



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **TYPOS, tiskařské závody, a. s.** (dříve TYPOS-Digital Print, spol. s r. o.), se sídlem v Plzni, Podnikatelská 1160/14, zastoupeného JUDr. Tomášem Kociánem, advokátem se sídlem v Plzni, Jetelová 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2005, č. j. 3165/05-120 P, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2007, č. j. 57 Ca 32/2005 - 41,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje** se společností TYPOS, tiskařské závody, a. s., se sídlem v Plzni, Podnikatelská 1160/14, jako stěžovatelem.
- II. Kasační stížnost **se zamítá**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni dne 13. 6. 2005 se společnost TYPOS-Digital Print, spol. s r. o. domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2005, č. j. 3165/05-120 P, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Plzni ze dne 14. 6. 2004, č. j. 181266/04/138511/1901. Posledně jmenovaným rozhodnutím správce daně snížil uvedené společnosti přiznanou daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 o 10 778 442 Kč. Krajský soud v Plzni žalobu rozsudkem ze dne 27. 2. 2007, č. j. 57 Ca 32/2005 - 41, zamítl a jeho rozhodnutí napadla uvedená společnost dne 12. 4. 2007 včasnou kasační stížností.

Podle údajů z obchodního rejstříku společnost TYPOS-Digital Print, spol. s r. o. zanikla ke dni 31. 8. 2007 sloučením s nástupnickou společností TYPOS, tiskařské závody, a. s. (§ 220o obchodního zákoníku). Ve smyslu ust. § 69a odst. 1 obchodního zákoníku přešlo obchodní jmění zanikající společnosti, tedy soubor obchodního majetku a závazků (§ 6 odst. 2 obchodního zákoníku) na nástupnickou společnost. Dle ust. § 57 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přechází na právní nástupce zaniklých právnických osob rovněž daňová povinnost. Nejvyšší správní soud proto v souladu s ust. § 107 o. s. ř. ve spojení s ust. § 64 s. ř. s. rozhodl tak, že v dalším řízení o podané kasační stížnosti bude pokračovat se společností TYPOS, tiskařské závody, a. s. Pro zjednodušení se v textu rozsudku užívá označení „žalobce“ nebo „stěžovatel“ pro původní i nástupnický právní subjekt.

Hlavním důvodem k vydání zmíněného dodatečného platebního výměru byla skutečnost, že správce daně neuznal žalobcem uplatněnou zůstatkovou cenu elektronického tiskařského zařízení Duplex Océ jako oprávněný daňový výdaj z hlediska základu daně z příjmů právnických osob pro rok 2001. Uvedený výdaj vznikl tím, že žalobce uzavřel dne 30. 6. 1998 se společností Reiffeisen-IMPULS-Leasing, spol. s r. o. smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, jejímž předmětem bylo zmíněné zařízení Océ. Podle této smlouvy celková hodnota nájmu činila 1 830 000 DEM a zůstatková kupní cena byla určena ve výši 708 703 DEM bez DPH. Za tuto cenu (tj. 12 285 368 Kč) také žalobce předmětné zařízení na základě kupní smlouvy ze dne 15. 10. 2001 nabyt a zařadil do svého hmotného majetku. Dne 29. 10. 2001 ovšem žalobce uzavřel s uvedenou leasingovou společností novou smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí téhož zařízení, přičemž hodnota zařízení činila tentokrát 16 000 EUR, tj. 533 520 Kč a kupní cena po skončení nájmu byla určena ve výši 30,40 EUR. Zároveň se strany rozhodly realizovat novou leasingovou smlouvu metodou zpětného leasingu, tedy uzavřely kupní smlouvu, na jejímž základě leasingová společnost zpětně nabytá zařízení Océ od žalobce rovněž za cenu 16 000 EUR, tj. 533 520 Kč. Po uhrazení této částky leasingovou společností bylo dne 31. 10. 2001 zařízení Océ vyřazeno z hmotného majetku žalobce a zaúčtována jeho zůstatková cena ve výši 12 301 349 Kč (daňová zůstatková cena byla pro účely základu daně z příjmů stanovena na 11 272 487 Kč). Žalobce s uvedeným závěrem správce daně a žalovaného nesouhlasil a v žalobě správci daně vytýkal také procesní pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud neshledal žalobu důvodnou, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem.

Krajský soud konstatoval, že mezi účastníky řízení nebyl sporný skutkový stav věci, ale hodnocení proběhlých obchodních transakcí mezi žalobcem a leasingovou společností z pohledu daňových zákonů. Žalobce nesl dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno, aby prokázal, že uplatnění zůstatkové ceny za výrobní zařízení Océ, jež bylo předmětem těchto obchodních transakcí, bylo výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud se ztotožnil se správcem daně i žalovaným, podle nichž žalobce důkazní břemeno k prokázání zmíněných skutečností neunesl, přičemž krajský soud poukázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i na zprávu o daňové kontrole. Jak uváděly finanční orgány, žalobce řádně nezodůvodnil smysl předmětných ekonomických transakcí, když dané zařízení již jednou pořídil v rámci finančního leasingu, používal jej nepřetržitě pro svou výrobní činnost a když finanční prostředky ve výši 533 520 Kč, které prodejem výrobního zařízení obdržel, se jeví jako zcela nedostatečné oproti tomu, že pouze ve stejném

roce 2001 musel žalobce vedle splátky nájemného ve výši 4275 tis. Kč uhradit rovněž kupní cenu za toto zařízení ve výši 12 285 368 Kč a zároveň se zavázal k výdajům spojeným s novou leasingovou smlouvou. Skutečným smyslem těchto transakcí bylo zahrnout hodnotu daného zařízení v co nejkratší době do daňových nákladů a minimalizovat daňový základ.

Krajský soud neshledal důvodnými námitky žalobce, jež se vztahovaly k použití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu. Finanční orgány v daném případě nezpochybňovaly, že skutečně došlo k uzavření leasingových a kupních smluv, netvrdily, že by skutečný obsah právních úkonů byl zastřen stavem formálně právním. Podle krajského soudu nebylo žalobou napadené ani prvostupňové rozhodnutí opřeno o ust. § 2 odst. 7 daňového řádu, ale o ust. § 31 odst. 9 daňového řádu ve spojení s ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobci nebylo ani přičítáno k tíži, že provedení obchodní operace mělo pro něho příznivé daňové dopady, nýbrž to, že neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalobce v žalobě neuváděl konkrétní tvrzení, která by tyto závěry žalovaného zpochybňovala. Žalovaný dospěl s ohledem na obsah smlouvy o finančním pronájmu ze dne 29. 10. 2001 a na popsany řetězec obchodních vztahů ve svém celku ke správnému hodnocení, že nešlo o standardní obchodní operaci, která by byla pro žalobce výhodná a směřovala k dosažení zisku, a že tudíž souvislost s dosažením, zajištěním a udržením příjmů nebyla v daném případě prokázána.

Krajský soud neuznal ani námitku žalobce, podle níž správce daně projednal zprávu o daňové kontrole s osobou, která nebyla oprávněna žalobce zastupovat. Přitom krajský soud poukázal na to, že pan P. V. žalobce zastupoval na základě řádné plné moci, která byla předložena správci daně a která podle krajského soudu pana V. opravňovala rovněž k zastupování žalobce během ústního jednání týkajícího se zprávy o daňové kontrole. Teprve následně byla správci daně předložena nová plná moc, již byl k zastoupení žalobce zmocněn Mgr. Ing. J. M. Předložení nové plné moci tedy nemohlo mít na zákonnost projednání zprávy o daňové kontrole žádný vliv. Krajský soud proto nepřisvědčil žalobci ani v tom ohledu, že by mu měla být odňata možnost vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole a navrhnout případně provedení dalších důkazů. Žalobce měl možnost navrhnout nové důkazy právě při projednání zprávy o daňové kontrole a navíc následně v odvolacím řízení, což ovšem ani neměl v úmyslu, neboť v odvolání uvedl, že správce daně učinil dostatečná skutková zjištění. Finanční orgány se tedy namítaných procesních pochybení nedopustily.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, vady řízení před správním orgánem s tím, že pro tyto vytýkané vady měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit, a rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel měl za to, že provedl po skončení prvního leasingu běžnou obchodní operaci spočívající v prodeji svého majetku a jeho následném nájmu formou tzv. zpětného leasingu. Tato obchodní operace a její hospodářský účel nebyly nikdy relevantním způsobem zpochybněny správcem daně, žalovaným ani krajským soudem. Stěžovatel tak vycházel z toho, že obchodní operaci i její hospodářský účel dostatečně prokázal. Stěžovatel byl tedy oprávněn a zároveň i povinen tuto obchodní operaci zaúčtovat tak, jak účetní a daňové předpisy stanoví, tedy odepsat zůstatkovou hodnotu do nákladů. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili platnost právních úkonů, které stěžovatel při této operaci učinil, o těchto úkonech tedy bylo třeba řádně účtovat. Skutečnost, že reálná hodnota

předmětného zařízení v mezidobí značně poklesla pod hodnotu účetní, nemůže být důvodem, který zpochybní stěžovatelem provedené účetní operace. Pokud tedy žalovaný provedenou operaci a její následné řádné zaúčtování neuznal, pak jeho rozhodnutí je nezákonné obdobně jako rozsudek krajského soudu, který se ztotožnil s nesprávnými právními závěry žalovaného.

Navíc krajský soud blíže nezdůvodnil, proč podle jeho názoru stěžovatel neprokázal, že se v dané věci jednalo o výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného ani odůvodnění rozsudku krajského soudu nejsou dle názoru stěžovatele dostatečně srozumitelná a přesvědčivá, neobsahují přesné důvody rozhodnutí. Stěžovatel se rovněž neztotožňuje s tvrzením krajského soudu, že nezákonnost závěrů žalovaného netvrdil a tudíž nemohl prokázat.

Jak stěžovatel uváděl již v žalobě, správce daně podle jeho názoru porušil zásadu součinnosti, když neumožnil zplnomocněnému zástupci stěžovatele dne 25. 6. 2004, tedy pouhých 15 dní po údajném projednání zprávy o daňové kontrole, se dodatečně ke zprávě vyjádřit. Cílem stěžovatele bylo využít plně svá práva, vyjádřit se ke zprávě a jejím zjištěním, aby nedocházelo k nežádoucímu přesouvání nevyjasněných bodů do odvolacího řízení a tudíž k neúměrnému zatěžování státní správy a soudů. Správce daně však reagoval urychleným odesláním příslušného platebního výměru tak, aby daňová kontrola byla okamžitě skončena. Tímto postupem byla stěžovateli odňata možnost plně se ke zprávě vyjádřit, případně navrhnout provedení dalších důkazů.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí a konstatoval, že se ztotožňuje se závěry uvedenými v odůvodnění rozsudku krajského soudu.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Jak vyplývá z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jsou daňově uznatelnými takové výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka. Nejvyšší správní soud se již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publikovaném pod č. 264/2004 Sb. NSS vyslovil v tom smyslu, že realizované výdaje se nemusí vždy přímo projevit v příjmech daňového subjektu, musí však být v každém případě za tímto účelem vynaloženy, musí zde tedy být přímý a bezprostřední vztah mezi vynaloženými výdaji a očekávanými příjmy. Podle ust. § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů může být takovým výdajem rovněž zůstatková hodnota hmotného majetku, za níž se pro účely tohoto zákona považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší daňových odpisů (§ 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů). I v tomto případě ovšem platí, že daňově uznatelný je tento výdaj, tedy zůstatková cena hmotného majetku, pouze tehdy, pokud byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka, musí být tedy zároveň splněna podmínka vyjádřená v ust. § 24 odst. 1 téhož zákona. Není rovněž žádných pochyb o tom, že důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt, který musí tedy nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale že se tak také stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.

V svém rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaným pod č. 869/2006 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v souvislosti s výkladem jiných ustanovení zákona o daních z příjmů konstatoval, že *právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti. V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.*

Tímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu. Jestliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu. Tento obecný princip, formulovaný ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž úspěšně prošel testem ústavnosti (usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06), má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ust. § 23 odst. 10 tohoto zákona, podle něhož se pro zjištění základu daně vychází, až na zákonem stanovené výjimky, z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, pokud ovšem nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Je tedy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňového subjektu.

K obdobným závěrům ostatně dospěl pro účely výkladu Šesté směrnice k dani z přidané hodnoty také Soudní dvůr ES, když v návaznosti na svou předchozí

judikaturu definoval v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, *C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* činnosti daňových subjektů, jež představují zneužití práva. O takovou činnost se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou. Zevrubnou analýzu citovaného rozsudku Soudního dvora, jakož i stanoviska generálního advokáta v této věci, právě z hlediska jejich významu pro použití zásady zákazu zneužití práva provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz. Rovněž Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000 konstatoval, že *podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou ČR takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí.*

Stěžovatel je podnikatelským subjektem, jeho příjmem podléhajícím zdanění je tedy především příjem z podnikání, jeho daňově relevantní příjmy a výdaje se tedy budou vázat k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, které tedy budou vykonávány v rámci podnikání jakožto činnosti prováděné samostatně vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku (§ 2 odst. 1 obchodního zákoníku). Jak již bylo řečeno, stěžovatel nese důkazní břemeno, aby prokázal, že uplatněné výdaje skutečně vynaložil na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, tedy příjmů z takové činnosti, jež má ve smyslu výše uvedeného výkladu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů svůj ekonomický nebo jiný samostatný účel. Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem i žalovaným za to, že stěžovatel důkazní břemeno k prokázání takového ekonomického či jiného racionálního účelu operace, jejímž výsledkem byl příjem stěžovatele ve výši 533 520 Kč a rovněž výdaj ve výši 11 272 487 Kč, neunesl.

Stěžovatel nepochybně pořídil tiskařské zařízení Océ na základě leasingové smlouvy z roku 1998 v rámci předmětu svého podnikání, jímž byla právě činnost v oboru polygrafie, proto také oprávněně zahrnoval jednotlivé leasingové splátky mezi daňově uznatelné výdaje. Lze rovněž pochopit, proč stěžovatel uvedené zařízení v roce 2001 od leasingové společnosti odkoupil za původně dohodnutou cenu 12 285 368 Kč, byť tato cena vlivem rychlého rozvoje uvedených technologií již v roce 2001 neodpovídala podmínkám na trhu a reálná hodnota tohoto zařízení v té době činila dle vyjádření výrobce, které stěžovatel předložil v rámci daňového řízení, cca 550 tis. Kč. I když totiž byla následná koupě pronajatého zařízení podle všeobecných podmínek leasingové smlouvy z roku 1998 právem, a nikoli povinností stěžovatele jakožto nájemce, pokud by stěžovatel toto zařízení nekoupil, nedodržel by zákonné podmínky, které pro daňovou uznatelnost nájemného z finančního leasingu vymezuje ust. § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Až potud tedy úkony stěžovatele odpovídaly racionálním vzorcům chování a stěžovatel měl možnost výdaj takto vynaložený postupně uplatnit způsobem, který předpokládá zákon o daních z příjmů, tedy formou daňových odpisů. Místo toho ovšem stěžovatel volil cestu zpětného prodeje zařízení leasingové společnosti za cenu 533 tis. Kč kombinovanou s dalším leasingem za tutéž cenu. Stěžovateli se nepodařilo prokázat, že účel těchto transakcí byl jiný, než pouhé obejití zákonných ustanovení o odpisech hmotného majetku a okamžité zahrnutí rozhodující části výdajů na pořízení stroje do daňového základu v roce 2001. Zařízení zůstalo po celou dobu v užívání stěžovatele,

příčemž druhá kupní ani leasingová smlouva nepřinesla ani pro jednu ze smluvních stran zřejmý ekonomický užitek. Příjem stěžovatele ve výši 533 tis. Kč se jeví jako zanedbatelný v porovnání s výdaji, které stěžovatel musel v souvislosti se zařízením Océ vynaložit, zejména když stěžovatel v témže roce 2001 zaplatil pouze za splátky prvního leasingu částku 4,275 mil. Kč a zároveň byl nucen na zaplacení kupní ceny ve výši 12,3 mil Kč čerpat bankovní úvěr. Nejvyšší správní soud proto neakceptoval vysvětlení stěžovatele, že účelem tzv. zpětného leasingu bylo i v daném případě zlepšení cash flow či zlepšení celkové finanční situace stěžovatele. Tato typická funkce zpětného leasingu, který běžně slouží jako forma úvěru poskytovaného leasingovou společností nájemci, nebyla v daném případě, vzhledem k nízké částce, kterou stěžovatel takto inkasoval, naplněna. Ani leasingové společnosti nepřinesl zpětný leasing ve srovnání s předchozí operací významnější zisk. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neposkytl jiné věrohodné vysvětlení, nasvědčují dané okolnosti tomu, že stěžovatel byl veden snahou kompenzovat na úkor svých daňových povinností negativní dopady podnikatelského rozhodnutí, které učinil v roce 1998, a leasingová společnost, pro níž se naopak původní leasingová smlouva z roku 1998 ukázala být velmi výhodnou, s tímto postupem za této situace souhlasila. Uvedenému záměru odpovídá i zpráva jednatele stěžovatele ze dne 27. 6. 2001 o činnosti společnosti a stavu jejího majetku v roce 2000, v níž jednatel nepokládal za „ekonomicky únosné“ dané zařízení po dobu 6 let odepisovat, a proto bylo rozhodnuto, jak potvrzuje i obdobná zpráva z následujícího roku, o využití zpětného leasingu.

Ze všech uvedených důvodů tedy nelze popsanou transakci považovat za činnost právnické osoby či správu jejího majetku ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tak neprokázal, že by příjem plynoucí z této transakce ve výši 533 520 Kč byl zdanitelným příjmem stěžovatele a že by tudíž s tím související výdaj ve výši 11 272 487 Kč byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení stěžovatelových zdanitelných příjmů. Správce daně tedy zcela správně obě tyto položky vyloučil ze základu pro výpočet daňové povinnosti stěžovatele za rok 2001 a rovněž hodnocení žalovaného i krajského soudu o tom, že stěžovatel neunesl zmíněné důkazní břemeno, je správné. Skutečnost, že stěžovatel byl povinen účtovat o zpětném prodeji zařízení Océ leasingové společnosti, neznamená, že byl oprávněn a povinen odečíst od daňového základu zůstatkovou cenu zařízení. Jak již bylo řečeno, podle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se z účetnictví daňového subjektu pro zjištění základu daně vychází pouze za předpokladu, že nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Podle ust. § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření, z něhož se vychází pro zjištění základu daně z příjmů, zvyšuje o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů.

Nelze ani přisvědčit stěžovateli, že by rozsudek krajského soudu trpěl nedostatkem důvodů. Krajský soud zejména na straně 10 a 11 přezkoumávaného rozsudku citoval z té části odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v níž žalovaný osvětlil podstatné důvody, proč nemají transakce spojené se zpětným leasingem podle jeho názoru v daném případě ekonomický smysl a proč tedy stěžovatel neprokázal, že by předmětné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zároveň krajský soud konstatoval, že se s těmito závěry žalovaného ztotožňuje. Krajský soud tedy reagoval na žalobní námitky přezkoumatelným způsobem, přičemž lze souhlasit i s tím, že stěžovatel v žalobě uvedené závěry žalovaného, které byly řádně zdůvodněny, konkrétním způsobem nezpochybňoval. Stěžovatel namísto toho v žalobě finančním orgánům vytýkal, že transakce spojené se zpětným leasingem považovaly za simulované právní úkony ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu. Je pravdou, že tento nesprávný argument použil ve zprávě o daňové kontrole správce daně, nicméně žalovaný toto dílčí pochybení správce daně napravil,

když v odvolacím rozhodnutí uznal, že na daný případ nelze uvedené ustanovení daňového řádu aplikovat, a svou argumentaci naopak opřel o ust. § 24 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu tedy krajský soud důvodně konstatoval, že stěžovatel v žalobě neunesl břemeno tvrzení [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. I přesto se ovšem krajský soud se základní právní otázkou, jež je předmětem sporu v této věci, vypořádal. Ani námitky stěžovatele opírající se o ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými.

Konečně nelze souhlasit ani s tím, že by se správce daně dopustil namítaných procesních pochybení. Jak vyplývá ze správního spisu, zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána dne 10. 6. 2004 s tehdejší zástupcem stěžovatele panem P. V., který byl oprávněn k zastupování stěžovatele na základě plné moci ze dne 10. 9. 2003, jež se vztahovala na ústní jednání a vyřizování všech záležitostí, s výjimkou doručování korespondence. Uvedený zástupce také zprávu o daňové kontrole v rámci zmíněného ústního jednání jménem stěžovatele podepsal, přičemž uvedl, že se závěry uvedenými ve zprávě nesouhlasí a další důkazní prostředky budou případně navrhovány v odvolacím řízení. Stěžovatel se tedy k výsledkům daňové kontroly před jejím ukončením vyjádřil, svého práva navrhnout doplnění dokazování, které vyplývá z ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ovšem nevyužil. Řádným projednáním zprávy byla dne 10. 6. 2004 daňová kontrola ukončena a dne 14. 6. 2004 vydal správce daně výše uvedený dodatečný platební výměr. Teprve následně dne 17. 6. 2004 vystavil stěžovatel novou plnou moc pro Mgr. Ing. J. M., která byla dne 21. 6. 2004 doručena správci daně. V té době již tedy samozřejmě nebyl prostor k tomu, aby se stěžovatel prostřednictvím svého nového zástupce ještě v rámci prvostupňového řízení vyjadřoval ke zprávě o daňové kontrole či navrhoval provedení dalších důkazů, neboť daňová kontrola již byla řádně ukončena. Navíc, jak upozornil krajský soud, stěžovatel, ač k tomu měl možnost, nenavrl provedení nových důkazů ani v rámci následného odvolacího řízení.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 17. prosince 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu