



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **E., s. r. o. „v likvidaci“**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Ostrava, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 12. 2004, č. j. 8171/120/2004 a č. j. 8326/120/2004, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 5. 2007, č. j. 22 Ca 32/2005 - 44,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2004, č. j. 8171/120/2004, žalovaný změnil k žalobcovu odvolání rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 13. 1. 2004, č. j. 1698/04/376922/4734 – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 2000, a rozhodnutím z téhož dne, č. j. 8326/120/2004, zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 13. 1. 2004, č. j. 1772/04/376922/4734 – dodatečný výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2001.

V žalobě proti uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobce zejména namítl, že zatímco v případě pronajatých vozidel registračních značek K1 (též K2, N3) a K3 (též N1) žalovaný z daňově uznatelných nákladů vyloučil nájemné zaplacené za dny, ve kterých nebyla

vykonána služební jízda, tak v případě vozidla reg. zn. K4 (též N2) použil za účelem poškození žalobce jiný způsob výpočtu daňově uznatelného nájemného.

Krajský soud v Ostravě žalobu zamítl rozsudkem ze dne 16. 5. 2007. V odůvodnění dospěl k závěru, že u vozidel reg. zn. K1 a K3 se nejednalo o kontinuální nájem dopravních prostředků po celou dobu účinnosti smlouvy o nájmu dopravního prostředku, uzavřené dne 1. 4. 2000 mezi žalobcem a společností Z. L., s. r. o., neboť tato vozidla byla fakticky (až na výjimky konkrétních jízd) v dispozici pronajímatele, který je žalobci, jakož i dalšímu nájemci (E.CZ, s. r. o.) přistavoval pro jednotlivé jízdy dle vznesených požadavků. Nebyla tak naplněna podmínka § 663 občanského zákoníku, podle něhož pronajímatel věc nájemci přenechá po celou dobu nájmu. Jednalo se o nájem vozidla vždy jen pro konkrétní jízdy, proto nájemné za celou sjednanou dobu nemůže být ve svém celku výdajem na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Naopak nájem vozidla reg. zn. K4 musí být řešen odlišně. Uživací právo žalobce nebylo předně limitováno užívacím právem jiného nájemce a jednak vozidlo bylo po celou dobu ve faktické dispozici žalobce. Nájem trval kontinuálně ve shodě s § 663 občanského zákoníku. Protože však poslední cesta tímto vozidlem byla vykonána 9. 4. 2001 a v měsících květen až listopad 2001 k činnosti žalobce nijak nesloužilo, nájemné za toto bez užitku stojící vozidlo nelze za období těchto měsíců považovat za daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť se nijak nepodílelo na dosažení, zajištění či udržení žalobcových zdanitelných příjmů.

Proti zamítavému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též stěžovatel) včas kasační stížnost. Namítl, že správní orgány posoudily daňové náklady za osobní automobily ve dvou stejných případech odlišně. Zatímco u vozidel reg. zn. K1 a K3 uznaly jako daňově uznatelný náklad pouze nájemné zaplacené za dny, kdy s nimi žalobce disponoval, v případě osobního automobilu reg. zn. K4 uznal jako daňově uznatelný náklad nájemné zaplacené za celý měsíc duben 2001, ač toto vozidlo bylo stěžovatelem využito naposledy dne 9. 4. 2001.

Pochybení soudu pak dle žalobce tkví v tom, že ačkoliv bylo ve všech nájemních smlouvách sjednáno denní nájemné, soud každý případ posoudil odlišně. I když bylo ve druhém případě vozidlo sice ve faktickém užívání žalobce, byla poslední cesta vykonána 9. 4. 2001, jiné cesty poté s ním konány nebyly, nájemné bylo hrazeno rovněž denní sazbou a přesto správní orgány nájemné placené za celý měsíc duben z nákladů daňových nevyloučily. Soud tedy pochybil v úsudku, když posoudil nájmy vozidel odlišně a se závěrem, který nemá oporu ve spise, že toto vozidlo nesloužilo žalobci jen v měsících květnu až listopadu 2001. Ze spisu totiž vyplývá, že vozidlo nesloužilo žalobci již od 10. 4. 2001, a proto zaplacené nájemné za období od 10. 4. 2001 do 30. 11. 2001 nelze považovat za daňový náklad.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobce za zdaňovací období let 2000 a 2001 uplatnil do daňových nákladů též nájemné, zaplacené jím jakožto nájemcem na základě smlouvy o nájmu dopravního prostředku, uzavřené dne 1. 4. 2000 s pronajímatelem Z. L., s. r. o. Předmětem této smlouvy bylo přenechání vozidel reg. zn. K3, K1 a K4 pronajímatelem k užívání nájemci (žalobci), a to za nájemné ve výši 1100 Kč denně co se týče prvního vozidla, a ve výši 1000 Kč denně v případě druhého a třetího vozidla. Jak však zjistil správce daně v rámci daňové kontroly, první dvě vozidla neměl žalobce po dobu existence smluvního závazku trvale k dispozici a byla mu pronajímatelem přistavována na základě jeho konkrétních požadavků. Záznamy o jednotlivých jízdách jsou zachyceny v knihách jízd. Tato vozidla ve stejném období využívala na základě smlouvy o nájmu dopravního prostředku uzavřené s pronajímatelem dne 1. 6. 2000 též společnost E.CZ, s. r. o. Posledně uvedené vozidlo (reg. zn. K4) však měl žalobce v plné dispozici, bylo užíváno tehdejším jednatelem Ing. J. K.; poslední cesta byla dle knihy jízd vykonána dne 9. 4. 2001. Správce daně následně vyloučil žalobci z daňově uznatelných nákladů nájemné za prvá dvě vozidla, a to za dny, ve kterých s nimi nebyla pro žalobce vykonána žádná jízda, a dále nájemné za třetí vozidlo za období květen až listopad 2001.

V daném případě činil žalobce v kasační stížnosti spornou jedinou otázku, a to zda za daného skutkového stavu byl ze strany správce daně ospravedlnitelný jiný způsob výpočtu nájemného za třetí vozidlo (reg. zn. K4; měsíční nájemné) než v případě prvních dvou vozidel (reg. zn. K3, K1; denní nájemné), tedy zda bylo možné uznat jako daňově účinný náklad (§ 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb.) nájemné, zaplacené žalobcem za pronájem vozidla reg. zn. K4 za období od 10. 4. 2001 do 30. 4. 2001, jestliže v knize jízd je poslední použití vozidla vykázáno ke dni 9. 4. 2001.

V tomto ohledu je v prvé řadě nutno uvést, že kasační soud se ztotožňuje s právním posouzením věci provedeným krajským soudem; to však s výhradou, že v daném případě bylo nutno na právní vztah mezi žalobcem a pronajímatelem Z. L., s. r. o. aplikovat nikoli § 663 občanského zákoníku, ale § 630 obchodního zákoníku, podle něhož byla předmětná smlouva o nájmu dopravního prostředku uzavřena. Protože však posléze uvedené ustanovení je vůči prvně uvedenému *lex specialis* pouze v tom směru, že pro účely obchodních vztahů konkretizuje předmět nájmu, jsou právní závěry krajského soudu plně akceptovatelné.

V případě vozidel reg. zn. K3 a K1 žalovaný skutkový stav posoudil tak, že se nejednalo o kontinuální nájem dopravních prostředků a jako daňově účinný náklad správně uznal jen nájemné zaplacené za dny, ve kterých byla žalobcem fakticky užívána. Krajský soud pak v odůvodnění napadeného rozsudku zcela jednoznačně vyjádřil základní skutkový rozdíl, díky němuž bylo možno v případě nájemného zaplaceného za užívání vozidla reg. zn. K4 postupovat do určité míry odlišně, totiž, že toto vozidlo bylo v souladu s § 630 obchodního zákoníku i v souladu s uzavřenou smlouvou, a narozdíl od obou ostatních vozů, po celou dobu trvání smlouvy v plné dispozici žalobce a tento nebyl v jeho užívání omezen právy jiného nájemce. Jelikož žalobce v měsíci dubnu 2001 toto vozidlo používal, jak plyne z knihy jízd i z tvrzení žalobce, bylo již na právní úvaze správce daně, zda žalobcem (*sic!*) v daňovém přiznání uplatněný náklad – zaplacené nájemné za celý měsíc duben 2001 – posoudí jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Správce daně tak učinil a soud nemá důvodu tento závěr činit rozporným, a to též s ohledem na to, že shodně tvrdil i žalobce v daňovém přiznání. Pokud tedy správce daně uznal jako daňově účinný náklad v daňovém přiznání uplatněný náklad - zaplacené nájemné vyfakturované pronajímatelem za celý měsíc duben 2001, nelze v daném případě hovořit o pochybení či účelovém postupu správního orgánu, neboť i takové posouzení odpovídá zjištěnému

skutkovému stavu; ostatně z uvedeného je zřejmé, že žalobci tímto postupem správce daně nebyla způsobena žádná újma.

Nejvyšší správní soud tedy shledal stěžovatelovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 12. září 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu