobce v rámci první žalobní námítky nesouhlasí s výkladem žalovaného, že přechodné období je nutno považovat za samostatný úsek odlišný od vztahu leasingového, i když v obecné rovině může jeden právní úkon založit několik právních vztahů. Leasingová smlouva však, dle žalobce, neposkytuje podklad pro založení jiného než nájemního (leasingového) a posléze založení vlastnického vztahu. Nelze dovodit existenci dvou právních vztahů, přechodné období je pouze modifikací ujednání o sjednané době leasingu ve smyslu jejího dřívějšího započetí. Oprávnění LN užívat předmět se díky přechodnému období rozprostře na delší časový úsek, což však nic nemění na charakteru vztahu, neboť se jedná o tentýž leasingový vztah, který začíná předáním předmětu LN. Obě strany počítají již v leasingové smlouvě, že k předání předmětu může dojít před započetením běhu sjednané doby leasingu.

Uvedenou argumentací však, dle názoru soudu, žalobce nijak nezduodňuje, proč by tzv. poplatek za užívání měl být tedy z hlediska věcného a časového účtován chápán jinak, než každá jedna leasingová splátka. Jestliže žalobce tvrdí, že tzv. přechodná doba je stejného charakteru jako sjednaná doba leasingu, potvrzuje jako správný postup správce daně, který z hlediska věcného i časového požaduje účtovat poplatek stejně jako leasingové splátky, to znamená dle data jejich fakturace (resp. platby).

Právě proto, že každá leasingová splátka je zaúčtována už hlediska časového podle příslušnosti k danému měsíci nebo čtvrtletí, ke kterému se vztahuje a ke kterému splátka byla fakturována, není důvodu proč by se s poplatkem mělo zacházet jinak a namísto jeho zaúčtování do toho období, kam patří časově (tj. dle textu smlouvy- k poslednímu dni přechodného období) a kam patří i věcně (když začátek leasingového vztahu, jak sám tvrdí žalobce nastal již předáním předmětu). Je tím splněno jak časové tak věcné hledisko

príslušnosti dané platby k roku 2007 (neboli k poslednímu dni přechodného období).

Nikoho by taky nenapadlo tzv. rozpouštět první nebo druhou leasingovou splátku do jiných, dalších období než v těch, za které byla fakturována (resp. zaplácena). Jestliže započal nájemce předmět leasingu užívat již v roce 2007, neboť již v tomto roce došlo k předání leasingu, je poplatek za užívání předmětu leasingu v roce 2007 také příjmem tohoto roku, neboť časová a věcná souvislost je tímto daná. Je nepochybné, že i příjem za toto užívání je nutno zdanit v roce 2007 ne až později, jak to učinil (nebo mínil učinit žalobce), v průběhu dalších let.

Tím je vyvráceno i tvrzení žalobce, že nesledoval krácení daně. Je pravdou, že příjmy za poplatky za užívání předmětu po přechodné období míní žalobce v průběhu trvání leasingu zdanit, ale bude to platba daně zaplácena později, takže již tímto jsou daňové příjmy kráceny. Jestliže žalobce tvrdí, že nelze postupovat cash principem ale nutno zohlednit, ve kterém období se realizovalo plnění, které je příčinou hospodářského prospěchu leasingové společnosti, tak to správce daně takto i učinil, neboť předáním započal leasingový vztah, LN začal předmět užívat a poplatek za toto užívání je nutno zaúčtovat také k tomuto časovému okamžiku, nikoliv později, a pro jeho pozdější účtování nenabídl žalobce žádný logický důvod.

Žalobce poukazuje v žalobce za umělé oddělování přechodného období a období sjednané doby leasingu ze strany správce daně. S tímto názorem soud nemůže souhlasit, oddělení těchto období učinil sám žalobce ve smlouvě. Přechodné období je ve smlouvě vymezeno jako období, jehož počátek je určen předáním předmětu leasingu, pokud dojde k předání před začátkem běhu sjednané doby leasingu, a končí dnem, který předchází začátku běhu sjednané doby leasingu. K tomuto období se vážou konkrétní příjmy za pronájem předmětu leasingu, které jsou ve smlouvě vyčísleny ve výši 1/30 měsíční leasingové splátky za každý den tohoto přechodného období. Příjmy za toto období žalobce podle smlouvy fakturuje samostatně nad rámec splátkového kalendáře. Vznik nároku na tyto příjmy, jejich výši a podmínky pro fakturaci - jsou řešeny pouze v leasingové smlouvě (všeobecné leasingové podmínky je neřeší vůbec), a to odděleně od příjmů plynoucích z pronájmu předmětu leasingu po tzv. sjednanou dobu leasingu. Dojde-li k předání předmětu leasingu nejdříve v den, kdy začala běžet sjednaná doba leasingu, nevzniká žalobci nárok na tyto příjmy. Sjednaná doba leasingu dle leasingové smlouvy začíná běžet prvním dnem kalendářního čtvrtletí následujícím po předání předmětu leasingu, resp. prvním dnem následujícího kalendářního měsíce, pokud jsou leasingové splátky splatné měsíčně, nikoli čtvrtletně, a končí uplynutím stanoveného počtu měsíců. Na toto období je leasingovému nájemci jako daňový doklad vystaven splátkový kalendář. Jednotlivé leasingové splátky jsou v něm rozloženy rovnoměrně po sjednanou dobu leasingu.

Jestliže takto v textu leasingové smlouvy žalobce sám stanovil režim a výpočet poplatku za přechodné užívání, je závěr správce daně, že příjmy fakturované za nájemné po dobu přechodného období se vážou výhradně k přechodnému období, správný.

Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že správce daně *podouvá smluvním stranám účinky smlouvy, které zjevně nezamýšlely*. Jak již bylo řečeno přechodné období je v leasingové smlouvě vymezeno jako samostatné období, ke kterému se váží konkrétní příjmy v podobě užitelského poplatku, a to odděleně od sjednané doby leasingu, ke které se váže splátkový kalendář.

Soud nemůže souhlasit s žalobcem ani v jeho názoru, že žalovaný uměle vytváří v žalobou napadeném rozhodnutí existenci svou právních vztahů. Rozhodnutí není založeno na existenci dvou právních vztahů ale na závěru, že poplatky za užívání předmětu leasingu po dobu tzv. přechodného období věcně a časově souvisí s přechodným obdobím a k tomuto období mají být zdaněny.

Skutečnost, že uživatelský poplatek nemá povahu tzv. první zvýšené (mimořádné) leasingové splátky, je nepochybná. U mimořádné splátky běžné u "klasických" leasingových smluv je první mimořádná leasingová splátka hrazena při podpisu leasingové smlouvy nebo nejpozději při předání předmětu leasingu (je stanovena určitým procentem z pořizovací ceny předmětu leasingu) a ostatní leasingové splátky (mimo kalkulovaný zisk pokrývají zbývající část pořizovací ceny předmětu leasingu) jsou rovnoměrně rozloženy po celou dobu trvání leasingové smlouvy. První mimořádná leasingová splátka je v tomto případě v podstatě nájemným hrazeným předem (nelze k ní vztáhnout žádný časový úsek doby nájmu), a proto podléhá časovému rozlišení, neboť se vztahuje k celé době sjednaného leasingu. Charakter uživatelského poplatku je podle smluv uzavíraných žalobcem zcela odlišný, neboť se jedná o nájemné pouze za určité časové období nazývané ve smlouvě jako přechodné období.

Vzhledem k uvedenému se soud nemohl ztotožnit s námitkami uplatněnými v žalobě a nemohl než konstatovat, že žalovaný vydal rozhodnutí v souladu se zákonem a protože soud neshledal ani takové vady řízení, které by mohly mít z procesního hlediska vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, jenž v řízení nebyl úspěšný, nemá na náhradu nákladů řízení právo. To by náleželo úspěšnému žalovanému, soud však z obsahu spisu nezjistil, že by jí náklady řízení nad rámec běžných výdajů vznikly, ostatně žalovaný žádné své náklady ani neuplatňoval.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 Praze dne 10. září 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková