



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **HLADÍK, s.r.o.**, se sídlem Husitská 115/86, Praha 3, zastoupeného Mgr. Bc. Davidem Michalem, advokátem se sídlem Radlická 28/663, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2006, č. j. FŘ-5720/12/06, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2008, č. j. 6 Ca 137/2006 - 57,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2008, č. j. 6 Ca 137/2006 - 57, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 18. 4. 2008, č. j. FŘ-5720/12/06, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2002 ve výši 92 070 Kč.

Napadeným rozsudkem shledal městský soud žalobu nedůvodnou, a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Při řešení podstaty projednávané věci, tj. posouzení, zda je podnájemce oprávněn vytvářet daňově účinné rezervy na opravy hmotného majetku dle ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o rezervách“), vycházel městský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 5 Afs 147/2006 - 77 (veškerá zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). S ohledem na skutečnost, že citované ustanovení § 7 zákona o rezervách je ustanovením kogentním, které dovoluje za splnění zákonem stanovených podmínek daňově účinně uplatnit rezervu pouze nájemcům, není daňový subjekt v postavení podnájemce oprávněn dle citovaného ustanovení postupovat. Odkaz na ustanovení § 24 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dle kterého se pro účely zákona o daních z příjmů za nájemní smlouvu v případě finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci považuje i smlouva podnájemní, soud vyhodnotil jako irelevantní, neboť citované ustanovení neřeší problematiku tvorby daňově uznatelné rezervy, ale daňovou účinnost výdajů v případě hmotného majetku, který byl předmětem nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého majetku. Závěrem konstatoval, 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.

Stěžovatel se v kasační stížnosti opírá o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvádí, že městský soud nesprávně posoudil základní právní otázku, když konstatoval, že osoba, která je subleasingovým nájemcem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů, se pro účely zákona o rezervách na rozdíl od zákona o daních z příjmů nepovažuje za nájemce, a proto, ačkoli jinak naplňuje podmínky uvedené v ustanovení § 7 zákona o rezervách, není dle tohoto ustanovení oprávněna vytvářet daňově účinné rezervy na opravy hmotného majetku.

Stěžovatel má za to, že zákon o rezervách upravuje shodnou materii jako zákon o daních z příjmů. Provázanost a věcná souvislost obou zákonů je ostatně zjevná i s ohledem na skutečnost, že úprava obsažená v zákoně o rezervách slouží výlučně ke zjištění základu daně z příjmů. Stěžovatel má tedy za to, že termíny a instituty uváděné v obou těchto předpisech musí mít shodný význam a současně tam, kde se odkazuje na zákon o daních z příjmů, se implicitně odkazuje také na s ním vnitřně svázaný zákon o rezervách, a to právě proto, že zákon o rezervách upravuje instituty sloužící výlučně ke zjištění daní z příjmů. To musí nutně platit i pro legální definici obsaženou v ustanovení § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Pro úplnost stěžovatel uvádí, že smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí hmotného majetku ve smyslu ustanovení § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů je právě leasingová smlouva, kterou uzavřel pan O. H. s leasingovou společností S MORAVA, s. r. o., a smlouvou o přenechání předmětu nájmu k užívání třetí osobě za úplaty jsou smlouvy o dlouhodobém pronájmu nákladního vozidla, které uzavřel pan O. H. se stěžovatelem. Stanovil-li zákonodárce, že za nájemní smlouvu se pro účely zákona o daních z příjmů považuje také smlouva, již leasingový nájemce dále přenechá předmět leasingu třetí osobě, jak je tomu v souzené věci, nelze pro účely zákona o rezervách přijmout jiný výklad.

K argumentaci městského soudu o nemožnosti použít analogie stěžovatel namítá, že tento závěr nemůže obstát u předpisů upravujících stejnou materii, tj. v tomto případě oblast daní z příjmů. Ustálená soudní praxe (např. II. ÚS 587/2000, veškerá zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na www.nalus.cz, či rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 144/2004) i odborná nauka (např. Eliáš, K. Obdoba/Poznámky k analogii v právu/, Právník 2003, č. 2, s. 97) navíc možnost analogie iuris ve správním právu a daňovém právu všude tam, kde se jedná o užití analogie ve prospěch účastníka řízení, jednoznačně připouští.

Odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu pak nepovažuje za přílehlavý, neboť v rozsudku NSS ze dne 24. 10. 2007, č. j. 5 Afs 147/2006 - 77, se jednalo o podnájem nebytového prostoru, nikoli o subleasing hmotného majetku. Stěžovatel se současně domnívá, že argumentace uvedená v citovaném rozsudku „*že pro účely podnájemního právního vztahu by nebylo možno využít ustanovení § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení je použitelné pro účely zákona o daních z příjmů, ne pro účely zákona o rezervách*“ je odporující všem shora uvedeným argumentům a je tedy nesprávná.

Stěžovatel se dovolává také teleologického výkladu, neboť de facto se při podnájmu původní nájemce stává pronajímatelem, který je příjemcem dohodnutého nájemného, jež je nákladem podnájemce. Současně původní nájemce předmět nájmu ani neužívá, ani neprovádí jeho opravy. Nájemcem ve smyslu dotčeného ustanovení zákona o rezervách se tak rozumí i druhý nájemce, tj. podnájemce ve smyslu občanskoprávních předpisů, a tento je oprávněn za splnění zákonem stanovených podmínek vytvářet daňově účinné rezervy na opravy hmotného majetku.

Stěžovatel opětovně odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 438/01 a uvádí, že zjevným úmyslem zákonodárce při přijetí dotčené úpravy vytváření rezervy na opravy hmotného majetku ve smyslu cit. ustanovení § 7 zákona o rezervách, kdy rezerva je výdajem na dosažení, udržení a zajištění příjmů ve smyslu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, bylo podpořit podnikání tak, aby docházelo k obnovování hmotného majetku. Stěžovateli není známa žádná skutečnost, která by umožňovala učinit závěr, že úmyslem zákonodárce bylo

vyloučit podporu obnovování hmotného majetku, který dlouhodobě užívá osoba v postavení nájemce předmětu subleasingu, pokud je tato osoba k opravám tohoto majetku smluvně zavázána.

Stěžovatel zdůrazňuje, že při vytváření rezerv jednal v dobré víře, když vycházel z doslovné dikce zákona o daních z příjmů a navazujícího zákona o rezervách. Vzhledem k tomu, že soud zaujal ke stejné otázce výklad jiný, byť dle stěžovatele zcela nesprávný, nelze než uzavřít, že zákonná úprava připouští vícero výkladů. S ohledem na nejednoznačnost právní úpravy se stěžovatel proto ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73) dovolává zásady výkladového pravidla *in dubio mitius*, neboť městský soud z obou možných výkladů zaujal pro stěžovatele výklad méně příznivý.

Navrhuje proto, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odvolací orgán ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že vycházel z kogentních ustanovení příslušných předpisů. Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) jednoznačně v otázce tvorby rezerv pro daňové účely odkazuje na zákon o rezervách, který obsahuje taxativní výčet osob oprávněných vytvářet daňově účinné rezervy. Právní postavení nájemce a podnájemce není totožné a daňové předpisy tyto vztahy jednoznačně rozlišují. Ustanovení § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů neřeší problematiku tvorby daňově uznatelné rezervy na opravy hmotného majetku, ale problematiku daňové uznatelnosti splátek nájemného. Ze všech těchto důvodů považuje odvolací orgán kasační stížnost za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Poté přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel dne 2. 1. 2002 uzavřel jako nájemce s panem O. H. jako pronajímatelem smlouvy o dlouhodobém pronájmu nákladních vozidel – nosiče kontejnerů (blíže ve smlouvě specifikovaných). Vlastníkem uvedených vozidel byla leasingová společnost S MORAVA, s. r. o. (v současnosti společnost S MORAVA Leasing, a. s.), která předmětná vozidla pronajala na základě smlouvy o finančním pronájmu panu O. H. Smluvní strany se písemně dohodly, že ode dne 27. 12. 2002 je stěžovatel povinen provést a uhradit

veškeré opravy dotčených vozidel. V návaznosti na tuto skutečnost došlo také k adekvátnímu snížení nájemného, a to uzavřením nových smluv o dlouhodobém pronájmu těchto vozidel dne 31. 12. 2002 s účinností od 1. 1. 2003. Nové smlouvy byly uzavřeny písemně na dobu 3 let, a stěžovatel se v nich zavázal hradit veškeré opravy předmětných vozidel. V souladu s uvedenými skutečnostmi pak stěžovatel tvořil ve zdaňovacím období roku 2002 dle ustanovení § 7 zákona o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů rezervy na opravy hmotného majetku, které mu nebyly správcem daně uznány jako daňově účinné náklady.

Úvodem je nutno konstatovat, že městský soud nesprávně vycházel při posouzení předmětu sporu z rozsudku pátého senátu zdejšího soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 5 Afs 147/2006 - 77. V uvedeném rozhodnutí soud řešil oprávnění podnájemce vytvářet daňově účinné rezervy na opravu nemovitosti, při svém rozhodování však vycházel z právní úpravy účinné ve zdaňovacím období roku 1999, která nebyla shodná s úpravou dopadající na nyní souzenou věc. Stěžovatel se jak v žalobě, tak i v kasační stížnosti dovolává právě nové právní úpravy, a to právní úpravy provedené zákonem č. 492/2000 Sb., který s účinností od 1. 1. 2001 v ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů stanovil, že za nájemní smlouvu se pro účely zákona o daních z příjmů 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. V rozhodném zdaňovacím období pak podle zákona o rezervách platilo, 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 pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří jsou nájemci hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku jsou smluvně písemně zavázáni. V této souvislosti je vhodné zmínit, že s účinností od 1. 1. 2006 došlo k výraznému omezení tvorby daňově účinných rezerv u nájemců, neboť zákonem č. 545/2005 Sb. byla provedena novelizace zákona o rezervách v tom smyslu, že daňově účinnou rezervu na opravu hmotného majetku je oprávněn tvořit pouze nájemce hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, je-li k těmto opravám smluvně písemně zavázán.

Pro souzenou věc je tedy rozhodující, zda lze při vytváření daňově účinných rezerv vycházet z definice nájemní smlouvy stanovené pro účely daní z příjmů v ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů.

Předmětem zákona o daních z příjmů je daň z příjmů fyzických a právnických osob. Předmětem zákona o rezervách je úprava způsobu tvorby a výše rezerv a opravných položek pro účely zjištění základu daně z příjmů. Základem daně z příjmů je podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou základem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v

daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců téhož zákonného ustanovení. Pro zjištění základu daně se přitom ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečítaly výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem. Daňově uznatelnými výdaji jsou podle odstavce druhého písmena i) téhož zákonného ustanovení také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanovil zvláštní zákon. Zákon o rezervách je tak jednoznačně zákonem daňovým, neboť upravuje způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů.

Zákon o rezervách umožňuje prostřednictvím tvorby daňových rezerv daňově účinně uplatňovat ještě nevynaložené a dosud pouze předpokládané výdaje, a proto je tak s určitou logikou možno činit pouze v oblasti předpokládaných daňových výdajů, a to v zákonem omezené době a vymezené výši. V této souvislosti je vhodné zdůraznit, že vytváření rezerv na opravu hmotného majetku představuje výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje jak svoje legitimní ekonomické zájmy, tak případně určitou daňovou optimalizaci v mezích zákonné úpravy. Obecně však lze konstatovat, že hlavním cílem tvorby rezervy na opravu hmotného majetku je umožnit poplatníkovi zajistit si takovou výši peněžních prostředků, která umožní provedení opravy hmotného majetku v předpokládané výši a v předpokládaném termínu. Vymezil-li zákon o daních z příjmů pro účely daní z příjmů (nikoli pro účely ustanovení § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů, jak tvrdí shodně žalovaný i městský soud) jako smlouvu nájemní i smlouvu, na jejímž základě nájemce, užívající předmět nájmu podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí hmotného majetku, úplatně přenechá předmět k užívání jiné osobě, pak lze konstatovat, že pro daňové účely související se zjištěním základu daně z příjmů se za nájemce považuje také osoba, které původní nájemce předmět finančního pronájmu přenechal k užívání. Pokud je tedy pro účely daně z příjmů považován za nájemce i podnájemce předmětu leasingu, ale současně by se pro účely vytváření daňově účinných rezerv na tuto osobu (tzn. podnájemce) mělo pohlížet rozdílně, musel by k takovému rozdílnému posuzování existovat nějaký racionální důvod.

Vytvářet daňově účinnou rezervu na opravy hmotného majetku může při splnění podmínek stanovených v § 7 zákona o rezervách zejména vlastník předmětu smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Smluvní strany nájemní smlouvy si však mohou sjednat, že opravy najaté věci je povinen provádět na svůj náklad nájemce, neboť takovému ujednání žádné zákonné ustanovení nebrání. Za předpokladu, že má smluvní ujednání písemnou formu, je také nájemce oprávněn na opravy hmotného majetku vytvářet daňově účinné rezervy ve smyslu cit. ustanovení § 7 zákona o rezervách.

Pronajatou věc, tedy i hmotný majetek, který je předmětem finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci (dále jen „předmět leasingu“), může dát nájemce do užívání další osobě (podnájemci) formou podnájemní smlouvy, jejíž obsah bude limitován ujednáními smlouvy nájemní, od které je podnájem odvozen. Jedná se o vztah akcesorický k hlavnímu vztahu nájemnímu. Mezi pronajímatelem a podnájemcem přitom žádný vztah nevzniká a nadále za plnění všech povinností odpovídá pronajímateli nájemce, který je povinen plnění těchto povinností zajistit. Vůči podnájemci však vystupuje nájemce v roli pronajímatele, což mimo jiné reflektuje také zákon o daních z příjmů, když pro daňové účely takovou smlouvu označuje za smlouvu nájemní. I v takovém právním vztahu, pokud tomu nebrání původní smlouva, si mohou smluvní strany dohodnout povinnost podnájemce provést opravy majetku, k nimž se zavázal nájemce v původní smlouvě. Rovněž podnájemce předmětu leasingu je tedy při splnění určitých podmínek oprávněn provádět její opravy. Jestliže tedy opravu věci nebude provádět pronajímatel ani nájemce, nýbrž tak na základě písemného smluvního ujednání bude činit podnájemce, kterého pro daňové účely označuje zákon o daních z příjmů za nájemce, pak možnost vytvářet rezervu na opravy hmotného majetku i takové osobě nelze z žádného racionálního důvodu upřít. Není totiž žádného rozumného důvodu, aby pro účely zákona o daních z příjmů byl „subleasing“ - tedy přenechání předmětu smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci k užívání další osobě - považován za smlouvu nájemní, a její smluvní strany za pronajímatele a nájemce, zatímco pro účely zákona o rezervách, který na tento zákon navazuje, by se důsledně trvalo na rozlišení těchto osob podle občanskoprávního pojetí, přičemž jediným důsledkem tohoto rozlišení by bylo odepření práva vytvářet daňově účinné rezervy podnájemci, který je pro účely daní z příjmů ve zcela shodném postavení jako nájemce.

Jakkoliv tedy samotná gramatická dikce rozebíraného zákonného ustanovení může napovídat i tomu způsobu výkladu, který zvolil žalovaný a městský soud, je nutno s ohledem na účel zákona o rezervách a s přihlédnutím k zavedení definice „nájemní smlouvy“ pro účely daně z příjmů v ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů upřednostnit výklad provedený stěžovatelem. Žádný právní řád totiž nemůže vyloučit situace, kdy dle zákonem stanovené úpravy lze postupovat několika způsoby, přestože to zřejmě nebylo záměrem, přičemž aplikace žádného z těchto výkladů zákon výslovně neporušuje. Navíc lze v této souvislosti poukázat i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze kterého plyne, že v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména *„princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby*

minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).“ V tomto smyslu je možno poukázat i na principy judikované v nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 na s. 295 ve sv. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pouhý gramatický výklad ustanovení § 7 zákona o rezervách bez vazby na zákon o daních z příjmů nemůže za této situace být jediným správným výkladem, když navíc i důvodová zpráva k zavedení definice nájemní smlouvy v zákoně o daních z příjmů, účinném od 1. 1. 2001, uvádí, že se jedná o legislativně technické opatření zajišťující jistotu poplatníků.

Z důvodů výše uvedených proto Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

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

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

V Brně dne 9. dubna 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu