



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka v právní věci žalobce **ČESAD Počátky, s.r.o.**, IČ: 25150243, se sídlem Pelhřimov, Žirovnická 493, zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, Nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 21.12.2010, č.j. 18458/10-1200-702170

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobou, podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 15.2.2011, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, č.j. 18458/10-1200-702170, ze dne 21.12.2010. Žalovaný svým rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pelhřimově, č.j. 62516/10/091912707639, ze dne 9.9.2010. Žalobce navrhl i zrušení prvostupňového rozhodnutí.

II. Obsah žaloby

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného z následujících důvodů.

Dle žalobce spor mezi ním a žalovaným spočívá v rozdílném způsobu posouzení tvorby rezerv na opravy vozidel ve výši 1.830.830,- Kč, kdy správce daně (Finanční úřad v Pelhřimově) uznal pouze tvorbu rezervy na opravy vozidel PEH 33-54 a PEA 02-49 v celkové

výši 433.834,- Kč, neboť tato rezerva se započala tvořit již od roku 2004 před nabytím účinnosti zákona č. 545/2005 Sb. Naopak žalovaný neuznal za daňový náklad tvorbu rezervy na opravy vozidel PEH 73-85, PEE 66-76, PEE 68-07, PEE 69-08, PEA 03-05 a PE 99-60 v celkové výši 1.396.996,- Kč, která byla v roce 2006 tvořena prvním rokem, tj. po nabytí účinnosti zákona č. 545/2005 Sb., na vozidla pořízená finančním leasingem v letech 2004 až 2006 za jednotkovou cenu nižší než 40.000,- Kč.

Dle žalobce je otázkou, zda na budoucí opravy vozidel PEH 73-85, PEE 66-76, PEE 68-07, PEE 69-08, PEA 03-05 a PE 99-60, pořízených po skončení finančního leasingu za cenu nižší než 40.000,- Kč, bylo možné v roce 2006 začít tvořit rezervu na opravy, když v té době nesplňovaly hodnotovou hranici 40.000,- Kč pro zařazení do hmotného majetku dle ust. § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP).

Dle žalobce žalovaný neuznal tvorbu rezervy s tím, že nebyla v případě tvorby rezervy, započaté v roce 2006, naplněna základní podmínka pro daňovou uznatelnost dle ust. § 7 odst. 1 zákona o rezervách - rezerva nebyla vytvořena na opravy hmotného majetku definovaného v ust. § 26 odst. 2 ZDP ve vlastnictví poplatníka, jehož doba odpisování je pět a více let. Pokud od roku 2006 nemohl tvořit rezervu na opravy nájemce, nelze u nově započaté tvorby rezervy přijmout rozšiřující výklad vycházející z toho, že podmínky pro zařazení do hmotného majetku byly splněny u předchozího vlastníka (pronajímatele). Žalovaný nevztáhl na souzenou věc závěry uváděné v rozsudku NSS ze dne 9.7.2009, č.j. 9 Afs 61/2008 - 48, neboť uvedený rozsudek vycházel z koncepčně odlišné zákonné úpravy zákona o rezervách před nabytím účinnosti zákona č. 545/2005 Sb..

S tímto žalobce nesouhlasil, když dle jeho názoru jediná změna provedená zákona č. 545/2005 Sb. je v tom, že původně mohl rezervu na opravy hmotného majetku tvořit nájemce majetku, který je opravám písemně zavázán a nově může rezervu na opravy hmotného majetku tvořit nájemce podniku, který je opravám písemně zavázán. Smysl úpravy však zůstal pořád stejný, když se stále musí jednat o hmotný majetek a rezervu na opravy hmotného majetku může tvořit vlastník majetku – zde žádná změna nenastala, nebo uživatel majetku – zde se změnilы podmínky vztahu mezi vlastníkem a uživatelem hmotného majetku.

Vzhledem k tomu, že v souzené věci předmětem sporu s žalovaným není tvorba rezervy uživatelem majetku, nýbrž vlastníkem majetku, nemá změna provedená zákonem č. 545/2005 Sb. žádný vliv.

Za jedinou spornou věc žalobce označil to, zda žalobce mohl tvořit rezervu na opravy hmotného majetku, když nelze souhlasit s tím, že se musí jednat jen a pouze o hmotný majetek, definovaný v ust. § 26 odst. 2 ZDP. Před i po změně provedené zákonem č. 545/2005 Sb. stále platí ust. § 7 odst. 1 zákona o rezervách, že rezerva smí být tvořena na opravy hmotného majetku ve vlastnictví poplatníka, jehož doba odpisování je pět a více let. Nikde se v textu nenachází to, co tvrdí žalovaný, že se musí jednat o hmotný majetek definovaný v ust. § 26 odst. 2 ZDP (pomineme-li odkaz č. 12 v poznámce pod čarou). Na definici hmotného majetku pro účely tvorby rezervy na opravy lze proto plně vztáhnout závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2009, č.j. 9 Afs 61/2008 - 48, jehož obsah žalobce následně obsáhle převzal do textu žaloby s tím, že Nejvyšší správní soud celou věc uzavřel tak, že pokud majetek v okamžiku jeho odkoupení po ukončení finančního leasingu splňuje kritéria hmotného majetku dle ust. § 26 odst. 2 ZDP, neztrácí tento charakter pro účely tvorby rezervy na opravu tohoto majetku pouze pro jeho pořízení za cenu nižší než 40.000 Kč. Vzhledem k tomu, že zákon o rezervách nestanoví časový test pro

možnost oprav hmotného majetku, musí vlastník hmotného majetku, pořízeného formou finančního leasingu, prokázat při tvorbě rezerv na opravu takového majetku jeho charakter odpovídající hmotnému majetku před odkoupením, dále oprávněnost a účelnost tvorby rezervy dle explicitně vyjádřených podmínek v ust. § 7 zákona o rezervách.

Citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se žalobce dovolával proto, že dle žalovaného na tento případ nelze vztáhnout závěry uváděné v tomto rozsudku, protože vycházel z koncepčně odlišné zákonné úpravy zákona o rezervách před nabytím účinnosti zákona č. 545/2005 Sb. Jak je ale vidět, opak je pravdou. Nejvyšší správní soud se ve svých důvodech neopřel o změnu provedenou zákonem č. 545/2005 Sb., nýbrž o to, že došlo k použití zužujícího výkladu v neprospěch žalobce, opomenutí ekonomické podstaty tvorby rezerv a neodůvodněné rozlišování přípustnosti tvorby rezerv u stejných předmětů dle způsobu jejich pořízení. Vzhledem k definici hmotného majetku v ust. § 7 odst. 1 zákona o rezervách, jež není totožná s definicí v ust. § 26 odst. 2 ZDP, může jít i o majetek pořízený po skončení finančního leasingu za cenu nižší než 40.000,- Kč,

V dané věci proto vozidla, na jejíž opravu byly rezervy tvořeny, jsou svým charakterem majetkem, zařaditelným do 2. odpisové skupiny s dobou odepisování 5 let a tato podmínka, vyslovená v ust. § 7 odst. 1 zákona o rezervách, byla splněna. Překážkou možnosti tvorby rezervy jako daňově uznatelného nákladu proto nemůže být jen způsob pořízení formou finančního leasingu, přesněji odkoupení tohoto majetku po ukončení leasingu za cenu nižší než 40.000,- Kč. Žalobce proto zcela oprávněně mohl tvořit rezervy na opravy vozidel PEH 73-85, PEE 66-76, PEE 68-07, PEE 69-08, PEA 03-05 a PE 99-60 v celkové výši 1.396.996,- Kč na vozidla pořízená finančním leasingem v letech 2004 až 2006 za jednotkovou cenu nižší než 40.000,- Kč.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 21.6.2011, odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a předně se ohradil proti způsobu, jakým žalobce „analyzoval“ výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, když poukázal na neúplné citace žalobce a významové deformace „citací“. Žalovaný se v následujícím textu k citovanému rozhodnutí vyjádřil tak, že Nejvyšší správní soud považoval za nelogické, že by poplatník mohl tvořit rezervu k majetku, který má pronajatý na základě smlouvy o finančním leasingu a po jejím ukončení již tuto rezervu tvořit nemohl. Tato nelogičnost však byla dle žalovaného odstraněna novelou zákona, účinnou již pro zdaňovací období roku 2006 a žalovaný odkázal na čl. V zákona č. 545/2005 Sb. Jestliže tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „V započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který započal tvorbu rezervy na opravy najatého hmotného majetku a v průběhu tvorby rezervy se stal vlastníkem tohoto majetku, bude-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby“, pak toto právo bylo novelizací ustanovení ust. § 7 odst. 1 a odst. 9 zákona o rezervách omezeno pouze na nájemce hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku.

Zároveň žalovaný uvedl, že respektoval závěr Nejvyššího správního soudu, dle kterého „pokud majetek v okamžiku jeho odkoupení po ukončení smlouvy o dlouhodobém finančním pronájmu věci, tj. před určením zbytkové ceny, za kterou pronajímatel po ukončení pronájmu předmět odkupuje, splňuje kritéria hmotného majetku dle § 26 odst. 2 a § 29 zákona o daních z příjmů, neztrácí tento charakter pro účely tvorby rezervy na opravu tohoto majetku pouze stanovením jeho kupní (vstupní) ceny nižší než 40 000 Kč. Vzhledem k tomu, že zákon o rezervách nestanoví časový test pro možnost oprav hmotného majetku, musí vlastník

hmotného majetku pořízeného formou finančního leasingu prokázat při tvorbě rezerv na opravu takového majetku jeho charakter odpovídající hmotnému majetku před odkoupením, dále oprávněnost a účelnost tvorby rezervy dle explicitně vyjádřených podmínek v § 7 zákona o rezervách.“, o čemž svědčí, že rezervy započaté v letech předcházejících roku 2006 byly za daňový základ uznány. Dle žalovaného nemohla v roce 2006 nastat situace shodná s rokem 2003 a neexistoval tedy důvod neaplikovat v plné platnosti vymezení možnosti tvořit rezervu na opravu hmotného majetku dle ust. § 7 odst. 1 zákona o rezervách.

Nad rámec uvedeného žalovaný uvedl, že charakteristika hmotného majetku dobou odepisování vede k nezbytnému použití ust. § 30, resp. § 26 zákona o daních z příjmů, a to v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný konstatoval, že samostatná movitá věc, která nesplňuje podmínku dané vstupní ceny, není hmotným majetkem a ostatně sám žalobce motorová vozidla po ukončení finančního pronájmu zařadil do drobného hmotného investičního majetku.

Žalovaný uzavřel s tím, že věc si svůj charakter změnou vlastníka automaticky neuchovává, přičemž leasingové splátky jsou podle zákona o daních z příjmů nájemným a nikoliv splátkou ceny pronajaté věci, čímž dochází k daňovému zvýhodnění finančního pronájmu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (ust. § 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl po předchozím jednání, když žalobce nevyslovil souhlas s rozhodnutím ve věci za podmínek vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Celá žalobní argumentace je postavena na jediné žalobní námitce, a to že žalovaný v rozporu se zákonem a právním názorem, vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2009, č.j. 9 Afs 61/2008 – 48, neuznal jako daňový náklad tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku jen z důvodu pořízení majetku formou finančního leasingu, přesněji odkoupením tohoto majetku po ukončení leasingu za cenu nižší než 40.000,- Kč.

S ohledem na takto vymezenou žalobní námitku soud přezkoumal postup žalovaného a správce daně s ohledem na obsah právní úpravy pro příslušné zdaňovací období roku 2006, a to ve vztahu k citovanému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V souzené věci považuje soud za podstatné, že v rámci úpravy tvorby rezerv na opravy hmotného majetku došlo k zásadní změně zákona o rezervách zákonem č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a některé související zákony. Citovaný předpis v Části druhé obsahoval změnu zákona o rezervách a mimo jiné v čl. IV bod 7 upravil, že v ust. § 7 odst. 1 (zákonu o rezervách – doplněno soudem) písmeno b) zní: „b) jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně písemně zavázáni“. Citovaný předpis nabyl účinnosti již pro zdaňovací období roku 2006.

Pro rok 2006 tedy ust. § 7 odst. 1 zákona o rezervách znělo: *Rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož*

doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří

a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b),

b) jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně písemně zavázáni,

c) procházejí reorganizací nebo oddlužením podle zvláštního právního předpisu a jejichž vlastnické právo ke hmotnému majetku, k němuž byla rezerva tvořena, nebylo průběhem insolvenčního řízení ani pravomocným ukončením insolvenčního řízení dotčeno.

Oproti uvedenému ust. § 7 odst. 1 zákona o rezervách pro zdaňovací období roku 2003, tedy pro zdaňovací období, ke kterému se vázal shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu znělo: *Rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je šest a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří*

a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b),

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

Podstatnou změnou mezi oběma zněními zákona je, že od zdaňovacího období roku 2006 jsou oprávněni tvořit rezervy na opravy hmotného majetku pouze nájemci podniku. Jakkoliv žalobce argumentoval, že s tvorbou rezervy započal, nikoliv jako nájemce věci, nýbrž jako vlastník věci, je posouzení významu změny ust. § 7 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách podstatné, a to právě ve vztahu k citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu. Předně je třeba upozornit, že citovaný rozsudek již ve svém úvodu poukázal na změnu právní úpravy, učiněnou zákonem č. 545/2005 Sb. („*Ustanovení § 7 odst. 1 a odst. 9 zákona o rezervách bylo změněno zákonem č. 545/2005 Sb., účinným od 1. 1. 2006, který omezil oprávnění nájemců majetku tvořit rezervy na opravu pronajatého majetku, tuto možnost ponechal pouze nájemcům hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, pouze na ty se též nadále vztahuje ustanovení odstavce 9.*“)

Další zásadní změnou je i navazující změna ust. § 7 odst. 9 zákona o rezervách, který ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2006 zní: *V započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který započal tvorbu rezervy na opravy najatého hmotného majetku uvedeného v odstavci 1 písm. b) a v průběhu tvorby rezervy se stal vlastníkem tohoto majetku, bude-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby.*

Oproti tomu ve znění pro zdaňovací období roku 2003 znělo ust. § 7 odst. 9 zákona o rezervách následovně. *V započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který započal tvorbu rezervy na opravy najatého hmotného majetku a v průběhu tvorby*

rezervy se stal vlastníkem tohoto majetku, bude-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby.

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „je podstatné, že zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách nestanoví kromě podmínky, že majetek není určen k likvidaci (a minimální doby odepisování) žádné časové kritérium, tj. nerozlišuje majetek, na který by ještě bylo možno a naopak již nebylo možno tvořit rezervy za účelem opravy tohoto majetku. V tomto světle je tedy nutno přisvědčit stěžovateli, že nelze vyloučit situace, kdy v určitém časovém okamžiku by pro dva zcela identické přístroje-jak kvalitativně, tak dobou používání-platily při výkladu zvoleném žalovaným a krajským soudem dva odlišné režimy pro možnost tvorby rezervy jakožto daňově uznatelného nákladu, a to pouze s ohledem na formu jejich pořízení, která po uplynutí maximální doby odepisování není daňově ani účetně relevantní skutečností. Vzhledem k povinnosti šetřit podstatu práv osob při výkonu veřejné moci by bylo nutno stanovit racionální důvod tohoto rozlišení. Tento racionální důvod však dle Nejvyššího správního soudu v § 7 ani v jiném ustanovení zákona o rezervách uveden není, není rovněž zmíněn v rozhodnutí žalovaného ani v rozsudku krajského soudu.“

Nejvyšší soud dále uvedl, že „Podstatou § 7 zákona o rezervách a § 24 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů je umožnit daňovému subjektu předem rozprostřít náklad, který následně skutečně vynaloží na opravu hmotného majetku s minimální dobou odepisování 6 let (tj. dlouhodobě využívaného majetku), do několika zdaňovacích období předcházejících realizaci opravy. V okamžiku tvorby rezervy se jedná o fiktivní výdaj, do daňového základu se však promítne jako náklad pouze za podmínky, že je následně skutečně vynaložen za podmínek stanovených zákonem. Na rozdíl od odpisů, kde forma pořízení či vlastnictví majetku určuje způsob, rychlost a výši odepisování majetku, zákon o rezervách v § 7 neuvádí důvody, které by zakládaly rozlišení oprávněnosti tvorby rezerv na opravu majetku dle způsobu jeho pořízení. Ve znění účinném pro rok 2003, kdy bylo s tvorbou rezervy započato, zákon umožňoval tvořit rezervy na opravu hmotného majetku vlastníkům, bez rozlišení mezi nimi, a dále nájemcům hmotného majetku, kteří byli k opravám najatého hmotného majetku smluvně písemně zavázáni.

Z uvedeného vyplývá, že pokud by stěžovatel tvořil rezervy na opravu předmětné mycí linky za trvání finančního leasingu, byl by k tomu dle výkladu žalovaného oprávněn, neboť před ukončením smlouvy o finančním pronájmu a odkoupením předmětu leasingu za cenu 100 Kč nebylo pochyb o tom, že mycí linka je hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Změna v posouzení charakteru tohoto předmětu nastala až vyjádřením kupní ceny při ukončení dlouhodobého finančního pronájmu, které je však zcela obvyklé, nevyjadřuje hodnotu odkupovaného předmětu, ale skutečnost, že cena pronajaté věci byla již postupně uhrazena formou leasingových splátek v období trvání finančního pronájmu. Avšak právě tuto skutečnost žalovaný považoval za stěžejní při posouzení, zda na opravu dotyčného předmětu lze tvořit rezervy či nikoliv. Pokud by stěžovatel využil svého oprávnění nájemce a tvořil se souhlasem pronajímatele rezervu na opravu mycí linky v průběhu finančního pronájmu, byla by tato rezerva daňově uznatelným výdajem dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Pokud by však k témuž předmětu začal tvořit rezervu na jeho opravu ihned po nabytí do vlastnictví po ukončení leasingu, již by tvorba rezervy nebyla oprávněná, neboť by dle výkladu žalovaného tento předmět pozbyl charakter hmotného majetku. Takový výklad nemá logickou oporu též v porovnání s § 7 odst. 9 zákona o rezervách (ve znění platném pro zdaňovací období roku 2003), dle něhož dokonce stěžovatel v započaté tvorbě rezervy mohl pokračovat i poté, kdy se stal v průběhu tvorby rezervy na opravu vlastníkem původně najatého hmotného majetku, byla-li by dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby.“

Závěrem Nejvyšší správní soud uvedl, že „*Výslovnou podmínkou je stanovená doba odepisování majetku, o tom v dané věci nebylo sporu. Jiný racionální důvod pro rozlišení majetku dle způsobu jeho pořízení pro oprávněnost tvorby rezerv nebyl shledán.*

Nejvyšší správní soud na základě uvedených skutečností dospěl k závěru, že pokud majetek v okamžiku jeho odkoupení po ukončení smlouvy o dlouhodobém finančním pronájmu věci, tj. před určením zbytkové ceny, za kterou pronajímatel po ukončení pronájmu předmět odkupuje, splňuje kritéria hmotného majetku dle § 26 odst. 2 a § 29 zákona o daních z příjmů, neztrácí tento charakter pro účely tvorby rezervy na opravu tohoto majetku pouze stanovením jeho kupní (vstupní) ceny nižší než 40 000 Kč. Vzhledem k tomu, že zákon o rezervách nestanoví časový test pro možnost oprav hmotného majetku, musí vlastník hmotného majetku pořízeného formou finančního leasingu prokázat při tvorbě rezerv na opravu takového majetku jeho charakter odpovídající hmotnému majetku před odkoupením, dále oprávněnost a účelnost tvorby rezervy dle explicitně vyjádřených podmínek v § 7 zákona o rezervách.“

Z uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud akcentoval tu skutečnost, že mohl-li vlastník hmotného majetku tvořit rezervu na opravu již jako jeho nájemce v době, kdy měl majetek ve finančním pronájmu, není důvodu, aby nemohl rezervu tvořit v době, kdy majetek získal za cenu nižší než 40.000,- Kč po ukončení finančního pronájmu. Soud však má za to, že z ust. § 7 zákona o rezervách ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2006 vykazuje zásadní odlišnosti a poskytuje tak racionální důvod pro rozlišení majetku podle způsobu jeho nabytí. Ze znění ust. § 7 zákona o rezervách ve znění účinném pro rok 2006 je totiž patrná změna osob oprávněných tvořit rezervu na opravu hmotného majetku v průběhu nájmu. Tato změna vyplývá jak ze změny odst. 2, tak i ze změny odst. 9 citovaného ustanovení. V souvislosti s touto změnou je třeba odkázat i na ustanovení čl. V zákona č. 545/2005 Sb., dle kterého *Uzavře-li poplatník nejpozději do 31. prosince 2005 smlouvu o nájmu podniku a součástí tohoto podniku nebo jeho části bude i majetek dosud užívaný na základě nájemní smlouvy, pak pokud k takto najatému majetku tvořil rezervy na opravu, může ode dne účinnosti tohoto zákona pokračovat v tvorbě rezervy z titulu smlouvy o nájmu podniku. Pokud smlouvu o nájmu podniku neuzavře, rezervy vytvořené do dne účinnosti tohoto zákona zruší nejpozději ve zdaňovacím období, v němž předpokládal termín zahájení opravy.*

Soud má tak za to, že změnou právní úpravy došlo ke zřetelnému odlišení možnosti tvorby rezervy nájemci v případech „běžných“ nájemních smluv a smlouvy o nájmu podniku. Ze změnéné právní úpravy je taktéž zřejmé, že „běžný“ nájemce není nadále oprávněn pokračovat v započaté tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku poté, co se stane jeho vlastníkem a navíc je povinen zrušit nejpozději k předpokládanému termínu opravy již vytvořené rezervy. Soud tak nepovažuje za nadále udržitelný výklad, při kterém není relevantním kritériem pro tvorbu rezerv cena majetku, za níž byl majetek pořízen, např. po ukončení finančního pronájmu, neboť tento výklad byl od počátku opřen o skutečnost, že striktním až formálním výkladem definice hmotného majetku může docházet k diskriminaci určitého způsobu nabytí majetku bez ohledu na to, že i v průběhu finančního pronájmu mohl nájemce tvořit rezervu na opravy (v té době najatého) majetku a v započaté tvorbě rezerv mohl nadále pokračovat i po nabytí majetku. Jestliže však zákonodárce tuto možnost, s výjimkou nájmu podniku, odstranil, je na místě aplikovat definici hmotného majetku danou ust. § 26 zákona o daních z příjmů ve spojení s ust. § 30 téhož zákona v plném rozsahu a bez výjimek, tedy včetně vstupní hodnoty majetku v okamžiku jeho pořízení.

Výklad, který zaujal Nejvyšší správní soud, vycházel z výkladu navazujícího na oprávnění nájemců tvořit rezervy na opravy hmotného majetku. Jestliže již nájemce není, se

zákonnou výjimkou pro nájem podniku, oprávněn rezervu tvořit, ani v její tvorbě pokračovat, byl by výklad eliminující význam vstupní hodnoty majetku pro jeho posouzení jako hmotného majetku ve smyslu definice dané zákonem o daních z příjmů rozšiřujícím výkladem, který nemá oporu v zákoně.

V. Shrnutí a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky, uplatněné žalobcem, nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 zamítnout.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Brně dne 27.8.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu