



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Color Car, s.r.o.**, se sídlem Bratří Štefanů 978, Hradec Králové, zastoupený JUDr. Zdeňkem Rudoleckým, advokátem, se sídlem Tylovo náměstí 367, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2008, č.j. 31 Ca 112/2007 - 28,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2008, č. j. 31 Ca 112/2007 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 12. 12. 2008, č. j. 31 Ca 112/2007 - 28, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 3. 10. 2007, č. j. 5943/07-1200-607208, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 4. 2007, č. j. 136165/07/228912/2707, tak, že dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 byla snížena z částky 234 000 Kč na částku 228 540 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) označuje za výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů také rezervy a opravné položky. Jejich způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon, kterým je č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o rezervách“). Z ust. § 7 odst. 1 písm. b) a odst. 3 písm. d) zákona o rezervách vyplývá, že pro danou situaci je klíčový význam použitého pojmu poplatník, tj. zda je tím míněn poplatník daně z příjmů vytvářející rezervu (takový

výklad zastává stěžovatel) nebo kterákoliv osoba, na jejíž majetek byl prohlášen konkurz (takový výklad zastává finanční ředitelství). Pojem poplatník je v daňové oblasti obecně definován v ust. § 6 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) tak, že poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Zákon o daních z příjmů pojem poplatník dále upřesňuje v ust. § 2 a § 17. Zákon o rezervách pak v ust. § 1 zmiňuje, že 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 daní z příjmů. Ve sporném ust. § 7 odst. 1 citovaného zákona je použita formulace, že rezervu na opravy hmotného majetku mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů za tam dále uvedených podmínek, a odst. 3 citovaného ustanovení omezuje tvorbu rezervy na konkrétně vyjmenované případy, mimo jiné i na případy hmotného majetku, k němuž má vlastnické právo poplatník v konkurzním a vyrovnacím řízení. Z uvedeného je zřejmé, že lze přisvědčit názoru stěžovatele, že pojem poplatník je v uvedených souvislostech použit vždy ve vztahu k osobě, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou podrobeny dani. Proto i pojem "poplatník v konkurzním a vyrovnacím řízení" užitý v ust. § 7 odst. 3 písm. d) zákona o rezervách musí být vykládán v těchto intencích. Nemůže jít o jakoukoliv osobu, ale o osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Ust. § 7 odst. 3 pod písm. a) až c) omezuje tvorbu rezerv na určitý majetek bez ohledu na to, kdo jej vlastní a následně je pod písm. d) užita poněkud odlišná formulace vycházející z vlastnického vztahu k majetku, kdy omezení platí pro majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník v konkurzním a vyrovnacím řízení, která podle krajského soudu bezesporu vzbuzuje do určité míry výkladové nejasnosti, které naznačil stěžovatel. Ne každá interpretační nejasnost v daňovém právu je však důvodem pro použití výkladu výhodnějšího pro daňový subjekt. Takový výklad je možno použít jen tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V daném případě tomu však tak není, neboť výkladem za použití metody gramatické, systematické a zejména teleologické lze dospět k výkladu jedinému. Zákonodárce v daném ustanovení použil pojem "poplatník v konkurzním a vyrovnacím řízení", přičemž nelze pojem "poplatník" chápat jinak než jako osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou podrobeny dani. To však nelze zužovat pouze na osobu stěžovatele jako poplatníka daně z příjmů tvořícího rezervu, jak je jinak výslovně uvedeno v odst. 1 citovaného ustanovení, neboť k hmotnému majetku může mít vlastnické právo i jiná osoba (jako v tomto případě společnost Voseček VOS, s. r. o.). V daných souvislostech je pak taková osoba (tj. pronajímatel) příjemcem nájemného z pronajatého majetku, které je bezesporu rovněž předmětem daně, a pronajímatel je tak už i z tohoto důvodu osobou splňující definici pojmu "poplatník". Pokud jde navíc i o majetek nemovitý, bude pronajímatel zřejmě i poplatníkem daně z nemovitostí. Smyslem ust. § 7 odst. 3 zákona o rezervách, a tedy smyslem omezení tvorby rezerv na opravy k majetku, který je součástí konkurzní podstaty, je bezpochyby vyloučit nejistotu vztahující se k okamžiku prodeje takového majetku během konkurzního řízení, neboť pro tvorbu rezervy na opravy je potřeba znát termín zahájení opravy. Není proto racionálního důvodu přistupovat rozdílně k takovému majetku jen z pohledu, zda jej vlastní osoba tvořící rezervu či zda jej má pronajatý. Přestože zákonodárce v daném ustanovení blíže nespécifikoval osobu poplatníka v konkurzním a vyrovnacím řízení a neformuloval uvedené ustanovení precizněji, je podle krajského soudu zřetelné, že v daném případě byla touto osobou poplatníka i osoba pronajímatele, na jehož majetek byl dne 9. 6. 2004 prohlášen konkurz. K tomuto majetku proto nebylo možno vytvářet

rezervy na opravy. Pokud tak stěžovatel činil, nemohly být takové výdaje uznány za daňově účinné. Namítal-li stěžovatel, že v současné době lze insolvenční řízení zahájit i vůči nepodnikající osobě, z čehož dovozuje, že by ve svém důsledku byl takový výklad předmětného ustanovení jiný pro podnikatele a jiný pro nepodnikatele, krajský soud se s touto argumentací neztotožnil. I nepodnikající osoba může vlastnit (a často vlastní) majetek, který pronajímá, přičemž příjmy z pronájmu jsou předmětem daně z příjmů (§ 9 zákona o daních z příjmů) a taková osoba bezpochyby splňuje rovněž definici pojmu poplatníka daně z příjmů. Shora uvedenému závěru nasvědčuje, jak upozornilo i finanční ředitelství, úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě, tj. omezit tvorbu rezerv na opravy veškerého majetku, který je součástí konkurzní podstaty, neboť takový majetek je spojen s nejistotou týkající se okamžiku jeho prodeje v rámci konkurzu, přičemž pro tvorbu rezervy na opravy je nutná znalost termínu zahájení opravy.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně interpretoval ust. § 7 zákona o rezervách. Je nepřipustné, aby jakýkoliv právní předpis při aplikaci kteréhokoliv svého ustanovení umožňoval přiřadit identické legislativní zkratky vícero subjektům. Pokud stěžovatel pro potřeby svého podnikání aplikuje zákon o rezervách, je právě on „poplatníkem“. Závěr finančního ředitelství, že k žádnému pronajatému majetku, který je součástí konkurzní podstaty, nelze nájemcem tvořit rezervy na opravy, neboť je, s ohledem na probíhající konkurz a možný prodej majetku, nejistá doba trvání nájemního vztahu, je nesprávný. Ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách totiž pro oprávněnost rezerv předpokládá existenci nájemního vztahu a smluvní závazek k opravě, ale nijak nelimituje délku trvání nájmu ani způsob jeho skončení. Lze si pak snadno představit nájemní smlouvu na dobu neurčitou s povinností oprav a výpovědní lhůtou 1 měsíc bez udání důvodu. Takový nájemce rezervy bezpochyby tvořit může. Na druhé straně si lze rovněž představit pronajimatele, který, řízen prozíravým správcem konkurzní podstaty, neukončí zbrkle nájemní smlouvu a trvá na splnění smluvního závazku nájemce k opravám. Takový nájemce pak podle výkladu krajského soudu rezervy tvořit nesmí. Tento názor představuje naprosto nedůvodnou diskriminaci některých nájemců.. Správným výkladem ust. § 7 zákona o rezervách je ten, že se vztahuje jen na případy, kdy rezervu nemůže vytvářet ke svému majetku poplatník v konkurzním řízení. Taková úvaha je i zcela logická, neboť účelem konkurzu není prioritně dlouhodobá správa majetku, ale jeho prodej za maximálně výhodných časových a ekonomických podmínek a efektivní poměrné uspokojení věřitelů. Nastíněný princip podporuje i gramatický výklad citovaného ustanovení, neboť měl-li zákonodárce na mysli vyloučit veškerý majetek konkurzní podstaty, byla by konstrukce písm. d) jednouchá a stručná: „(...) jehož vlastník je v řízení konkurzním a vyrovnacím (...)“ Použitá definice využívající pojem poplatník však zjevně nasvědčuje tomu, že poplatníkem, který nemůže tvořit rezervy na opravy, je pouze úpadce a nikoliv nájemce úpadcova majetku. Úvaha krajského soudu, že i vlastník-úpadce-pronajimatel je obvykle poplatníkem, protože pravděpodobně hradí daň z nemovitosti a z příjmu z nájmu, je nesprávná. Předně ne každý vlastník majetku je poplatníkem daně z příjmů, např. nepodnikatel, nemá-li dostatečný limitní příjem, a pokud jde o daň z nemovitosti, je upravena jiným právním předpisem, a nelze proto vůbec aplikovat zákon o rezervách. Zákonodárcem zvolená gramatická konstrukce není tedy podle stěžovatele nepřesností ani chybou, ale záměrem vylučujícím

z tvorby oprav pouze úpadce k jejich vlastnímu majetku. Obdobnou úpravu přijala i nová právní úprava v podobě insolvenčního zákona. Vzhledem k uvedeným důvodem navrhl stěžovatel napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že neobsahuje žádné nové informace a důkazy než ty, které již stěžovatel uplatnil. Odkázalo na odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že mimo jiné vychází i z důvodové zprávy k novele zákona č. 438/2003 Sb., ve které zákonodárce vysvětluje, proč přistoupil ke změně zákona o rezervách. Omezení tvorby rezerv na opravy hmotného majetku jak pro vlastníky tohoto majetku, tak pro jeho nájemce je odůvodněno nejistotou doby trvání nájemního vztahu i okamžiku prodeje majetku při konkurzu. Výklad stanoviska použitého finančním ředitelstvím byl podpořen i stanoviskem ministerstva financí. Vzhledem k uvedeným argumentům finanční ředitelství trvá na zákonnosti svého rozhodnutí a navrholo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 4 odst. 1 zákona o rezervách se výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek; rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Rezervy a opravné položky se zruší vždy ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu, ke dni přerušení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu, pokud tato činnost nebo nájem nejsou zahájeny do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém došlo k přerušení. Rezervy a opravné položky se zruší rovněž ke dni účinnosti nájemní smlouvy v případě nájmu podniku, ke dni předcházejícímu den zrušení stále provozovny na území České republiky, ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkursu.

Podle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách mohou 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, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří jsou nájemci hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku jsou smluvně písemně zavázáni.

Ust. § 7 odst. 3 písm. d) citovaného zákona se rezerva podle odstavce 1 se nevytváří v případech hmotného majetku, k němuž má vlastnické právo poplatník v konkursním a vyrovnacím řízení.

Dikce posledně citovaného ustanovení není významově jednoznačná, a proto je nutno zjistit její obsah interpretací za použití výkladových metod, které podle povahy interpretovaného ustanovení přicházejí v úvahu. Metodologicky nutno při tom postupovat způsobem popsáním v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS, v němž je mimo

jiné zdůrazněno, že vzájemný vztah mezi jednotlivými výkladovými metodami nesmí být nahodilý. Žádná z výkladových metod nemůže mít sama o sobě přednost před ostatními, nýbrž musí být užity jako dílčí nástroje pro hledání takového výkladu zákona, který co nejvíce odpovídá hodnotám, na nichž je založen moderní ústavní stát, a principům, jimiž je veden. Obdobě se vyslovil Ústavní soud, viz např. jeho nálezy ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publikovaný pod č. 63/1997 Sb., a nálezy ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publikovaný pod č. 30/1998 Sb., v němž uvedl, že „jazykový výklad představuje toliko prvotní přiblížení se k aplikované právní normě, je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* atd.)“. S ohledem na uvedené závěry týkající se metod výkladu právních předpisů je nutné ust. § 7 odst. 3 písm. d) zákona o rezervách interpretovat s ohledem na systematiku zákona a umístění interpretovaného ustanovení v něm i v systému právních předpisů jako celku, s ohledem na smysl a účel interpretovaného ustanovení, jeho logiku, a také vzít v úvahu intenci historického zákonodárce. Konkrétně je nutno zohlednit, že jde o výklad vztahu zákonem stanoveného práva nájemců tvořit a čerpat daňově uznatelnou rezervu a konkursního řízení.

Krajský soud nejprve provedl teleologickou interpretaci pojmu poplatník, a na základě ní dospěl k závěru, že jím je jakákoliv osoba, jejíž příjmy jsou podrobeny dani, tedy např. i dani z nemovitostí. Tato interpretace je však nesprávná. Pokud zákonodárce v ust. § 1 zákona o rezervách hovoří o poplatníku daní z příjmů a upravuje dalšími ustanoveními zákona o rezervách způsob tvorby a čerpání rezerv těmito poplatníky, nutno mít za to, není-li ve speciálním případě důvodu pro odchylný závěr, lze mít za to, že pojem poplatník má v zákoně o rezervách stále stejný smysl a obsah. V intencích tohoto legislativního vymezení je proto nutno přistupovat k chápání pojmu poplatník i v dalších ustanoveních zákona o rezervách, a tedy i v ust. § 7 odst. 3 písm. d). Pokud zákonodárce výslovně nebo implicitně tento pojem v citovaném ustanovení nevymezil jinak, což neučinil, není důvod přikládat pojmu poplatník jiný význam než ten, že se jedná o poplatníka ve smyslu ust. § 1 zákona o rezervách, tedy poplatníka daně z příjmu. Je to totiž daň z příjmů, jejíž výše za dané zdaňovací období může být snížena či zvýšena tvorbou či naopak rozpuštěním rezervy. Souvislost institutu rezervy a daně z nemovitosti pak není z úvah krajského soudu zcela jasná. Vyplývá z nich snad jen to, že vytváří-li se rezerva na opravu nemovitosti, lze zpravidla předpokládat, že za tuto nemovitost bude její vlastník platit daň z nemovitostí. Podle Nejvyššího správního soudu je okolnost, že poplatník daně z příjmů může být ještě i poplatníkem daně z nemovitostí, pro danou věc irelevantní a nemůže být použita jako podpůrná metoda výkladu, neboť v podstatě jakákoliv osoba může být podle okolností poplatníkem nejrůznějších daní. Znamená to tedy, že není důvodu přikládat pojmu poplatník užitému v ust. § 7 odst. 3 písm. d) zákona o rezervách mimořádně jiný, širší, význam, než jaký má v jiných ustanoveních zákona o rezervách, kde je užíván pro označení osoby, která je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob nebo právnických osob a tvoří rezervu, resp. s ní jinak nakládá.

Finanční ředitelství i krajský soud použily při interpretaci předmětného ustanovení i metodu výkladu opřenou o hledání záměru historického zákonodárce. V důvodové zprávě k zákonu č. 438/2003 Sb. (dostupná na [www.isap.vlada.cz](http://www.isap.vlada.cz)), kterým bylo ust. § 7 odst. 3 písm. d) do zákona o rezervách doplněno, je uvedeno, že „vzhledem k tomu, že správce konkursní podstaty ani poplatník nemohou při konkursu přesně garantovat dobu

jeho trvání a okamžik prodeje jednotlivého majetku a pro tvorbu rezervy na opravy je nutná znalost termínu zahájení opravy, nelze tedy ani umožnit zahájení tvorby.“ Ani z této důvodové zprávy však není zřejmé, že by se zákaz tvorby rezerv vztahoval i na nájemce majetku na základě nájemní smlouvy, který sám v konkursu není. Nehovoří se zde o poplatnících, kteří užívají majetek na základě nájmu, neboť to z logiky věci ani nejsou osoby, které by měly nějaký vliv na trvání délky konkurzu. Jejich možnost s majetkem hospodařit je založena nájemní smlouvou, která může buď být vypovězena správcem konkurzní podstaty nebo může trvat i v průběhu konkurzu (což je případ stěžovatele) anebo i po jeho skončení. Prodejem majetku konkurzní podstaty totiž nájemci, na rozdíl od úpadce a správce konkurzní podstaty, nezaniká právo majetek užívat podle nájemní smlouvy. Ani hledáním záměru historického zákonodárce tedy nelze jednoznačně dospět k závěru, že zákonodárce měl v úmyslu takto omezit i nájemce.

Je proto nutno hledat smysl a účel tvorby daňově uznatelných rezerv a na základě toho zvážit, v jakých případech mohl mít zákonodárce důvod tvorbu rezervy nepřipustit. Zákon o rezervách umožňuje prostřednictvím tvorby daňové rezervy nashromáždit finanční prostředky, které jsou určeny na výdaje předpokládané (plánované), které je daňový poplatník oprávněn realizovat v zákonem omezené době z prostředků takto shromážděných. 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 termínu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2009, č. j. 9 Afs 83/2008 – 82, a ze dne 20. 1. 2009, č. j. 7 Afs 44/2008 – 77, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Z ust. § 4 zákona o rezervách pak vyplývá, že rezervu na opravu hmotného majetku je oprávněn tvořit pouze vlastník nebo osoba, která majetkem disponuje na základě nájemní smlouvy. Pokud racionální zákonodárce umožnil i nájemcům tvořit rezervu jako daňově uznatelný výdaj, lze zcela legitimně očekávat, že pro tyto poplatníky bude požadovat dodržování stejných principů a pravidel, které se k možnosti tvorby a čerpání rezervy vztahují, a důvod, proč by s poplatníky při tvorbě rezervy mělo být zacházeno rozdílně, musí být objektivně ospravedlnitelný a racionální. Podle Nejvyššího správního soudu je to právě možnost naplánování a realizace předpokládaných oprav (hrazených z rezervy) na majetku, která je podstatným kritériem pro akceptaci možnosti tvorby daňové rezervy v průběhu konkurzního řízení. Nemožnost plánovat a provádět opravy proto může být legitimním důvodem pro rozdílné zacházení s daňovými poplatníky, o nichž hovoří zákonodárce v ust. § 7 zákona o rezervách. Toto hledisko sledoval i zákonodárce, jak vyplývá z citované důvodové zprávy. Proto je nutné posoudit, zda prohlášením konkurzu ztrácí nájemce možnost dispozice s pronajatým majetkem ve smyslu rozsahu dispozice dohodnutého v nájemní smlouvě, jež zahrnuje i opravy. S osobami v podobném postavení (poplatníky plánujícími opravu) by nemělo být totiž zacházeno různě, pokud to není objektivně ospravedlnitelné.

Prohlášením konkurzu přechází právo vlastníka majetku disponovat s majetkem na správce konkurzní podstaty (úpadci náleží pouze nuda proprietas), který pak plní ve vztahu k majetku povinnosti vyplývající ze zákona, jejichž hlavním účelem je prodej

majetku konkurzní podstaty za účelem uspokojení věřitelů. Zde se zákonodárce z určitých racionálních důvodů, zejména kvůli nejistotě ohledně délky trvání vlastnického práva úpadce k jeho věcem, rozhodl omezit právo vlastníka tvořit rezervy na opravu hmotného majetku (prostřednictvím správce konkurzní podstaty). Prodejem majetku totiž vlastník ztratí možnost tímto majetkem disponovat a nemůže jej již opravovat. Jinak je tomu však u nájemce takového majetku. Lze souhlasit s argumentem krajského soudu, že pro tvorbu rezervy je třeba znát, resp. naplánovat, tvorbu opravy, ovšem konsekvence, které z něj krajský soud vyvozuje, lze uplatnit právě a jen v případě úpadce, resp. správce konkurzní podstaty nakládajícího s úpadcovým majetkem. Na splnění požadavku naplánovat opravy totiž v případě nájemce nemá vliv prodej pronajatého majetku v konkurzu. Prodejem majetku v rámci prodeje konkurzní podstaty nedojde totiž ještě bez dalšího k ukončení nájmu. Pokud správce vypoví nájemní smlouvu, k čemuž v případě stěžovatele nedošlo, nebo pokud by případně byla nájemní smlouva v budoucnu novým vlastníkem majetku vypovězena, zákon o rezervách na tuto situaci pamatuje v ust. § 4, podle něhož je ukončení nájemní smlouvy důvodem pro rozpuštění rezervy v příjmu nájemce. Tento úkon však nemá z hlediska daňové povinnosti stěžovatele nic společného s konkurzem pronajímatele a jeho co nejefektivnějším ukončením z hlediska věřitelů. Lze tedy učinit závěr, že skutečnost spočívající v prohlášení konkurzu na majetek pronajímatele nelze chápat jako legitimní důvod pro odlišné nakládání s poplatníky daně z příjmu, kteří jsou nájemci majetku patřícího do konkurzní podstaty a poplatníky-nájemci, u nichž pronajatý majetek není součástí konkurzní podstaty pronajímatele.

Z výše uvedených důvodů proto je to pouze vlastník majetku patřícího do konkurzní podstaty, který není oprávněn tvořit k tomuto majetku daňově uznatelnou rezervu na opravy a naopak nájemci takového majetku žádné ustanovení zákona o rezervách po dobu, po kterou nájemcem zůstává, nebrání rezervu tvořit. Závěr krajského soudu tedy vychází z nesprávné interpretace ust. § 7 odst. 3 písm. d) zákona o rezervách, v jejímž důsledku došlo ke zkrácení stěžovatele na jeho zákonných právech.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům je kasační stížnost důvodná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 16. července 2009

č. j. 7 Afs 16/2009 - 58

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně

senátu