



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **HUTCHINSON s. r. o.**, se sídlem Klostermannova 995, Rokycany, zast. JUDr. Janem Šťovíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze, Hvězdova 1716/2b, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 10. 2005, č. j. 6786/05-120Z, ze dne 25. 10. 2005, č. j. 7005/05-120Z, a ze dne 24. 11. 2005, č. j. 11489/05-120Z, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2008, č. j. 30 Ca 1/2006 - 79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 4800 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Jana Šťovíčka, Ph.D., a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zrušena jeho výše specifikovaná rozhodnutí. Rozhodnutím ze dne 25. 10. 2005, č. j. 6786/05-120Z, žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Rokycanech ze dne 30. 6. 2004, č. j. 49383/04/150910, tak, že žalobci byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2001 z původních 293 880 Kč na 965 340 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že v kontrolovaném období roku 2001 žalobce zvýšil náklady a snížil výnosy v rozporu

s právními předpisy o 2 516 000 Kč a o tuto částku upravil základ daně. K tomu mělo dojít mj. tím, že žalobce snížil výnosy roku 2001 tak, že nezaúčtoval do výnosů opravy v celkové výši 349 581 Kč, na které byly dle názoru stěžovatele vytvářeny žalobcem rezervy na opravu hmotného majetku, a dále tyto rezervy ve zbylé části nerozpustil do výnosů. Svým rozhodnutím ze dne 25. 10. 2005, č. j. 7005/05-120Z, žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Rokycanech ze dne 30. 6. 2004, č. j. 494408/04/150910, tak, že žalobci byla dodatečně změněna daň z příjmů právnických osob z původních 743 690 Kč na 485 150 Kč. Svým rozhodnutím ze dne 24. 11. 2005, č. j. 11489/05-120Z, žalovaný opravil početní chyby v některých pasážích druhého z výše jmenovaných rozhodnutí. Krajský soud prvně jmenované rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť dospěl k závěru, že jsou-li opravy provedené žalobcem v roce 2001 opravami, na něž žalobce vytvářel rezervy, mělo dojít ke zrušení rezervy (nebo jejího zůstatku) až v roce 2002. Druhé ze shora vypočtených rozhodnutí žalovaného zrušil krajský soud pro nepřezkoumatelnost a třetí pak zrušil kvůli tomu, že se jednalo o rozhodnutí o opravě chyb v rozhodnutí, které bylo soudem zrušeno.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Kasační stížnost tedy podává z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel shrnuje, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2001 nepostupoval podle § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění účinném pro rok 2001 (dále též „zákon o rezervách“), když k 31. 12. 2001 nezrušil částku vytvořené rezervy na opravu nemovitosti ve prospěch výnosů, protože pominuly důvody, pro něž byla předmětná rezerva vytvořena. Důvod pro tvorbu rezerv pominul tím, že daňový subjekt ve zdaňovacím období roku 2001 zahájil opravu dané nemovitosti a oprava plánovaná v roce 2003 již zahájena nebyla. Připomíná, že předmětná rezerva byla tvořena za předem stanovených podmínek na určitou opravu plánovanou v roce 2003, nikoliv na opravu prováděnou v roce 2001.

Dle názoru stěžovatele zákon o rezervách zcela zřetelně stanovuje podmínky, za nichž je možné zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku a kdy je povinnost vytvořené rezervy zrušit ve prospěch výnosů (příjmů). Výše rezervy na opravu hmotného majetku ve zdaňovacím období je podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let rozhodných pro výpočet rezervy se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. Zákon o rezervách tedy předpokládá, že oprava bude zahájena ve zdaňovacím období, které si stanovil poplatník v plánu tvorby rezervy, a výjimku dovoluje jen pro případ, kdy by opravu poplatník nezahájil v plánovaném období, ale déle (§ 7 odst. 5 zákona o rezervách); pro zahájení oprav dříve výjimku zákon o rezervách neobsahuje. To však automaticky neznamená, že daňový poplatník může i za této situace postupovat stejně, jako kdyby k zahájení opravy nedošlo, neboť dřívějším zahájením oprav změnil daňový subjekt podmínky, které si určil při zahájení tvorby rezervy a které byly určující pro stanovení výše rezervy v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Pokud poplatník zahájil opravu dříve než původně plánoval, dosud

tvořená rezerva se stává neodůvodněnou, neboť již nemůže být tvořena tak, jak se při zahájení předpokládalo.

Připuštění možnosti souběhu tvorby rezervy a vlastního provádění oprav s čerpáním rezervy ve výši nákladů vynaložených na opravu by vedlo k paradoxní situaci, kdy by ve stejném zdaňovacím období byly generovány jednak náklady z titulu tvorby zákonné rezervy a současně i náklady z titulu vynakládání výdajů na faktické provádění oprav, na které je tvořena rezerva. To znamená, že daňové náklady by byly zatíženy ve stejném zdaňovacím období dvakrát, přičemž čerpání rezervy ve výši provedených oprav by tyto náklady eliminovalo právě a jen o částku ve výši provedených oprav. Tímto postupem by pak byl popřen smysl tvorby rezerv, který předpokládá, že náklady z titulu tvorby rezervy zatěžují náklady předchozích období, kdy tvorba rezervy probíhá a v období, kdy dochází k vlastní realizaci účelu, pro něž byla rezerva tvořena, by se již zatížení výsledku hospodaření skutečnými náklady vynaloženými na účel tvorby rezervy nemělo projevit, právě z důvodu, že na pokrytí těchto nákladů bude použita vytvořená rezerva. Takovýto stav by při výkladu provedeném krajským soudem nenastal, neboť ve zdaňovacím období, kdy došlo k zahájení opravy, by výsledek hospodaření byl zatížen pokračující tvorbou rezervy. Protože z definice tvorby rezervy na opravy hmotného majetku vyplývá, že na každou korunu plánovaných výdajů na opravy je tvořena rezerva po poplatníkem stanovenou dobu, okamžikem faktického zahájení opravy pozbývá další tvorba rezervy tak, jak byla plánována, na ekonomické odůvodněnosti, neboť ve svém důsledku by připuštění tohoto postupu mohlo znamenat, že by rezerva byla tvořena i na opravy, které již byly provedeny a zatížily daňově účinné náklady z titulu nákladů na provedené opravy. Docházelo by tak k určité nelogičnosti, kdy by se tvorbou rezervy zatěžovaly náklady duplicitně, a to bez ekonomického odůvodnění, neboť vynakládání výdajů na opravy již bylo zahájeno a do nákladů se promítají již náklady fakticky vynaložené, a tudíž již nemá opodstatnění vytvářet na vynaložené výdaje zdroje formou tvorby rezervy.

Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu také kvůli tomu, že ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách je třeba vykládat tak, že důvody, pro něž byla rezerva utvořena, pominuly v okamžiku, kdy nastanou skutečnosti, které zabrání vytvořit rezervu tak, jak bylo původně plánováno, neboť nastalou skutečností pominuly důvody pro tvorbu rezervy v takové výši a v takovém časovém horizontu, jak bylo při zahájení tvorby plánováno. Lze tedy říci, že i předčasným zahájením opravy pominuly důvody, pro něž byla rezerva tvořena, neboť se změnily podmínky, s nimiž bylo při zahájení tvorby kalkulováno a rezerva tvořená tak, jak byla původně plánována, ztrácí změnou podmínek své opodstatnění a je nutné takto vytvořenou rezervu zrušit. Dle názoru stěžovatele se při výkladu tohoto ustanovení nelze omezit pouze na to, že nepominuly důvody spočívající v nutnosti provést na daném hmotném majetku opravu, ale má postihovat i situace, kdy rezerva nebude vytvořena tak, jak stanoví zákon o rezervách, tedy ve výši a časovém horizontu, jaké byly předpokládány při zahájení tvorby rezervy.

Pokud by nebyla sankcionována situace, která v přezkoumávaném případě nastala, mělo by nedodržení podmínek stanovených v zákoně o rezervách značné fiskální dopady, neboť by si daňový subjekt prostřednictvím tvorby rezerv snižoval základ daně podle své libosti. Následkem by bylo i obtížné plánování příjmů státního rozpočtu.

Na daný případ tak nelze aplikovat ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách, neboť toto ustanovení zakotvuje postup v případě, kdy rezerva byla dotvořena v souladu s podmínkami § 7 odst. 4 zákona o rezervách a stanovuje nejzazší možný termín pro zrušení vytvořené rezervy pro případy, kdy s opravou nebude započato v původně plánovaném termínu či s opravami započato bude, ale rezerva nebude vyčerpána ani ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, v němž byla oprava zahájena.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že krajský soud ve věci argumentoval rozsudkem Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 512/2004, neboť citované rozhodnutí se dotýkalo situace, kdy k zahájení opravy došlo v posledním roce tvorby předmětné rezervy a byla jím řešena daňová účinnost výdaje (nákladu) vynaloženého na tvorbu této rezervy. V případě rozhodnutí stěžovatele se však jednalo o posouzení situace, kdy k zahájení oprav došlo již ve druhém roce tvorby rezervy, přičemž plánovaná doba tvorby byla stanovena na 3 roky. Otázkou sporu bylo, zda poplatník v rozporu se zákonem snížil základ daně za rok 2001 tím, že v tomto zdaňovacím období nezrušil dosud vytvořenou rezervu ve prospěch výnosů.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Dále doplňuje, že opravy obdobné opravám z roku 2001 provedl i v roce 2002, kdy takové opravy, pokud by byly opravami, na které byly vytvořeny rezervy (což žalobce odmítá), mohly být čerpány z rezerv na rok 2002. Stěžovatel ovšem této skutečnosti nedbal a požaduje zrušení rezerv již v roce 2001 v rozporu s § 7 odst. 5 zákona o rezervách.

Tato skutečnost, ani výsledek řízení před krajským soudem, ovšem nic nemění na názoru žalobce, že činnosti provedené žalobcem v roce 2001 nebyly činnostmi, kterými by byla zahájena generální oprava hmotného majetku plánovaná na rok 2003, ale šlo pouze o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídatelné události či opravy cyklické.

Žalobce nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že zákon o rezervách neumožňuje zahájení oprav dříve, než si stanovil poplatník, a to pouze z toho důvodu, že zákon dovoluje výjimku pro případ, kdy by opravu poplatník nezahájil v plánovaném období, ale déle (§ 7 odst. 5). S tímto výkladem žalobce nesouhlasí především kvůli tomu, že je rozporný s čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Pokud by zákonodárce chtěl znemožnit poplatníkům opravu dříve, jistě by takový zákaz s vědomím citovaných ustanovení Listiny základních práv a svobod do zákona o rezervách zakomponoval.

Stejně tak považuje žalobce za chybnou úvahu stěžovatele o souběhu tvorby rezervy a vlastního provádění oprav s čerpáním rezervy ve výši nákladů vynaložených na opravu. Stěžovatel totiž odmítá rozlišit rezervu na generální opravu a opravy provedené podle § 7 odst. 3 písm. b), c) zákona o rezervách, na něž se rezervy nevytváří. Pokud by stěžovatel takové rozlišení akceptoval, potom by bylo zřejmé, že jednání žalobce nemůže mít ani žádný fiskální dopad.

Žalobce dále odkazuje na svá předchozí podání ve věci a navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jménem stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Jedinou otázkou, kterou je třeba v souzeném případě vyřešit, je to, zda provedením oprav v roce 2001 pominuly důvody pro původně plánovanou tvorbu rezervy na daňové výnosy a zda vznikla povinnost zrušit rezervu ve prospěch výnosů a tyto výnosy zahrnout do zdanitelných příjmů. Opravy zahájené v roce 2001 byly stěžovatelem považovány za opravy, na něž byla rezerva tvořena; tyto opravy však měly být podle původního plánu zahájeny až v roce 2003.

V projednávané věci je rozhodujícím ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle něhož jsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem je právě zákon o rezervách (viz jeho ustanovení § 1, které definuje předmět zákona). Podle § 2 odst. 1 zákona o rezervách se za rezervy považují mj. rezervy na opravy hmotného majetku, o něž jde v projednávané věci. Tento druh rezerv je upraven v § 7 zákona o rezervách. Podle čtvrtého odstavce tohoto ustanovení platí, že *výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím. Pátý odstavec pak říká, že nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy. Podle odstavce šestého zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. A*

konečně podle odstavce sedmého *rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.*

Především, mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce byl oprávněn vytvářet rezervy na opravy hmotného majetku (oprava některých prvků v halách žalobce). Rovněž jako bezproblémový se jeví postup žalobce, který schválil plán oprav a tvorbu rezerv na tento účel na roky 2000 až 2002. Sporným se tak jeví teprve následný krok, spočívající v dřívějším zahájení oprav, k čemuž došlo již v roce 2001. Žalobce argumentuje, že tyto práce nebyly opravami, na něž byla tvořena rezerva, jelikož opravy dveří, vrat, střešních oken a světlíků provedené v roce 2001 byly provedeny pouze v rámci každoroční pravidelné údržby. I kdyby však tyto opravy měly být posouzeny jako opravy, na něž byla vytvářena rezerva, nemůže být zrušena již v roce 2001. Nejvyšší správní soud, jak bude dále rozvedeno, nesouhlasí s názorem stěžovatele, že zákon o rezervách nepřipouští souběh tvorby a čerpání rezervy v průběhu jednoho zdaňovacího období. Z tohoto důvodu se tak zdejší soud nemusel zabývat charakterem oprav a soustředil se pouze na otázku, která byla položena shora.

Výše předestřanou otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již ve svém rozsudku ze dne 13. 6. 2007, č. j. 2 Afs 210/2006 - 70, dostupném na www.nssoud.cz. Tímto rozsudkem byl potvrzen a argumentačně doplněn rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 6. 2006, č. j. 22 Ca 512/2004 - 37, jímž argumentoval již krajský soud v nyní napadeném rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k tomu odkázal na novelizaci zákona o rezervách, provedenou zákonem č. 211/1997 Sb. s účinností od 1. 1. 1998, jelikož před touto novelizací podle tehdejšího ustanovení § 7 odst. 4 zákona č. o rezervách platilo, že *výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivých věcí hmotného majetku určených k opravě a na základě rozpočtu nákladů na jejich opravu*, tzn. zákon neobsahoval žádná omezení ve sledovaném směru. Jak vyplývá z návrhu této zákonné novely (Poslanecká sněmovna, 1997, II. volební období, tisk č. 148, in: <http://www.psp.cz/eknih/1996ps/tisky/t014800.htm>), cílem navrhované úpravy bylo „zabránit spekulativnímu odkládání daňové povinnosti ve vazbě na stále klesající sazbu daně z příjmů. Nadále tak zákon stanoví podstatně přísnější podmínky pro tvorbu rezervy na opravu majetku poplatníků, zejména se jednoznačně vymezuje doba tvorby rezervy a podmínky, kdy musí dojít k čerpání prostředků a v případě jejich nevyužití se vymezuje okamžik rozpuštění rezervy. Zůstává zachován princip rovnoměrnějšího a pro poplatníky výhodnějšího způsobu zahrnování výdajů na opravy do daňových výdajů, než jaký stanoví zákon o daních z příjmů, kde se daňově účinným výdajem stávají až výdaje vynaložené na provedenou opravu. Navrhovaná úprava zároveň zamezí tvorbě rezervy s cílem jejího zrušení do zdaňovacího období výhodného pro spekulujícího poplatníka (v období tvorby snižuje daňový základ, při zrušení rezervy sníží daňovou ztrátu) a jednak maximální tvorbě rezervy v relativně krátkém časovém období a jejímu "dotváření" v minimálních částkách v delším časovém horizontu. Poplatníci budou nadále nuceni důsledně rozlišovat jednotlivé opravy podle jejich charakteru, tyto finančně odděleně specifikovat, čímž se zamezí tvorbě jedné rezervy na opravy různého charakteru prováděné v dlouhých časových úsecích.“

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud učinil následující závěry.

Především je třeba mít na zřeteli skutečnost, že vytváření rezerv na opravu hmotného majetku představuje výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje jak svoje legitimní ekonomické zájmy, tak se také snaží o určitou daňovou optimalizaci. Tuto skutečnost zákonná úprava plně respektuje. Je však otázkou, zda zákonnou dikci, podle níž se do počtu zdaňovacích období nezahrnuje to období, kdy dojde k zahájení opravy, je třeba vykládat natolik restriktivním způsobem (jak činí stěžovatel), či naopak způsobem, k němuž dospěl krajský soud.

K tomu Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku uvedl, že jak plyne z citované důvodové zprávy, smyslem uvedené novely „bylo zamezení spekulativního odkládání daňové povinnosti, nikoliv vyloučení případu, k němuž došlo v projednávané věci, tzn. dřívějšího provedení opravy hmotného majetku oproti opravě původně plánované. Lze tak přisvědčit krajskému soudu v tom směru, že zákonná úprava je restriktivní z hlediska okamžiku nejpozdějšího zahájení opravy hmotného majetku a vyčerpání rezervy (odst. 5 cit. ustanovení), nevylučuje však její dřívější provedení oproti původnímu předpokládanému termínu zahájení. Zde je třeba vidět, že tyto případy zjevně neodporují zamýšlenému účelu novelizace provedené zákonem č. 211/1997 Sb. a naopak jejich apriorní vyloučení by mohlo vést ke zcela zbytečným administrativním zásahům do hospodářských aktivit daňových subjektů, neodůvodnitelných ani fiskálními zájmy státu. Lze si totiž např. představit, že povaha opravy hmotného majetku, původně plánovaná na pozdější časové období, se ukáže jako natolik nezbytná, že by její provedení v zamýšleném termínu vedlo k nepřiměřeným škodám, příp. že daňový subjekt změnil priority svojí nejbližší činnosti a s ohledem na to se vyjeví nutnost dřívější opravy určitého hmotného majetku. Považovat takové jednání za daňově zapovězené (z hlediska plánované tvorby rezerv) by bylo zjevně nerozumné a v tomto směru lze přisvědčit i tvrzení žalobce v tom směru, že výklad stěžovatele nutně vede k závěru, že daňový subjekt, který zahájil opravu dříve, se dostává do principiálně nevýhodnějšího postavení ve srovnání s takovým, který tak učinil později.“

Lze tak uzavřít, že výklad provedený krajským soudem nelze považovat za protizákonný, neboť odpovídá běžně používaným výkladovým metodám. Jakkoliv tedy samotná gramatická dikce rozebíraného zákonného ustanovení může napovídat i tomu způsobu výkladu, který zvolil stěžovatel, je nutno s ohledem na účel tohoto ustanovení a s přihlédnutím k historickému výkladu upřednostnit výklad provedený krajským soudem. 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, z níž 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 nepřípustnou libovůli zákonodárce).“ V jiném rozhodnutí (ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, in www.nssoud.cz) Nejvyšší správní soud akcentoval, že daňové právo je veřejné právo „zakládající oprávnění státu odejmout za zákonem stanovených podmínek část majetku soukromé osobě a povinnost této osoby uvedenou část svého majetku státu poskytnout, aniž by za

to od státu obdržela jakékoli protiplnění (benefity poskytované státem v rámci plnění funkcí státu jako např. zajištění bezpečnosti, vynucování pravidel správného chování či poskytování plnění sociální povahy za něco takového považovat nelze, neboť nejsou závislé na skutečnosti, že někdo platí daň resp. na výši takto placené daně, nýbrž na jiných právně rozhodných skutečnostech, s daňovým statutem příjemce benefitu nijak nesouvisejících).“ V takto „nevyrovnaném“ vztahu mezi státem a soukromou osobou nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku (v tomto smyslu je možno poukázat i na principy judikované v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 na str. 295 ve sv. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Nelze se stěžovatelem souhlasit ani v tom, že krajský soud postupoval nesprávně, pokud argumentoval rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ve věci sp. zn. 22 Ca 512/2004. To stěžovatel odůvodňuje tím, že citované rozhodnutí se dotýkalo situace, kdy k zahájení opravy došlo v posledním roce tvorby předmětné rezervy, zatímco v případě rozhodnutí stěžovatele se jednalo o posouzení situace, kdy k zahájení oprav došlo již ve druhém roce tvorby rezervy, přičemž plánovaná doba tvorby byla stanovena na 3 roky. Skutečnost je ovšem taková, že v nyní posuzovaném případě byla tvorba rezervy rozložena do let 2000, 2001 a 2002 a opravy, na něž byla rezerva tvořena, byly zahájeny v roce 2001. V případě, který posuzoval Krajský soud v Ostravě, šlo o situaci, kdy byla rezerva rozložena do let 2002 a 2003 a oprava začala již roce 2003. Jediným rozdílem tedy je, že rezerva v druhém z popsaných případů, byla tvořena pouze dva roky. Zásadní shodou, pro kterou je možno, závěry učiněné Krajským soudem v Ostravě přenést i na případ, který rozhodoval Krajský soud v Plzni, je to, že došlo k zahájení opravy ještě v době, kdy byla tvořena rezerva.

Nejvyšší správní soud proto i v nyní souzené věci setrvává na stanovisku, že § 7 odst. 4 zákona o rezervách nikterak nevyklučuje souběh tvorby a čerpání rezervy v průběhu jednoho zdaňovacího období. Uvedené ustanovení upravuje pouze výši rezervy ve zdaňovacím období, která je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. Z toho ale nelze dovodit, že je vyloučeno, aby v případě, kdy daňový subjekt potřebuje zahájit opravu hmotného majetku dříve, než původně předpokládal, nemohl dokončit tvorbu rezervy a současně začít rezervu čerpat. Je vhodné také připomenout, že zákon o rezervách operuje s pojmem „předpokládaný termín zahájení opravy“, přičemž slova „předpokládaný“ a „uskutečněný“ nelze považovat z synonyma. Zamýšlený termín opravy totiž může být ovlivněn nepředpokládanými (a nepředvídatelnými) okolnostmi, a tudíž k opravě může dojít i v nepředpokládaném termínu. Ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách pak předpokládá pouze dvě omezení pro tvorbu rezerv. Oprava hmotného majetku musí být zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy (což v daném případě bylo pohodlně splněno). Dále pak musí být rezerva vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po

zdaňovacím obdobím, ve kterém byla oprava zahájena. Ani tato podmínka nebyla v nyní posuzovaném případě porušena.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem. Byly tvořeny odměnou za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 2 x 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v relevantním znění] a paušálem 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu). Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4800 Kč a uložil žalovanému zaplatit ji žalobci k rukám jeho zástupce v přiměřené lhůtě.

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

V Brně dne 20. března 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu