



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **M. s. r. o.**, zastoupený Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem v Českém Krumlově, Kaplická 327, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 1. 2007, č. j. 10 Ca 186/2006 – 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 1. 2007, č. j. 10 Ca 186/2006 – 29 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

V záhlaví uvedeným rozsudkem byla Krajským soudem v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 27. 7. 2006, č. j. 1060/120/2006. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blatné (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 8. 2005, č. j. 16865/05/106970/7090, kterým byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003 ve výši 174 036 Kč.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností. Stěžovatel upozorňuje na to, že soud rozdělil k samostatnému projednání a rozhodnutí správní žalobu podanou proti dvěma správním rozhodnutím, která spolu úzce souvisejí a opírají se o zcela stejný skutkový základ (jedinou leasingovou smlouvu), spočívají v řešení shodné právní otázky a liší se pouze tím, že se týkají dvou po sobě jdoucích zdaňovacích období. Soud tak učinil přesto, že byl stěžovatelem upozorněn na judikaturu

Nejvyššího správního soudu, která takový postup považuje za nezákonný a požaduje naopak, aby soudy ve správním soudnictví spojovaly do jediného řízení i samostatně podané správní žaloby, pokud mají shodný právní a skutkový základ a lze je projednat v řízení jediném.

Zásadní právní otázkou řešenou soudem i v předchozím správním řízení je definice pojmu „finanční pronájem s následnou koupí najaté věci“ z hlediska daně z příjmu právnických osob. Stěžovatel je přesvědčen, že soud posoudil věc nesprávně. Soud tvrdí, že o finanční pronájem se může jednat pouze v případě, kdy je ve smlouvě předem výslovně sjednáno, že po skončení doby nájmu je nájemce povinen předmět nájmu odkoupit případně je koupě přímo sjednána, zatímco v posuzovaném případě byl stěžovatel podle smlouvy pouze oprávněn po skončení doby nájmu předmět nájmu odkoupit, ale nemůže prokázat, že se tak stane. Soud se vypořádal s právními námitkami stěžovatele týkajícími se úvah o možném osudu předmětu nájmu během doby nájmu a po jeho skončení a dopadu na zdaňování příjmů z nájmu tak, že uvedl: „Při úvaze o sazbě daně nelze vycházet z hypotetické úvahy o tom, co se může stát po ukončení nájmu, rozhodné je zjištění o typu nájmu na základě důkazních prostředků nabídnutých v daňovém řízení.“ Argumentaci stěžovatele definicí pojmu „finanční pronájem“ v zákonech o DPH soud odmítl s tím, že se nejedná o problematiku DPH, ale daně z příjmu, přičemž zákon o daních z příjmu neobsahuje odkaz na zákon o DPH a „při zdanění zvláštní sazbou uvažuje s dvěma druhy nájmu, ty vzájemně odlišuje a takové rozlišení je třeba dodržet při podřazení nájmu příslušné daňové sazbě.“ Soud však neuvedl, ve kterém ustanovení podle jeho názoru zákon o dani z příjmu dva druhy nájmu odlišuje a jaké jsou zákonné diferenciatní znaky.

Soud fakticky akceptoval názor územních finančních orgánů, podle kterého každý leasing je nutno považovat za operativní leasing a zdanit (v případě zahraničního pronajímatele) zvláštní sazbou daně ve výši 5 %, pokud není prokázáno, že po skončení doby nájmu předmět nájmu bude převeden na nájemce. Stejně tak lze ale argumentovat obráceně: každý leasing, u něhož je sjednáno právo nájemce odkoupit po skončení doby nájmu předmět leasingu, je finančním leasingem, pokud není prokázáno, že nájemce své právo na odkoupení předmětu nájmu neuplatní respektive pokud není prokázáno, že předmět nájmu na nájemce převeden nebude. Soud nijak nevysvětlil, proč by první argumentace měla mít přednost před druhou.

Soud považuje za rozhodující to, co je uvedeno ve smlouvě, podle níž je třeba odlišit oba typy nájmu. Podle stěžovatele je ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále je „daňový řád“) rozhodující stav skutečný, nikoliv formálněprávní. Podstatné pro zdanění je, zda skutečně k převodu předmětu nájmu po skončení nájmu dojde či nikoliv. A to nelze dokazovat předem. Dokazovat lze pouze to, co se stalo v minulosti případně současný stav, ale nelze žádným způsobem dokazovat budoucnost.

Je třeba vzít v úvahu, že ani sjednání povinnosti nájemce předmět nájmu odkoupit a dokonce ani přímé sjednání koupě po skončení doby nájmu v leasingové smlouvě nezaručuje, že k takové koupě skutečně dojde. Během doby nájmu totiž může předmět nájmu zaniknout nebo být odcizen případně může pronajímatel zkrachovat a předmět nájmu může připadnout do konkurzní podstaty, přičemž její správce má podle konkurzního zákona právo od každé dosud i částečně nesplněné smlouvy odstoupit. Je zcela běžné a soudu nepochybně známé z jeho činnosti, že leasingové smlouvy uzavírané leasingovými společnostmi obsahují zcela běžně ujednání o tom, že po skončení nájmu má nájemce právo (nikoliv povinnost)

předmět nájmu za nějakou symbolickou cenu odkoupit, a že po skončení doby nájmu v drtivé většině případů (spíše až na velmi vzácné výjimky) dochází k převodu předmětu nájmu na (bývalého) nájemce. Nikoho by jistě ani nenapadlo tvrdit, že se v případě těchto smluv nejedná o finanční leasing. Takový přístup by vedl zcela mimo prostor oprávněných očekávání adresátů právních norem, který je podle judikatury Ústavního soudu pod soudní ochranou.

Není pochyb, že pokud by stěžovatel uzavřel leasingovou smlouvu, podle níž by byl povinen předmět nájmu po skončení nájmu odkoupit, zdaňoval by nájemné zvláštní sazbou ve výši 1 % a po skončení doby nájmu by předmět nájmu neodkoupil, byl by správcem daně „doměřen“ do sazby 5 % odpovídající operativnímu leasingu a ze strany správce daně by šlo o postup oprávněný. Zdanění leasingového nájemného, jehož sazba v případě zahraničního pronajímatele je závislá na budoucích událostech, se prostě nemůže opírat o důkazy reality, ale pouze o důkazy racionálních předpokladů budoucích událostí, přičemž případné odchylky skutečného stavu od těchto předpokladů mohou a musí být vypořádány až poté, co k takové odchylce dojde, a to formou dodatečných daňových přiznání či hlášení nebo případně doměrky ze strany správců daně. Stěžovatel odkazuje na postupy v řízení o dani z přidané hodnoty při nárokování odpočtu daně.

Stěžovatel je přesvědčen, že nájemce má právo uplatnit daňové sazby platné pro finanční pronájem, pokud má dostatečné důvody se domnívat, že se o finanční pronájem skutečně může jednat, což v posuzovaném případě nepochybně platí. Správce daně má právo doměřit daň na úroveň operativního leasingu pouze v případě, že je schopen prokázat, že se o finanční leasing jednat v žádném případě nemůže. Pokud se z jakéhokoliv důvodu změní původní finanční leasing na leasing operativní, je povinností nájemce, aby podal dodatečné daňové přiznání či hlášení a srážkovou daň za celou dobu nájmu dodatečně odvedl jako z nájmu operativního. Správce daně ale nemá žádný zákonný důvod požadovat, aby nájemce průběžně odváděl srážkovou daň jako z nájmu operativního a až následně po skončení doby nájmu a převodu předmětu nájmu požadoval vrácení její části.

Je třeba vzít v úvahu i to, že správce daně má k dispozici dostatečně dlouhé lhůty pro doměření daně, aby v případě, že nájem zdaněný nájemcem jako finanční nebude završen převodem předmětu nájmu a nájemce daň dodatečně nepřizná a neodvede, dodatečně předepsal k placení rozdíl mezi srážkovou daní, která měla být zaplacená z operativního leasingu, a daní, kterou nájemce odvedl z leasingu finančního. A má-li správce daně pochybnosti, že srážková daň bude v budoucnu správně zaplacená, poskytuje mu zákon dostatek zajišťovacích instrumentů, např. zajištění na dosud nesplatnou daň.

Soud odmítl argumentaci definicemi finančního pronájmu uvedenými v zákonech o DPH. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platný v letech 2002 a 2003, jichž se věc týká, definoval v § 2 odst. 2 písm. r) finanční pronájem jako „přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání, jestliže si strany ve smlouvě o poskytnutí zboží či nemovitosti sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, během platnosti této smlouvy nebo po jejím zániku“. Nyní platný zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, definuje v § 4 odst. 3 písm. g) finanční pronájem jako „přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání podle smlouvy o finančním pronájmu, pokud si strany v této smlouvě sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy“. Jedná se sice o definice „pro potřeby tohoto zákona“, ale jelikož žádný jiný předpis finanční pronájem nedefinoval a nedefinuje

odlišně, je podle názoru stěžovatele z důvodu jednoty právního řádu a důvěry v právní stát nutno z této definice vycházet i v jiných případech, například v otázkách daně z příjmu.

Soudu je třeba přisvědčit, že zákon o daních z příjmu pokud jde o definici pojmu „finanční pronájem s následnou koupí najaté věci“ žádný odkaz na zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje. Problém je však v tom, že žádnou definici tohoto pojmu neobsahuje ani sám. Je přípustné, aby stejný termín měl v různých oblastech práva nebo různých předpisech rozdílný význam. Pojem „finanční pronájem s následnou koupí najaté věci“ však není v českém právním řádu definován nikde a pojem „finanční pronájem“ je definován pouze v zákonech o DPH. Podle názoru stěžovatele není únosné, aby právní vztah, který vyhovuje zákonné definici finančního pronájmu podle jednoho daňového zákona nebyl považován za finanční pronájem podle jiného daňového zákona, jenž žádnou vlastní definici finančního pronájmu neobsahuje. Podle stěžovatele není přípustné, aby soudy dotvářely daňové zákony svými vlastními definicemi pojmů a extenzivně tak hájily zájmy fisku proti daňovým subjektům. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 26. 2. 2007 uvádí, že tento rozsudek se týká jiného zdaňovacího období, a to roku 2002, nikoliv roku 2003, který je předmětem tohoto řízení a který byl předmětem rozsudku č. j. 10 Ca 186/2006 ze dne 22. 1. 2007. Žalovaný má za to, že v případě pronájmu strojů na základě nájemní smlouvy ze dne 1. 5. 2002 se nejedná o finanční pronájem, nýbrž o operativní pronájem. V předmětné nájemní smlouvě ze dne 1. 5. 2002 bylo v článku III. ujednáno mezi nájemcem a pronajímatelem, že smluvní strany sjednávají jako nájemné za nájem předmětu nájmu částku ve výši 10 700 EUR měsíčně, což je cena včetně oprav strojů. Celková částka finančního pronájmu činí 642 000 EUR. Po skončení finančního pronájmu lze předmět pronájmu odkoupit za 100 EUR. V článku V. je další ujednání, že při ukončení nájmu z jakéhokoliv důvodu je nájemce povinen vrátit předmět nájmu pronajímateli v takovém stavu, v jakém jej převzal s přihlédnutím k běžnému opotřebení. Na základě obsahu nájemní smlouvy správce daně i žalovaný dovodili odkoupení předmětu nájmu jako fakultativní a nikoliv obligatorní.

Finanční pronájem s následnou koupí najaté věci je definován jako dlouhodobý pronájem a jednou z podmínek je, že po ukončení doby nájmu přechází předmět nájmu do vlastnictví nájemce a přitom kupní cena najaté hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, k datu prodeje. Ve smlouvě o finančním pronájmu tedy musí být povinnost nájemce odkoupit předmět nájmu do svého vlastnictví sjednána jednoznačně již při jejím uzavření. Rozhodnutí, zda nájemce po skončení doby nájmu odkoupí předmět nájmu, závisející na libovůli nájemce či pronajímatele, zavádí nejistotu nejen právního vztahu jako takového, ale i nejednoznačnost řešení z hlediska daňového.

Správce daně i žalovaný posuzovali celou věc jako celek, přičemž vycházeli ze stěžovatelem předložených podkladů, jednotlivé důkazní prostředky byly hodnoceny v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu, které stanoví, že při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přihlíží přitom ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

V průběhu daňového řízení správce daně i žalovaný poukázali na konkrétní případy porušení podmínek stěžovatelem pro užití sazby srážkové daně ve výši 1 % z důvodu,

že se nejedná o finanční leasing s následnou koupí najaté věci, nýbrž o operativní nájem. Rovněž svědecká výpověď bývalé jednatelky stěžovatele, paní V. P., uskutečněná na základě žádosti stěžovatele, nepotvrdila pravdivost tvrzení stěžovatele, že existovalo a existuje ujednání o tom, že ihned po skončení nájmu budou najaté stroje nájemci prodány. V průběhu daňového řízení žádný takový důkaz stěžovatel nepředložil a neprokázal tak, že mu budou dne 1. 5. 2007 pronajímatelem najaté stroje prodány, že předmětná smlouva je smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Stěžovatel neprokázal oprávněnost postupu při srážení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 1 % podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s ustanovením § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5. citovaného zákona a článku 12 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů z majetku mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo, mělo být nájemné zdaněno zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 2. citovaného zákona ve výši 5 %. Z toho lze vyvodit, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu s platnou právní úpravou. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou dle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že správce daně dne 14. 12. 2004 zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob, mimo jiné za zdaňovací období roku 2002 až 2003. V průběhu kontroly byla správci daně předložena nájemní smlouva ze dne 1. 5. 2002, kterou stěžovatel jako nájemce uzavřel se společností D. G. P. (dále jen „pronajímatel“), předmětem které byl nájem strojů a vybavení specifikovaných v příloze č. 1 smlouvy. Ve smlouvě bylo dohodnuto měsíční nájemné ve výši 10 700 EUR „což je cena včetně oprav“. Celková částka pronájmu činí 642 000 EUR. Dále bylo dohodnuto, že po ukončení finančního pronájmu lze předmět leasingu odkoupit za 100 EUR. Pronajímatel se zavázal opravovat předmět nájmu po celý rok ve své režii. Nájemní vztah byl uzavřen na dobu 5 let. V článku V. bylo sjednáno, že nájemce je povinen oznámit pronajímateli potřebu oprav, které má provést pronajímatel a dále bylo dohodnuto, že při ukončení nájemního vztahu z jakéhokoliv důvodu je nájemce povinen vrátit předmět nájmu pronajímateli v takovém stavu, v jakém jej převzal s přihlédnutím k běžnému opotřebení. K návrhu stěžovatele byla dne 27. 3. 2006 jako svědek vyslechnuta paní V. P. Vypověděla, že nájemní smlouvu ze dne 1. 5. 2002 podepsala. Ujednání, dle kterého lze předmět nájmu po skončení nájmu odkoupit za 100 EUR, bylo platné v době uzavření smlouvy. Žádná další ujednání si k této smlouvě nepamatuje. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že se v případě výše uvedené smlouvy jednalo o nájem operativní nikoli finanční. Stěžovatel dle správce daně neprokázal oprávněnost postupu při srážení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 1 % podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. V souladu s ustanovením § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5. citovaného zákona a článku 12 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů z majetku mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo, mělo být nájemné zdaněno zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 2. citovaného zákona ve výši 5 %. Na základě výsledků daňové kontroly byla stěžovateli dne 10. 8. 2005 rozhodnutím č. j. 16865/05/106970/7090 předepsána k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003 ve výši 174 036 Kč. Proti rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání stěžovatel napadl žalobou. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a žalobu kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl. V rozsudku konstatoval, že v případě

stěžovatelem předložené nájemní smlouvy nejde o finanční pronájem s následnou koupí, „neboť zvláštní sazba daně 1 % lze vtáhnout jen na nájemné u finančního pronájmu za podmínky, že najatá věc je po řádném ukončení nájemní smlouvy nájemcem skutečně odkoupena. Je-li v daném záležitosti sjednána pouze možnost koupě věci žalobcem, kdy záleží pouze na vůli nájemce, zda odkoupí předmět nájmu, jedná se o operativní pronájem.“

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když krajský soud nesprávně dospěl k závěru, že nájemní smlouva ze dne 1. 5. 2002 je smlouvou o operativním pronájmu, nikoli o pronájmu finančním.

Podle stěžovatele krajský soud nesprávně tvrdí, že o finanční pronájem se může jednat pouze v případě, kdy je ve smlouvě předem výslovně sjednána povinnost nájemce předmět nájmu po skončení nájmu odkoupit. Krajský soud dle stěžovatele také nesprávně odmítl argumentaci definicemi finančního pronájmu uvedenými v zákonech o DPH. Jedná se sice o definice „pro potřeby tohoto zákona“, ale jelikož žádný jiný předpis finanční pronájem nedefinoval a nedefinuje odlišně, je podle názoru stěžovatele z důvodu jednoty právního řádu a důvěry v právní stát nutno z této definice vycházet i v jiných případech, například v otázkách daně z příjmu. Není únosné, aby právní vztah, který vyhovuje zákonné definici finančního pronájmu podle jednoho daňového zákona nebyl považován za finanční pronájem podle jiného daňového zákona, jenž žádnou vlastní definici finančního pronájmu neobsahuje. Podle stěžovatele není přípustné, aby soudy dotvářely daňové zákony svými vlastními definicemi pojmů a extenzivně tak hájily zájmy fisku proti daňovým subjektům.

Nejvyšší správní soud posoudil tuto námitku a pokud se stěžovatel domnívá, že je možné použít definici finančního pronájmu, kterou obsahuje zákon o DPH, nelze s ním souhlasit. Takovýto postup by byl možný pouze v případě, kdy by zákon o daních z příjmů výslovně na definici uvedenou v zákoně o DPH odkazoval. Tak tomu bylo do účinnosti zákona č. 17/2000 Sb., kterým se změnil zákon č. 588/1992 Sb. o DPH. S účinností do 31. 3. 2000 ustanovení § 2 odst. 2 písm. r) zákona o DPH definovalo finanční pronájem s následnou koupí najaté věci jako pronájem, který splňoval podmínky stanovené zvláštním předpisem. Poznámka pod čarou odkazovala na § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Právní úprava od 1. 4. 2000 pak zpřetrhala předchozí vazbu na zákon o dani z příjmů a nově s ohledem na specifika daně z přidané hodnoty definovala finanční pronájem pro účely zákona o dani z přidané hodnoty jako přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání, jestliže si strany ve smlouvě o poskytnutí zboží či nemovitosti sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, během platnosti této smlouvy nebo po jejím zániku. V současné době je pro účely DPH finanční pronájem obdobně definován v ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb.

Pro účely posouzení, zda se v případě nájemní smlouvy ze dne 1. 5. 2002 jedná o finanční či operativní pronájem, tak nebylo možné aplikovat definici finančního pronájmu zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 2 písm. r) zákona o DPH, neboť toto ustanovení je použitelné pouze pro účely zákona o dani z přidané hodnoty, nikoli pro oblast daně z příjmů. Jak již tento soud judikoval ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 147/2006 - 77 ze dne 24. 10. 2007, „obecně lze konstatovat, že pojmy definované pro účely jednoho zákona je nepřipustné užít při výkladu v jiném právním předpise, nepřipouští-li tento předpis možnost užití analogie legis, resp. analogie iuris.“ Pro daňové posuzování nájemních smluv tak bude nutné vždy samostatně zkoumat, zda předmětná smlouva splňuje definici finančního pronájmu zakotvenou v zákoně o dani z přidané hodnoty, či vyhovuje zákonným kritériím upravených v zákoně o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval posouzením, zda krajský soud nepochybil, pokud své rozhodnutí založil na tvrzení, že o finanční pronájem s následnou koupí se může jednat pouze v případě, kdy je ve smlouvě předem výslovně sjednána povinnost nájemce předmět nájmu po skončení nájmu odkoupit. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Smluvně předem dohodnutá povinnost předmět nájmu po ukončení doby nájmu odkoupit není nezbytným znakem smlouvy o finančním pronájmu.

Dle § 36 odst. 1 písm. c) činí zvláštní sazba 1 % z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci.

Dle ustanovení § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů se daň vybírá srážkou z příjmů včetně záloh, pokud jejich poskytování není v rozporu se zvláštním právním předpisem, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36. Srážku je povinen provést plátce daně, s výjimkou uvedenou v odstavci 2, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5 a 6 a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých úvěrů a půjček, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.

Povinnost odvést sraženou daň správci daně vyplývá ze znění § 69 odst. 1 daňového řádu. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši, nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcí daně tyto částky k přímému placení.

Dle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro projednávanou věc se jako výdaj uznává nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, 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 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.

Ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmů zvýhodňuje zdaňování příjmů na území České republiky plynoucích z pořízování movitých věcí ze zahraničí u tuzemských subjektů formou finančního leasingu. Z gramatického výkladu tohoto ustanovení nelze dovodit, že by jeho aplikace byla podmíněna zakotvením předem dohodnuté smluvní povinnosti předmět nájmu po ukončení doby trvání finančního pronájmu odkoupit. Tato povinnost je ve smyslu ustanovení § 24 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů nezbytnou podmínkou pouze pro uznání určitého výdaje spojeného s finančním pronájmem do daňově uznatelných nákladů, nikoli však určujícím kritériem pro posouzení charakteru nájemní smlouvy, tzn. zda se jedná o operativní či finanční pronájem. K tomuto závěru taktéž došel krajský soud, když v odůvodnění rozsudku uvedl, že „nezáleží na tom, zda jsou splněny podmínky ustanovení § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů.... Předmětem

napadeného rozhodnutí bylo rozhodnutí, kterým byla žalobci předepsána k přímému placení daň z právnických osob vybíraná zvláštní sazbou, nikoli rozhodnutí o dodatečném doměření daně z důvodu, že nájemné nebylo uznáno jako náklad“. Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že v praxi mohou existovat transakce leasingového financování, které nebudou splňovat podmínky § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, avšak z této skutečnosti nelze automaticky dovodit, že se nejedná o finanční pronájem. Smluvní strany s ohledem na smluvní volnost při uzavírání obchodních transakcí mohou uzavřít smlouvu o finančním pronájmu, která sice definiční znaky daňové uznatelnosti nájemného dle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů nesplní, avšak tato bude posouzena s ohledem na obsah smluvních ujednání jako smlouva o finančním pronájmu.

Dále však již krajský soud založil svůj závěr o tom, že se v případě stěžovatelem předložené nájemní smlouvy jednalo o nájem operativní pouze na tom, že v předmětné smlouvě je zakotvena toliko možnost předmět nájmu po jeho ukončení odkoupit, nikoli však povinnost. Soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, „... zvláštní sazbu daně ve výši 1 % lze vztáhnout jen na nájemné u finančního pronájmu za podmínky, že najatá věc je po řádném ukončení leasingové smlouvy nájemcem skutečně odkoupena. Je-li v dané záležitosti sjednána pouze možnost koupě věci žalobcem, kdy záleží pouze na vůli nájemce, zda odkoupí předmět nájmu, jedná se o operativní pronájem“.

Závěry krajského soudu nemají oporu v zákoně.

Jak již bylo výše uvedeno, zákon o daních z příjmů pro účely této daně finanční pronájem s následnou koupí nedefinuje a klasifikaci nájemní smlouvy jako smlouvy o finančním pronájmu smluvní povinností předmět nájmu odkoupit nepodmiňuje. Přesné vymezení smlouvy o finančním pronájmu nenajdeme v občanském ani obchodním zákoníku. Při uzavírání leasingové smlouvy se v některých případech kombinují existující a zákonem upravené smluvní typy, zatímco v případech jiných se uzavírají smlouvy nepojmenované. Daňový subjekt, který hodlá uzavřít smlouvu o finančním pronájmu a využít tak daňového zvýhodnění dle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, by měl při uzavírání předmětné smlouvy vážit rizika, které by mu mohla způsobit nejasná formulace obsahu smlouvy. Při uzavírání leasingové smlouvy je možné využít jak „Všeobecných podmínek finančního leasingu movitých předmětů“, jež vypracovala v zájmu upevnění právní jistoty účastníků leasingových vztahů Česká leasingová a finanční asociace, tak např. mezinárodních účetních standardů (IAS -17), jež vymezují rozdíly mezi operativním a finančním leasingem a zároveň stanoví mezi těmito dělicí kritéria.

Obecně lze klasifikovat leasingovou smlouvu jako smlouvu o pronájmu konkrétní věci na předem stanovené období a za dohodnuté splátky, přičemž součástí smlouvy bývá i ujednání o možnosti koupi pronajaté věci.

V praxi se rozlišují dva základní druhy leasingu, tzv. leasing finanční a leasing operativní, u nichž zákon diferencuje výši zvláštní sazby daně.

Operativní leasing je ve své podstatě běžný nájem. Uživateli leasingu (nájemci) je umožněno užívání věci a pronajímatel odpovídá za provozuschopnost majetku. Operativní leasing obvykle nezakládá právo na následné odkoupení věci (v některých případech však nelze takové následné odkoupení při operativním leasingu vyloučit). Pořizovací cena předmětu nájmu není plně kryta nájemným. Doba nájmu je zpravidla kratší než je životnost předmětu nájmu. Z hlediska daňově uznatelných nákladů plyne obvykle pro nájemce možnost

uplatnit výdaje na běžnou údržbu, ale rozhodující je vždy smluvní ujednání. Úhradu opravy z titulu poškození by měl v obvyklých vztazích naopak jako výdajovou položku uznanou vlastníkem - pronajímatelem. U operativního leasingu bývá obvykle smlouva sjednávána na kratší dobu, případně vrácení věci a zájem nájemce na jejím dalším využití se pak odráží i v povinnostech stran (leasingová společnost nese náklady s údržbou, servisem, pojištěním atd.).

Finanční leasing naproti tomu spočívá v dlouhodobém pronájmu věci nájemci, přičemž jeho cílem je - po skončení doby nájmu - převod vlastnictví k najaté věci na nájemce. Praktickým smyslem uzavření smlouvy o finančním pronájmu je skutečnost, že nájemce získá předmět do svého užívání (později do svého vlastnictví), aniž by za něj musel zaplatit celou vstupní cenu najednou. Nájemce platí pronajímateli náhradou za užívání věci předem stanovené nájemné, resp. splátky. Toto nájemné v sobě zahrnuje hodnotu pronajímané věci (odpisů), úrokové zatížení, riziko, zisk a případné další náklady pronajímatele. Na rozdíl od nájemní smlouvy, kde představuje nájemné cenu za užívání cizí věci, leasingová úplata je cenou finanční služby. Převod vlastnictví je u finančního leasingu většinou zajištěn opčním právem, tedy na základě výzvy nájemce, anebo k němu může docházet též automaticky. Finanční leasing dlouhodobě a za úplatu převádí na nájemce nejen veškerá užívací práva k předmětu leasingu, ale i povinnosti spojené s péčí o předmět leasingu a rizika s užíváním věci v rozsahu stanoveném smlouvou. Pro posouzení obsahu smluvního ujednání o nákladech spojených s leasingem je proto nezbytné zjištění obsahu leasingové smlouvy. Podstatným znakem finančního leasingu je otázka nesení rizik. Při finančním leasingu nepřechází nebezpečí škody na věci od pronajímatele na druhou smluvní stranu až s přechodem vlastnictví k předmětu smlouvy, ale zásadně okamžikem předání předmětu leasingu. Nájemce přejímá smlouvou o finančním leasingu nebezpečí škody na předmětu leasingu i nebezpečí spojená s jeho provozem a nese zpravidla náklady spojené s jeho provozem, údržbou a opravami. Ukončením doby nájmu vzniká právo převést předmět nájmu do vlastnictví nájemce, anebo toto vlastnictví samo přechází.

Z výše uvedených základních kritérií finančního leasingu povinnost nájemce, a to předem smluvně zakotvená, odkoupit předmět nájmu po jeho ukončení, nevyplývá. Naopak je zcela běžné, že nájemce je pouze oprávněn předmět nájmu odkoupit a závisí na jeho vůli, zda tak učiní či nikoli. Jak již tento soud judikoval v rozsudku ze dne 7. 4. 2005, č. j. 2 Afs 26/2004 - 67, „v případě finančního leasingu vystupuje poskytovatel leasingu, resp. pronajímatele, fakticky v pozici poskytovatele úvěru. Úhrn leasingových splátek reprezentuje součet kupní ceny předmětu a nákladů na financování koupě i kalkulovaného zisku poskytovatele. V rámci finančního leasingu se obvykle uživateli poskytuje oprávnění koupit si po vypršení doby leasingu jeho předmět za zůstatkovou cenu – buď přímo na základě zvláštní klauzule sjednané v leasingové smlouvě, nebo zvláštní smlouvou o koupi najaté věci, uzavřené za trvání leasingového vztahu samostatně.“

Vždy je nutné při posuzování, zda se v daném případě jedná o operativní či finanční leasing, vycházet z ekonomického obsahu transakce, nikoli pouze z názvu či formy. Při tomto posouzení, je třeba s ohledem na výše uvedené podstatné znaky finančního leasingu a operativního leasingu, posoudit obsah konkrétní smlouvy. Pod tímto pohledem bylo třeba hodnotit i stěžovatelem předloženou nájemní smlouvu. Skutečnost, že ve smlouvě absentuje povinnost předmět nájmu po jeho skončení odkoupit, není sama o sobě způsobila odůvodnit závěr, jež učinil krajský soud, a to, že se v daném případě nejedná o pronájem finanční nýbrž operativní. V projednávané věci bylo na místě posoudit další jednotlivá smluvní ujednání a to s ohledem výše zmíněné určující znaky finančního pronájmu. Nepřesná formulace

smluvních ujednání vzbuzující pochybnosti o tom, o jaký druh leasingové transakce se jedná, může být předmětem dokazování. Ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu je nositelem důkazního břemene daňový subjekt, který by měl nabídnout správci v případě pochybností daně důkazy k jejich odstranění. Jak již bylo výše uvedeno, je to stěžovatel, který chtěl využít daňového zvýhodnění ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a bylo tak na něm, aby správci daně prokázal existenci smlouvy o finančního pronájmu s následnou koupí, neboť jiné podmínky pro uplatnění zvýhodněné zvláštní sazby zákon o daních z příjmů nestanoví. Správce daně je pak povinen předloženou smlouvu posoudit podle výše uvedených kritérií, nikoli pouze ve smyslu podmínek dle § 24 odst. 4 zákon o daních z příjmů. Pokud stěžovatelem předložená nájemní smlouva, resp. její jednotlivá smluvní ujednání základní znaky finančního leasingu neobsahují a nepřesné formulace stěžovatel nevysvětlil ani k výzvě správce daně, jde tato skutečnost k tíži stěžovatele a je na místě učinit závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a není tak oprávněn využít daňového zvýhodnění ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Nelze souhlasit se stěžovatelem, který zcela v rozporu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu namítá, že správce daně má právo doměřit daň na úroveň operativního leasingu pouze v případě, že je schopen prokázat, že se o finanční leasing jednat v žádném případě nemůže. Tento názor odporuje základním principům dokazování v daňovém řízení. Je to naopak stěžovatel, který je povinen správci daně existenci smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí prokázat, a to už v okamžiku, kdy daňové zvýhodnění uplatňuje. Zdanění leasingového nájemného se nemůže opírat o důkazy racionálních předpokladů budoucích událostí, jak uvádí stěžovatel. Existenci smlouvy o finančním pronájmu je třeba postavit najisto, nestačí, jak stěžovatel v kasační tvrdí, „že nájemce má právo uplatnit daňové sazby platné pro finanční pronájem, pokud má dostatečné důvody se domnívat, že se o finanční pronájem skutečně může jednat, což v posuzovaném případě nepochybně platí“. Taktéž nelze souhlasit se stěžovatelem, který připouští v průběhu trvání nájemního vztahu jeho změny („pokud se z jakéhokoliv důvodu změni původní finanční leasing na leasing operativní, je povinností nájemce, aby podal dodatečné daňové přiznání či hlášení a srážkovou daň za celou dobu nájmu dodatečně odvedl jako z nájmu operativního“) a jejich následnou daňovou kompenzací formou dodatečných daňových přiznání či hlášení nebo případně doměrky ze strany správců daně. Ustanovení § 24 odst. 6 zákona o daních z příjmů, jež má stěžovatel patrně na mysli, stanoví pro účely daně z příjmů pouze fikci, avšak nezakládá změnu uzavřeného smluvního vztahu. Zákon v tomto ustanovení upravuje situace, kdy smluvní strany uzavřely smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí (tato skutečnost však musí být prokázána) a tato smlouva je předčasně ukončena. Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 26/2004 konstatoval, že „konkrétní obchodněprávní závazkový vztah založený smlouvou o finančním leasingu je tímto vztahem, resp. ponechává si své atributy, po celou dobu svého trvání, nedojde-li k jeho změně, resp. nahrazení jiným závazkem na základě zákonem nebo smlouvou předpokládané právní skutečnosti. Takovou skutečností může být např. privativní novace ve smyslu § 570 a násl. ObčZ nebo narovnání ve smyslu § 585 a násl. ObčZ. V obou případech však dochází ke změně existujícího závazkového právního vztahu, resp. k nahrazení původního závazkového právního vztahu závazkovým právním vztahem novým na základě dohody smluvních stran a s účinky ex nunc, nikoliv zpětně, tedy ke dni uzavření příslušných smluv. Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že české obchodní právo nezná žádný obecný institut, na základě něhož by bylo možné dohodou stran závazkového právního vztahu nebo dokonce jednostranně, tedy úkonem jedné ze smluvních stran, zpětně, tj. ke dni uzavření smlouvy, překvalifikovat existující závazkový právní vztah vzniklý z jednoho typu smlouvy na jiný závazkový právní vztah vzniklý z odlišného typu smlouvy. Na tom nic nemění ani § 24 odst. 6 ZDP, které za podmínek

tam uvedených při předčasném ukončení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku tuto smlouvu pro účely zákona o daních z příjmů prohlašuje za smlouvu o pronájmu, a to ode dne jejího uzavření. Toto ustanovení, jakož i případná další obdobná ustanovení ve zvláštních právních předpisech, mohou upravit právní režim obchodněprávní smlouvy právě pouze pro specifické potřeby daného právního vztahu, v daném případě vztahu finančněprávního, nikoliv obecně. Jinými slovy, v důsledku cit. ustanovení zákona o daních z příjmů nedochází k obecné změně právního vztahu založeného smlouvou o finančním leasingu na smlouvu nájemní ex tunc, nýbrž ke změně kvalifikace této smlouvy pouze pro účely právních vztahů vyplývajících z aplikace zákona o daních z příjmů.“

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že krajský soud pochybil, pokud svůj závěr o tom, že nájemní smlouva ze dne 1. 5. 2002 je nájmem operativním založil pouze na skutečnosti, že je ve smlouvě sjednáno toliko oprávnění stěžovatele předmět nájmu po ukončení nájemní smlouvy nabýt do vlastnictví. Nesprávně za obligatorní součást smlouvy o finančním pronájmu označil povinnost stěžovatele předmět nájmu odkoupit, když tato povinnost není zákonem o dani z příjmů stanovena. Předmětné nesprávné právní posouzení má v projednávané věci vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud jiného důvodu pro zamítnutí žaloby v rozsudku neuvedl.

Nejvyšší správní soud shledal naplnění kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. listopadu 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu