



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **ORMEX k.s.**, se sídlem Plk. Truhláře 109, Lomnice nad Popelkou, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Skákalem, advokátem se sídlem Nádražní 24, Semily, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 4. 2006, č. j. 6753/06-1200 a č. j. 6754/06-1200, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2003 a 2004, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 12. 3. 2008, č. j. 59 Ca 82/2006 - 31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský

soud“), kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 20. 4. 2006, č. j. 6753/06-1200 a č. j. 6754/06-1200. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Semilech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 6. 10. 2005, č. j. 40575/05/258920/7603 a č. j. 40574/05/258920/7603, jimiž finanční úřad dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2004 a 2003 ve výši 1 023 120 Kč a 1 474 360 Kč.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Finanční orgány dle jeho názoru neuznaly, že každá z leasingových splátek v sobě zahrnuje i poměrnou část hodnoty majetku, kterým je v dané věci předmět leasingu, a takto může být zahrnována pronajímatelem do nákladů. Má za to, že rozhodnutí krajského soudu spočívá na nesprávném právním posouzení charakteru soukromoprávních vztahů jako základu pro aplikaci předpisů z oblasti daňového práva. Krajský soud pominul skutečnost, že smlouvy o finančním leasingu jsou uzavírány v mezích smluvní svobody účastníků soukromoprávních vztahů. Účastníci zkoumané leasingové smlouvy se tak mohli dohodnout na postupné leasingové koupi najatého majetku. Skutečnost, že krajský soud vyložil ujednání účastníků soukromoprávní povahy podle ustanovení práva veřejného (s odkazem na daňové zákony při definici leasingové smlouvy), je v příkrém rozporu s právem smluvní volnosti. Stěžovatel je tedy názoru, že oprávněně zahrnoval do svých výdajů i poměrnou část hodnoty majetku, která byla předmětem leasingu.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že daňové orgány postupovaly v této věci v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel nevnímá působnost veřejného a soukromého práva správním způsobem. Otázka uplatnění zůstatkové ceny do nákladů v průběhu leasingu je podle žalovaného jasná, neboť ustanovení § 30 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků toto připouští jako výjimku z obecného pravidla pouze pro věci movité. Na základě uvedených skutečností žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatel jako pronajímatel uzavřel dne 25. 8. 1999 se společností ACRA, s. r. o., jako nájemcem podle § 269 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, smlouvu o finančním pronájmu

nemovitostí se závěrečnou koupí najatých nemovitostí č. 901. Podle dodatku č. 4 podepsaného dne 13. 1. 2003 byl účel smlouvy (zpětného leasingu nemovitostí) určen leasingovým pronájmem, postupnou koupí majetku a převodem vlastnických práv. Bod 6 smlouvy byl tímto dodatkem upraven mimo jiné tak, že „*v jednotlivých letech trvání smlouvy probíhá postupná koupě pronajatého majetku nájemcem s odkladem převodu vlastnictví do doby dokončení koupě, jako nedělitelná součást finančního leasingu*“. Dále zde bylo ujednáno, že ke dni 27. 12. 2007 pronajímatel prodá a převede předmět leasingu za sjednanou kupní cenu ve výši 97 600 Kč. Dodatkem č. 5 ze dne 30. 3. 2004 byla v důsledku snížení sazby daně z převodu nemovitostí snížena dříve ujednaná celková hodnota smlouvy (předmětu leasingu) na 54 300 000 Kč. Z tohoto důvodu stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2003 a 2004.

Za účelem ověření nových skutečností rozhodných pro podání dodatečných daňových přiznání finanční úřad provedl dne 9. 9. 2005 místní šetření. Požadoval blíže vysvětlit částku na řádku 112, 20 a 112 dodatečných daňových přiznání. Z vyjádření stěžovatele zjistil, že se jedná o částky, které jsou rozdílem alikvotního podílu leasingových výnosů a původně vykázanými výnosy, dále alikvotním podílem hodnoty leasovaného majetku převyšujícího odpisy a alikvotním podílem budoucích nákladů souvisejících s převodem nemovitosti (znalecké posudky, daň z převodu nemovitostí). Finanční úřad dospěl k závěru, že tyto částky nejsou daňově uznatelnými náklady či nejsou uznatelné v dotčených zdaňovacích obdobích, resp. že stěžovatel své tvrzení, dle něhož uplatněné náklady mají přímou souvislost se zdanitelnými příjmy, neprokázal. Se svým stanoviskem stěžovatele seznámil při místním šetření konaném dne 27. 9. 2005 a následně vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2003 a 2004. Žalovaný se s právním názorem finančního úřadu ztotožnil a odvolání stěžovatele proti oběma platebním výměrům zamítl. V těchto rozhodnutích uvedl, že účetní a daňové předpisy upravující finanční leasing hmotného majetku nepřipouštějí uznat jako daňově účinné alikvotní podíly nákladů související s budoucím převodem nemovitého majetku a podíl hodnoty leasovaného majetku převyšující odpisy.

Proti rozhodnutím žalovaného se stěžovatel bránil žalobami ve správním soudnictví, které krajský soud usnesením ze dne 3. 8. 2006 spojil ke společnému projednání. Ke stěžovatelem tvrzenému postupnému prodeji předmětu leasingu krajský soud konstatoval, že podstatou finančního leasingu je vlastnictví pronajatého majetku poskytovatelem leasingu po celou dobu jeho trvání a převod vlastnického práva na leasingového nájemce teprve na konci leasingu. Bez ohledu na ujednání smluvních stran o postupné leasingové koupi pronajatého majetku, o převodu vlastnických práv a o způsobu placení kupní ceny za koupi pronajatého majetku přechází vlastnické právo k nemovitostem na nájemce v jednom okamžiku.

Tento okamžik je v případě nemovitostí podle § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), vázán na vklad do katastru nemovitostí podle zvláštního zákona. Možnost zahrnout do nákladů část zůstatkové ceny přesahující odpisy pronajatého majetku krajský soud posoudil tak, že pronajaté nemovitosti byly po celou dobu pronájmu ve vlastnictví stěžovatele a ten si v souladu se zákonem uplatňoval odpisy z celého pronajatého nemovitého majetku. Nic na tom dle soudu nemění ani dohoda stěžovatele s nájemcem, dle které byla kupní cena ve výši 97 600 Kč placena již v průběhu trvání leasingu. Odepsat pronajímaný majetek až do 90 % vstupní ceny rovnoměrně po dobu trvání pronájmu za určitých podmínek zákonodárce podle krajského soudu výslovně umožnil v § 30 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) pouze pro hmotný movitý majetek s následnou koupí. V závěru krajský soud připomněl, že zvolený právní institut finančního leasingu nemovitosti nemusí být z hlediska daňového dopadu vždy nejvýhodnějším řešením v porovnání s jinými možnostmi.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Zásadním bodem, který krajský soud posuzoval v předchozím řízení, byla otázka, zda může pronajímatel v případě finančního leasingu nemovitostí uplatnit jako náklad poměrnou část zůstatkové ceny předmětu leasingu. Stěžovatel se tohoto snažil dosáhnout dohodou o průběžném a postupném převádění vlastnictví k částem nemovitosti v průběhu leasingu. Právní úvaha krajského soudu, který pro tento postup neshledal zákonnou oporu, podle stěžovatele pomíjí skutečnost, že smlouvy o finančním leasingu jsou uzavírány v mezích smluvní svobody účastníků soukromoprávních vztahů. Krajský soud dle jeho názoru vyložil smluvní ujednání stran v soukromoprávní smlouvě podle norem veřejného práva, což je v příkrém rozporu s právem smluvní volnosti.

Pro přehlednost považuje Nejvyšší správní soud za vhodné rozčlenit jednotlivé aspekty této věci stejně, jak je posuzovaly daňové orgány, které vycházely z dodatečného daňového přiznání stěžovatele.

Stěžovatelem uváděným rozdílem alikvotního podílu leasingových výnosů a původně vykázaných výnosů se finanční úřad ani žalovaný nezabývali. Tyto

skutečnosti se nijak neodrazily v jejich rozhodnutí, proto nejsou ani předmětem přezkumu v řízení před správními soudy.

Alikvotní podíl hodnoty leasovaného majetku převyšujícího odpisy finanční úřad označil za časově rozlišenou zůstatkovou cenu. Dále uvedl, že zůstatková cena hmotného majetku (definovaná v § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů) je daňově uznatelným nákladem ve zdaňovacím období, kdy dojde k prodeji tohoto majetku. Žalovaný k tomu doplnil, že z ustanovení § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, umožňujícího při splnění určitých podmínek uznání leasingových splátek do nákladů, nelze dovozovat právo pronajímatele dávat do nákladů leasingové společnosti časově rozlišenou zůstatkovou cenu. Pro věci movité tato možnost vyplývala z ustanovení § 30 odst. 4 zákona o daních z příjmů, zákonodárce však podobnou úpravu nevztáhl na nemovitosti. Zůstatková cena se tak uplatní jako náklad až při ukončení finančního leasingu, při převodu vlastnictví k nemovitosti jako předmětu leasingu. Uvedené úvahy stěžovatel nijak nezpochybňuje, v kasační stížnosti (jakož i v žalobě) však formuluje názor, že k prodeji majetku docházelo postupně v průběhu leasingu, a proto měl mít možnost uplatnit zůstatkovou cenu jako daňově uznatelný náklad právě během leasingového vztahu, vždy v souvislosti s převodem vlastnictví k části nemovitosti. S touto argumentací se Nejvyšší správní soud vypořádává v závěru odůvodnění tohoto rozhodnutí (jelikož se vztahuje i k dalším skutečnostem stěžovatelem tvrzeným v daňovém řízení), přičemž na tomto místě je možno předeslat, že se s ní neztotožnil.

Jako alikvotní podíl budoucích nákladů souvisejících s převodem nemovitosti označil stěžovatel náklady na znalecký posudek a daň z převodu nemovitostí. Náklady na znalecký posudek finanční úřad odmítl uznat jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacích obdobích roků 2000 až 2004 (relevantní pro projednávanou věc jsou období roků 2003 a 2004) s odůvodněním, že souvisí výlučně s příjmy z prodeje majetku (k převodu vlastnického práva mělo podle leasingové smlouvy dojít na konci roku 2007), nikoli s leasingovými splátkami. Postup stěžovatele podle finančního úřadu nerespektuje časovou souvislost příjmů a výdajů (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Znalecký posudek navíc dosud nebyl vypracován, nemůže se proto jednat o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v prokázané výši. Nejvyšší správní soud se s takovým výkladem zcela ztotožňuje (blíže rovněž viz dále).

Daň z převodu nemovitostí je podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů výdajem (nákladem) podle odst. 1 téhož ustanovení, jen pokud byla zaplacená. Díkce zákona v tomto případě nepřipouští možnost jiného výkladu. Jelikož k převodu nemovitostí mělo podle smlouvy dojít nejdříve na konci roku 2007, zákon neumožňoval stěžovateli, aby si dotčený alikvotní podíl zůstatkové ceny uplatnil jako náklad ve zdaňovacím období roků 2003 a 2004.

Z výše uvedeného rozboru vyplývá, že kasačním námitkám stěžovatele, resp. jeho zásadní námitce nesprávného právního posouzení charakteru soukromoprávních vztahů jako základu pro aplikaci předpisů z oblasti daňového práva, Nejvyšší správní soud nevyhověl a považoval posouzení této otázky krajským soudem za správné. Předně nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, dle něhož krajský soud vyložil ujednání účastníků soukromoprávní povahy podle ustanovení práva veřejného. Základem právní argumentace, o níž je opřen rozsudek krajského soudu, je ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku. Krajský soud vycházel především ze skutečnosti, že leasované nemovitosti byly po celou dobu leasingového vztahu (v této věci mj. ve zdaňovacích obdobích roků 2003 a 2004) ve vlastnictví stěžovatele. Tato právní úprava finančního leasingu nemovitostí pak nachází odraz i v daňové oblasti. Z právního hlediska není možné, aby subjekty svým soukromoprávním úkonem (smlouvou) vyloučily aplikovatelnost kogentních ustanovení o převodu vlastnického práva, resp. je svou vůlí změnily. Je samozřejmě třeba respektovat smluvní volnost účastníků soukromoprávních vztahů. V tomto rozsahu lze dát stěžovateli za pravdu. Tato smluvní volnost je však limitována a je možné ji využívat pouze v mezích kogentních ustanovení právních předpisů.

Z obsahu smlouvy o finančním pronájmu nemovitostí uzavřené mezi stěžovatelem a leasingovým nájemcem, a z dodatků k této smlouvě, je patrná snaha odlišit od sebe na jedné straně právní vztah koupě od převodu vlastnického práva na straně druhé. O obou institutech se hovoří samostatně a jsou zmiňovány vedle sebe paralelně, jakoby spolu nesouvisely. Na základě toho pak stěžovatel rozvíjí úvahu, že k prodeji majetku, který byl předmětem finančního leasingu, docházelo postupně v průběhu leasingového vztahu hrazením leasingových splátek. V případě nemovitostí je však třeba bezvýhradně respektovat ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku, které stanoví jako podmínku pro přechod vlastnických práv k nemovitostem zápis do katastru nemovitostí. Pokud by tedy leasingový nájemce hodlal nabývat vlastnictví k pronajaté nemovitosti postupně, musely by být částečné převody nemovitosti zapsány do katastru nemovitostí. Je pak zcela pochopitelné a systematicky správné, že normy veřejného práva na tuto logiku respektují. Lze tedy shrnout, že nabývání vlastnictví je soukromoprávní kategorií a v rámci soukromoprávních předpisů je kogentně stanoveno, jakým způsobem lze nabýt do vlastnictví nemovitost. Od této úpravy se není možno odchýlit, není možno ji vůlí subjektů soukromoprávních vztahů změnit či dokonce vyloučit. Normy veřejného práva v návaznosti na kogentní ustanovení občanského zákoníku upravují způsoby zápisu do katastru nemovitostí, daňové předpisy logicky vlastnické právo k nemovitostem neupravují ani nemodifikují.

V souvislosti s výše uvedeným lze tedy uzavřít, že při finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného nemovitého majetku (finanční leasing

nemovitostí) si pronajímatel může zúčtovat zůstatkovou cenu nemovitosti do nákladů nejdříve při ukončení pronájmu, kdy dojde k převodu vlastnictví nemovitosti vkladem do katastru nemovitostí. Výjimka upravená v § 30 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, umožňující pronajímateli v průběhu leasingu postupně zahrnovat do nákladů časově rozlišenou zůstatkovou cenu, je určena pouze pro leasing movitých věcí, nelze ji analogicky rozšířit na leasing hmotného nemovitého majetku. Argumentace krajského soudu obsažená v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku je s uvedenými úvahami zcela v souladu. Nejvyšší správní soud tak stěžejní a jediné kasační námitce stěžovatele nevyhověl.

Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud připomíná, že finanční leasing nemovitostí není z daňového hlediska pro pronajímatele příliš výhodný. Z dikce ustanovení § 30 odst. 4 zákona o daních z příjmů (tzv. leasingové odpisování) je zřejmé, že je nebylo možno vztáhnout na odpisování hmotného nemovitého majetku. U něj lze postupovat jen dále v zákoně uvedenými způsoby, rovnoměrným odpisováním (§ 31) či zrychleným odpisováním (§ 32). Poskytovatel leasingu tak nemůže uplatnit odpisy ve stejně krátké lhůtě, jako je minimální doba leasingu nemovitostí (proti vysokým výnosům z leasingových splátek lze uplatnit jen nízké odpisy), a proto se dostane do režimu vysoké daňové zátěže, kterou až následně kompenzuje ztrátou ve zdaňovacím období, kdy dojde k převodu vlastnického práva k leasovaným nemovitostem.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zamítl žaloby stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s., postupoval zcela v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. března 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu