



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **E. C. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Miloslavem Voborníkem, advokátem se sídlem Jihlava, Židovská 31, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2006, č. j. 29 Ca 142/2005 – 56,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2005, č. j. 7154/04/FŘ 120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 6. 2004, č. j. 32919/04/353920/4596, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 313 100 Kč za zdaňovací období od 25. 9. do 31. 12. 2000.

Důvod pro podání kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podstatou sporu je posouzení, zda podnájemce je oprávněn vytvářet rezervy dle ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zák. č. 593/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Krajský soud posoudil tuto otázku tak, že nelze na podnájemce účinně převést případný smluvní závazek nájemce provést opravy najatého majetku, neboť v ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách jsou jako subjekty, které se mohou smluvně zavázat k opravám najatého majetku, uvedeni pouze nájemci. S těmito závěry se však nemůže stěžovatel ztotožnit. Dle názoru stěžovatele může nájemce převést na podnájemce veškerá práva a povinnosti, které jemu vyplývají z nájemní smlouvy, kterou má uzavřenou s pronajímatelem a tedy i povinnost provádět opravy pronajatého majetku. Stěžovatel se i nadále domnívá, že nájemní i podnájemní vztah je možno po obsahové stránce vyhodnotit jako totožný. Dal-li tedy pronajímatel souhlas s uzavřením podnájemní smlouvy, měl nájemce právo převést na podnájemce taková práva a povinnosti, které jemu vyplývaly ze smlouvy uzavřené s pronajímatelem. Stěžovatel se dále domnívá, že účelem přenesení povinnosti provádění oprav pronajatého majetku je především to, aby tyto opravy prováděl subjekt, který fyzicky pronajatý majetek užívá a že i toto měl zákonodárce na mysli, pokud do zákona včlenil právo nájemce vytvářet rezervu na opravy. Tuto skutečnost lze pak dovodit i ze zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů v platném znění, ve kterém za zdaňovací období pro následující rok již bylo uvedeno, že za nájemní smlouvu se pro účely tohoto zákona považuje i smlouva, na základě níž nájemce užívající předmět nájmu podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí hmotného majetku přenechal tento předmět k užívání jiné osobě za úplatu. Dle názoru stěžovatele tento princip platil i před novelizací zákona o daních z příjmů a zákonodárce toto ustanovení do zákona včlenil z důvodu předejití případným sporům. Stěžovatel zastává na rozdíl od krajského soudu názor, že pod pojmem „nájemce hmotného majetku“ rozumí zákon o rezervách skutečně i „podnájemce hmotného majetku“.

Na základě shora uvedeného navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatelem uváděné skutečnosti, resp. právní argumentace jsou shodné s odvolacími a žalobními důvody a žalovaný se k nim již vyjadřoval. Žalovaný opětovně zdůrazňuje, že v daném případě vycházel z kogentních ustanovení příslušných právních předpisů. Zákon o daních z příjmů, v rozhodné době platném znění (dále jen „ZDP“), ve svém ustanovení § 24 odst. 2 písmeno i) jednoznačně a výlučně v otázce tvorby rezerv pro daňové účely odkazuje na zvláštní zákon. Tímto zvláštním zákonem je zákon o rezervách, který upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daně z příjmů. Konkrétně se pak v ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách uvádí, že rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo právo hospodaření (pokud tuto rezervu nevytváří nájemce) nebo nájemci hmotného majetku, kteří jsou k opravám najatého hmotného majetku smluvně písemně zavázáni. Výčet oprávněných subjektů je tedy v tomto zákoně jednoznačný a úplný (taxativní). Příslušné právní předpisy jednoznačně rozlišují vztah nájemní a vztah podnájemní se specifickým postavením účastníků. Nelze tedy u podnájemce za daňově účinný výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 2, písm. i) ZDP ve vazbě na § 7 odst. 1, písm. b) zákona o rezervách uznat žádnou tvorbu rezervy na opravy pronajatého hmotného majetku. Případné „přenesení povinnosti provádění oprav pronajatého majetku“ na „subjekt, který fyzicky pronajatý majetek užívá“

je výlučně záležitostí zvážení a rozhodnutí (smluvní volnosti) zúčastněných subjektů. Případné smluvní ujednání (za předpokladu souhlasu pronajímatele) nájemce s podnájemcem nemá však žádné daňové důsledky (možnost uplatnit rezervu na opravy jako daňově uznatelný náklad), což účastníci musejí, resp. by ve vlastním zájmu měli, brát v úvahu. Žalovaný v této souvislosti poznamenává, že v rozsudku napadaném kasační stížností není vyjádřen názor stěžovatelem tlumočený: že „nelze na podnájemce účinně převést případný smluvní závazek nájemce opravy najatého majetku, neboť v § 7 odst. 1 zákona o rezervách jsou jako subjekty, které se mohou smluvně zavázat k opravám najatého majetku, uvedeni pouze nájemci“. V rozsudku se v podstatě uvádí „pouze“ toto: „V ust. § 7 odst. 1 je formou taxativního výčtu stanoveno, kteří poplatníci daně z příjmů mohou vytvářet rezervu na opravy hmotného majetku, která je i daňově uznatelným výdajem.“ „Právní postavení nájemce a podnájemce není totožné a proto nemůže být dovozováno, že pod pojmem „nájemce hmotného majetku“ zákon o rezervách rozumí i „podnájemce hmotného majetku.“ Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel v roce 2000 vytvořil a zahrnul do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku ve výši 1 010 000 Kč. Tato rezerva se týkala plánované opravy budovy bývalého kravína, který společnost stěžovatele užívala na základě Smlouvy o podnájmu nemovitosti ze dne 5. 10. 2000 uzavřené se společností J., a. s. jako nájemcem. Dne 11. 6. 2003 zahájil správce daně kontrolu daně z právnických osob za zdaňovací období roku 2000. Na základě výsledků kontroly správce daně vydal dne 22. 6. 2004 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, kterým stěžovateli za rozhodné období doměřil daň ve výši 313 100 Kč. Z nákladů z důvodů porušení ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách vyloučil částku představující vytvořenou rezervu na opravy hmotného majetku, a to z důvodu, že rezervu může tvořit pouze nájemce, nikoli podnájemce. Stěžovatel napadl dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný dne 29. 3. 2005 zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích stěžovatelem uplatněných stížných námitek ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Právní otázkou, jež měla být dle stěžovatele v řízení před krajským soudem posouzena nesprávně, je otázka, zda podnájemce může tvořit rezervu na opravy hmotného majetku ve smyslu zákona o rezervách, resp. zda stěžovatel mohl v rozhodné době uplatnit jako daňově účinný vytvořenou rezervu na opravu hmotného majetku ve výši 1 010 000 Kč.

Podle ust. § 24 odst. 1 věta první ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) ZDP výdaje (náklady) podle odst. 1 jsou také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon.

V ust. § 7 odst. 1 zákona o rezervách je formou taxativního výčtu stanoveno, kteří poplatníci daně z příjmů mohou vytvářet rezervu na opravu hmotného majetku, která je daňově uznatelným výdajem. Citované ustanovení zákona stanoví, že rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je 6 a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří

a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo právo hospodaření, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písm. b),

b) jsou nájemci hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku jsou smluvně písemně zavázáni.

Výše uvedená zákonná ustanovení dovolují poplatníkům daně z příjmů zahrnout mezi daňově uznatelné výdaje též rezervy, to však pouze v případě, kdy tak zákon o rezervách výslovně stanoví. Ustanovení § 7 citovaného zákona o rezervách kogentně vymezuje okruh subjektů, kteří jsou oprávněni uplatnit rezervu na opravu hmotného majetku a taktéž stanoví podmínky, za kterých tak lze učinit. Při hodnocení toho, zda v konkrétním případě stěžovatel mohl daňově účinně uplatnit rezervu na opravu hmotného majetku – což je rozhodná otázka v nyní projednávané věci – je proto namístě vycházet z dikce ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách. Citované ustanovení dovoluje vytvořit rezervu pouze nájemci, a to za předpokladu, kdy jsou k opravám písemně smluvně zavázáni. Žádné další oprávněné osoby ustanovení nevymezuje.

Stěžovatel v kasační stížnosti zastává názor, že pod pojmem „nájemce hmotného majetku“ rozumí zákon o rezervách skutečně i „podnájemce hmotného majetku“. Na podporu svého názoru uvádí, že nájemní i podnájemní vztah je možno po obsahové stránce vyhodnotit jako totožný. Dal-li tedy pronajímatel souhlas s uzavřením podnájemní smlouvy, měl nájemce právo převést na podnájemce taková práva a povinnosti, které jemu vyplývaly ze smlouvy uzavřené s pronajímatelem. Tuto skutečnost lze dle stěžovatele dovodit ze zákona o dani z příjmů v platném znění, ve kterém za zdaňovací období pro následující rok již bylo uvedeno, že za nájemní smlouvu se pro účely tohoto zákona považuje i smlouva, na základě níž nájemce užívající předmět nájmu podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí hmotného majetku přenechal tento předmět k užívání jiné osobě za úplatu.

Názor stěžovatele Nejvyšší správní soud nesdílí.

Shodně s názorem krajského soudu je třeba konstatovat, že okruh poplatníků, kteří mohou vytvářet daňově uznatelné rezervy na opravy hmotného majetku, je v zákoně o rezervách přesně vymezen. Těmito poplatníky, jak již bylo výše uvedeno, jsou ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách toliko nájemci hmotného majetku.

Výklad, jež učinil stěžovatel, dle kterého zákon o rezervách rozumí po pojmem „nájemce hmotného majetku“ i „podnájemce hmotného majetku“, není správný. Zákon o rezervách v rozhodném období neobsahoval ustanovení, jež by pro potřeby tohoto zákona definovalo pojmy, se kterými dále zákon pracoval. Pojem „nájemce“ tak nebyl pro účely zákona o rezervách speciálně vymezen a proto bylo nutné vycházet z právní úpravy nájmu v občanském zákoníku a dále ze zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

V dané věci byl stěžovatel podnájemcem nebytových prostor na základě smlouvy podnájemní uzavřené s nájemcem předmětných nebytových prostor, společností J. a. s.

Ustanovení § 720 občanského zákoníku odkazovalo v rozhodné době na úpravu ve zvláštním zákoně. Tímto zákonem byl zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění platném pro projednávanou věc. Dle ustanovení § 3 citovaného zákona vzniká nájem na základě písemné nájemní smlouvy, kterou pronajímatel přenechává nájemci za nájemné nebytový prostor do užívání. Nájemní smlouva musí obsahovat předmět a účel nájmu, výši nájemného a úhrady za plnění poskytovaná v souvislosti s užíváním nebytového prostoru nebo způsob jejich určení, a nejde-li o nájem na dobu neurčitou, dobu, na kterou se nájem uzavírá. Jde-li o nájem sjednaný k účelu podnikání, musí nájemní smlouva obsahovat také údaj o předmětu podnikání v provozovně umístěné v pronajatém nebytovém prostoru. Dle ustanovení § 6 odst. 1, není-li dohodnuto jinak, nájemce je oprávněn přenechat nebytový prostor nebo jeho část do podnájmu pouze na dobu určitou a jen s předchozím písemným souhlasem pronajímatele; smlouva o podnájmu musí mít písemnou formu.

Obecně vzniká podnájem podnájemní smlouvou, jíž nájemce přenechává předmět nájmu, do časově omezeného užívání a za úplatu dalšímu subjektu - podnájemníkovi. Podnájemní vztah může platně vzniknout jen za předpokladu existence platného nájemního vztahu. Na tomto vztahu je závislý i co do svého obsahu, neboť nájemce nemůže na podnájemníka převést více práv než má sám. Podnájem zaniká vždy se vztahem nájemním, ať již k jeho zániku došlo z jakéhokoli důvodu. Smlouva o podnájmu zakládá právní vztah pouze mezi nájemcem a podnájemcem, nikoliv též mezi pronajímatelem a podnájemcem; za řádné užívání věci podnájemcem odpovídá pronajímateli nájemce.

S ohledem na shora uvedené je třeba rozlišovat mezi vztahem nájemním a vztahem podnájemním. Právní postavení nájemce a podnájemce není totožné a podmínka ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách tak nemůže být naplněna. Za situace, kdy zákon o rezervách opravňuje k vytvoření daňově uznatelné rezervy na opravy hmotného majetku pouze nájemce, nelze předmětné oprávnění přiznat podnájemci. Z citovaného ustanovení taktéž nelze dospět k závěru, že by zákon o rezervách přiznával právo tvořit daňově uznatelné rezervy každému, kdo fyzicky pronajatý majetek užívá. Lze souhlasit s žalovaným, který zdůraznil, že přenesení povinnosti provádět opravy na pronajatém majetku na subjekt, který majetek fyzicky užívá, je záležitostí toliko smluvní. Takovým smluvním ujednáním nemůže nájemce převést na podnájemce své zákonné právo tvořit rezervy.

Pro účely posouzení podnájemního právního vztahu nebylo možné využít ustanovení § 24 odst. 5 ZDP (a to ani za předpokladu, že by bylo platné a účinné v rozhodné době), podle něhož se smlouva o tzv. subleasingu považuje za smlouvu o pronájmu, neboť toto ustanovení je použitelné pouze pro účely zákona o daních z příjmů, ne pro účely zákona o rezervách. Obdobně nebylo možné analogicky použít ustanovení § 2 odst. 2 písm. z) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platného a účinného v rozhodné době, když citované ustanovení postavilo na roveň nájem i podnájem věci, avšak pouze pro účely daně z přidané hodnoty, přičemž účelem tohoto ustanovení bylo sjednotit přístup k nájmu i podnájmu movitých věcí i nemovitostí ve vztahu k vymezení předmětu daně, sazeb daně a osvobození od daně z přidané hodnoty. 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.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 24. října 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu