

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci stěžovatele společnosti **A.-t., s. r. o.,** zastoupené JUDr. PhDr. Oldřichem Choděrou, advokátem se sídlem v Praze, Národní 25, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 2. 2003, č. j. 59 Ca 11/2002 – 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadl rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 2. 2003, č. j. 59 Ca 11/2002 - 40, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „správní orgán“) ze dne 18. 12. 2001, č. j. 13694/120/01. Napadeným rozhodnutím správní orgán, jako odvolací orgán, zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000040 na daň z příjmů právnických osob za rok 1998, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za uvedený rok dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro přezkoumávanou věc (dále jen zákon o daních z příjmů), ve výši 87 500 Kč.

Krajský soud napadený rozsudek odůvodnil tím, že částka 250 000 Kč, kterou stěžovatel zaplatil společnosti E. Č., spol. s r. o., jako dohodnutou odměnu za převod předmětu leasingu (v dané věci osobního automobilu) z této společnosti na sebe, není daňově uznatelným výdajem ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Výdajem způsobilým snížit daňový základ poplatníka může být jen taková položka, kterou je možno posoudit dle § 24 citovaného zákona. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) a odst. 4 citovaného

zákona, ve znění platném pro rok 1998, stanoví, že v případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku může být daňovým výdajem v různých případech vždy pouze nájemné, tj. částka, kterou poplatník hradí leasingové společnosti. Po novele tohoto ustanovení v roce 2001 je možno jako výdaj postupníka, tj. stěžovatele jako žalobce, nově uznat i tu část nájemného, kterou postupitel uhradil, avšak nemohl si ji dle pravidel odepisování uplatnit do doby postoupení smlouvy jako svůj výdaj (při leasingu automobilu tedy část zaplacené akontace), nikoliv však částku, která by byla postupiteli vyplacena nad uvedenou výši. Třebaže výčet možných výdajů daný § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů není taxativní, dle soudu zákon upravuje uceleně problematiku uplatňování výdajů spojených s finančním pronájmem s následnou koupí najatého hmotného majetku. Pokud vyplacené odstupné při postoupení leasingové smlouvy mezi výdaje zahrnuto není, pak jej není možno uznat jako výdaj ve smyslu citovaného zákona. Vyplacení odstupného je svou povahou nákladem na pořízení části hmotného majetku, neboť vyjadřuje náhradu za zaplacenou část hodnoty automobilu. Takový výdaj však není možno uznat jako výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely.

V podané kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že právní názor soudu, že vyplacení odstupného z důvodu převodu leasingové smlouvy je nákladem na pořízení části hmotného majetku, neboť vyjadřuje náhradu za zaplacenou část hodnoty automobilu, přičemž takový výdaj není dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů daňově uznatelným, není správný. Dle jeho názoru částka 250 000 Kč, kterou zaplatil společnosti E. Č., spol. s r. o., je sjednanou cenou za převod práv a povinností vyplývajících z uzavřené leasingové smlouvy mezi uvedenou společností jako nájemcem a leasingovou společností C. L., a. s., jako pronajímatelem. Souhrn těchto práv a povinností vyplývajících z leasingové smlouvy má majetkovou hodnotu ocenitelnou penězi a právě dohodnutá částka 250 000 Kč představuje účastníky dohodnutou cenu těchto práv a povinností. Na základě smlouvy o převodu práv a povinností z leasingové smlouvy vzniklo stěžovateli právo užívat předmět leasingu a právo na převod předmětu leasingu do jeho vlastnictví za zůstatkovou hodnotu 1220 Kč po splacení všech leasingových splátek a rovněž povinnost uhradit dosud nesplacené leasingové splátky. Z tohoto důvodu částka zaplacená stěžovatelem není vyjádřením náhrady za již zaplacenou část hodnoty automobilu, ale vyjádřením skutečné hodnoty předmětu leasingu ke dni uzavření smlouvy o převodu práv a povinností z leasingové smlouvy s přihlédnutím k dosud neuhrazeným leasingovým splátkám. Takový výdaj nelze v žádném případě považovat za výdaj na pořízení části hmotného majetku, neboť stěžovatel se uzavřením smlouvy o převodu práv a povinností z leasingové smlouvy nestává vlastníkem předmětu leasingu. Zaplacená částka 250 000 Kč je peněžitým vyjádřením hodnoty práva předmět nájmu užívat a práva na převod předmětu nájmu do jeho vlastnictví po uhrazení veškerých leasingových splátek za zůstatkovou hodnotu uvedenou v leasingové smlouvě, jakož i povinnosti uhradit dosud nesplacené leasingové splátky. Takový výdaj nelze považovat ani za výdaj na pořízení nehmotného majetku ve smyslu § 25 odst.1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Za situace, kdy výčet výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů není v ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů vymezen taxativně a kdy stěžovatelem vynaložený výdaj nelze považovat za žádný z výdajů, jejichž výčet je uveden v ustanovení § 25 tohoto zákona a které nejsou daňově uznatelnými výdaji, je nutno dovodit, že částka 250 000 Kč je výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu citovaného zákona.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí s odůvodněním, že dle dikce zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1998, v případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku může být

daňovým výdajem v různých případech pouze nájemné, tj. částka, kterou poplatník hradí leasingové společnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplývá, že na daňovém dokladu – faktuře č. 100/10/98 ze dne 23. 10. 1998, která byla vystavena společností E. Č., spol. s r. o., je jako důvod fakturace částky 250 000 Kč uvedena odměna za zprostředkování převodu osobního automobilu BMW 523i, avšak v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že se jedná o odstupné, v němž je zhodnocen technický stav vozu, a to s ohledem na již zaplacené splátky firmou E. Č., spol. s r. o.

Z výše uvedeného je nutno dospět k závěru, že předmětná částka 250 000 Kč byla stěžovatelem vyplacena jako náhrada za skutečnost, že převzal od společnosti E. Č., spol. s r. o., osobní automobil, který byl převeden po skončení leasingu do jeho vlastnictví, přičemž na úhradě splátek se uvedená společnost podílela. Skutečným obsahem vyplacení částky 250 000 Kč je proto náhrada za část pořizovacích nákladů osobního automobilu uhrazená společností E. Č., spol. s r. o.

Pro posouzení dané věci je rozhodující dikce ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1998, v němž jsou upraveny výdaje, které jsou způsobilé snížit daňový základ poplatníka. Z ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) a odst. 4 vyplývá, že v případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku může být daňovým výdajem v uvedených případech pouze nájemné, tj. částka, kterou poplatník hradí leasingové společnosti, nikoliv však odstupné při postoupení leasingové smlouvy. Až po novele tohoto ustanovení provedené v roce 2001 bylo možné jako výdaj postupníka, tedy stěžovatele, nově uznat i tu část nájemného, kterou postupitel uhradil, avšak nemohl si ji podle pravidel odepisování uplatnit do doby postoupení smlouvy jako svůj výdaj (při leasingu automobilu se jednalo o část zaplacené akontace), nikoliv však takovou částku, která by byla postupiteli vyplacena nad uvedenou výši. Pokud z citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vyplacené odstupné při postoupení leasingové smlouvy je výdajem uvedeným v § 24 tohoto zákona, tedy výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů, potom nelze shledat nezákonnost v postupu soudu, který neshledal žalobcem uplatněný výdaj za výdaj snižující daňový základ poplatníka. Pro posouzení dané věci tak není rozhodující, zda vyplacení odstupného je či není svou povahou nákladem na pořízení části hmotného majetku - když ani takový výdaj by dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nebylo možné uznat jako výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely - příp. jde-li o vyjádření skutečné hodnoty předmětu leasingu ke dni uzavření smlouvy o převodu práv a povinností z leasingové smlouvy, jak polemizuje stěžovatel v podané kasační stížnosti.

Z dikce výše citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů je nutno dovodit, že daňový základ poplatníka mohou ovlivnit (snížit) pouze takové výdaje (náklady), kterou jsou podřaditelné pod ustanovení § 24 odst. 1, 2 zákona o daních z příjmů, a které nejsou z daňových výdajů výslovně ustanovením § 25 tohoto zákona vyloučeny. Existenci takových výdajů však stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal.

Protože stěžovateli se nepodařilo prokázat, že jím uplatněný výdaj je podřaditelný mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost, která byla stěžovatelem podána z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení,

není důvodná. Soud proto tuto stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Další účastník nárok na náhradu nákladů řízení nevznesl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 28. 4. 2004

JUDr. Radan Malík
předseda senátu