



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

..

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **AZ Real, spol. s r.o.**, se sídlem Kroměřížská 4, Vyškov, zastoupeného JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 8/58, Vyškov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2006, č. j. 11895/06/FŘ 120, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2008, č. j. 31 Ca 192/2006 - 22,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2008, č. j. 31 Ca 192/2006 - 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 3. 8. 2006, č. j. 11895/06/FŘ 120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 2. 1. 2006, č. j. 201/06/341910/0536, jímž Finanční úřad ve Vyškově (dále jen „finanční úřad“)

stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 302 250 Kč.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), tj. namítá ad a) nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; ad b) vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Nejvyšší správní soud zjistil ze spisové dokumentace krajského soudu následující relevantní skutečnosti:

Stěžovatel vytvořil rezervu na opravu hmotného majetku - mycí linka ISTOBAL včetně technologie a vnitřního vybavení, vrat ČOV, vysavače, HYDROWASH, dofukovací agregát včetně rozvodů. Tvorba rezervy začala v roce 2003, tvořena byla na 2 roky (2003, 2004) s plánovaným rokem realizace opravy 2005. Předpokládaná cena opravy byla stanovena ve výši 1 949 700 Kč, roční tvorba rezervy za období 2003 činila 974 850 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že stěžovatel majetek získal formou finančního pronájmu s následným odprodejem věcí, po ukončení pronájmu byl majetek stěžovateli odprodán v souladu s podmínkami nájemní smlouvy za kupní cenu 100 Kč. Uvedená mycí linka byla do obchodního majetku společnosti zařazena dne 31. 3. 2002 s určenou vstupní cenou ve výši 100 Kč, zaúčtována byla na účet 022 – stroje, přístroje, zařízení. Správce daně dospěl k závěru, že tuto rezervu nelze uznat jako výdaj dle § 24 odst. 2 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť dle § 7 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o rezervách“), lze rezervu tvořit pouze na opravu hmotného majetku vymezeného zákonem, a to s odkazem na § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení se hmotným majetkem rozumí samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je s odkazem na § 29 odst. 2 téhož zákona vyšší než 40 000 Kč. Vstupní cena mycí linky činila 100 Kč, proto ji nelze považovat za hmotný majetek, na který by bylo možno dle zákona o rezervách tvořit rezervu. S tímto závěrem se ztotožnil též žalovaný jakožto odvolací orgán.

Stěžovatel proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání podal žalobu ve správním soudnictví, dle jeho názoru jsou závěry finančního úřadu i žalovaného nezákonné. Stěžovatel odkázal na Opatření MF ČR č.j. 281/89 759/2001, kterým byly

stanoveny Účtová osnova a Postupy účtování, ve znění platném při zařazení mycí linky do obchodního majetku (dále jen „účetní předpisy“), které pod pojem „dlouhodobý hmotný majetek“ v čl. I odst. 4 bod a) zahrnuje mimo jiné i „*věci nabyté nájemcem z finančního leasingu, a to bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti*“. Předmětná mycí linka byla takto zaúčtována. Stěžovatel poukazoval na povahu majetku, zpochybnil použití definice hmotného majetku zákona o daních z příjmů, neboť na něj zákon o rezervách odkazuje pouze formou „odkazu pod čarou“, což je dle judikatury Ústavního soudu pouze legislativní pomůcka. Dle názoru stěžovatele zvolil správce daně i žalovaný nepřipustný zužující výklad pojmu „hmotný majetek“, a to s odkazem na poznámku pod čarou, která není součástí právního předpisu, nýbrž pouze odkazuje na příklad toho, co se hmotným majetkem může rozumět. Stěžovatel zdůrazňuje ekonomickou podstatu tvorby rezerv, tj. akumulovat prostředky na budoucí opravu majetku. Tvorba rezerv odpovídá i aktuálnímu principu účetnictví, neboť tak nedochází k jednorázově vysokým nákladům (tj. vyššímu zisku) v období, kdy je oprava realizována.

Pokud je účelem tvorby rezerv akumulace prostředků na budoucí opravu majetku, pak by za akceptace výkladu žalovaného bylo možno tvořit rezervu na stroj, který by byl zakoupen za cenu vyšší než 40 000 Kč od jeho původního majitele, avšak bylo by to nemožné u zcela totožného stroje, který by byl pořízen po ukončení leasingu za „zbytkovou cenu“. Stěžovatel dovozuje, že existují dva stejně přijatelné názory na to, zda lze rezervu na majetek pořízený formou leasingu za vstupní cenu nižší 40 000 Kč tvořit či nikoliv. V tomto případě měl správce v souladu s judikaturou Ústavního soudu šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tj. v případě pochybností postupovat vůči němu mírněji.

Krajský soud žalobu zamítl. Dle jeho názoru bylo jeho úkolem posoudit, zda správce daně měl v daném případě aplikovat § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, či zda měl použít definici dlouhodobého hmotného majetku v účetních předpisech. K takto formulované otázce soud konstatoval vzájemné propojení zákona o rezervách a zákona o daních z příjmů, a to i bez použití jakýchkoliv poznámek pod čarou. Zákon o rezervách upravuje tvorbu rezerv pouze pro účely zákona o daních z příjmů, zákon o rezervách je tedy vůči zákonu o daních z příjmů speciální, neboť upravuje pouze jednu z dílčích otázek nutnou pro výpočet základu daně z příjmů. Definice pojmů v zákoně o daních z příjmů jsou pro zákon o rezervách zcela použitelné a bylo by nadbytečné, aby tento speciální zákon obsahoval vlastní duplicitní definiční ustanovení. Naopak účetní předpisy netvoří se zákonem o rezervách systematicky jeden celek, opatření MF ani není předpisem zákonné povahy, proto definice v něm obsažené nelze aplikovat v řízení o daních. Krajský soud odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, které se již vyjádřily k otázce definice hmotného majetku při posuzování oprávněnosti oprav majetku a tvorby rezerv na opravy hmotného majetku.

Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž, jak je výše uvedeno, namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel polemizuje se závěrem krajského soudu, tj. možnosti aplikace definic z účetních předpisů i v řízení o rezervách jakožto uznatelných nákladech dle zákona o daních z příjmů. Zpochybňuje závěr krajského soudu, že účetní předpisy (konkrétně opatření MF) nemají zákonnou povahu, oponuje jejich uveřejňováním ve Sbírce zákonů a dále jejich obecnou závazností pro všechny účetní jednotky. Dále stěžovatel shrnuje podmínky stanovené § 7 zákona o rezervách pro oprávněnou tvorbu rezerv, dle jeho názoru všechny tyto podmínky splnil. Povaha použití mycí linky je bezpochyby dlouhodobá, byla zařazena do 2. odpisové skupiny s dobou odepisování 6 let. Upozorňuje na definici hmotného majetku obsaženou v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který výslovně uvádí, že tato definice je provedena „pro účely tohoto zákona“, tj. pro účely zákona o daních z příjmů. Naopak § 7 odst. 1 zákona o rezervách sice odkazuje za slovem „opravy hmotného majetku“ na zákon o daních z příjmů, ale dále výslovně stanoví podmínku, že se musí jednat o majetek, jehož doba odepisování je stanovena zákonem o daních z příjmů šest a více let. Dle názoru stěžovatele je odkaz na definici hmotného majetku dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů pouze příkladný, neboť charakteristiku v podobě minimální délky odepisování předmětného majetku zákonodárce uvedl v § 7 odst. 1 zákona o rezervách nikoliv pouze odkazem ve formě poznámky pod čarou, ale přímým a jednoznačným konstatováním zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel též poukazuje na účel tvorby rezerv, tj. rovnoměrné rozložení nákladů na opravu majetku v čase. Opět zdůrazňuje důsledky zvoleného výkladu, dle něhož na zcela stejné stroje je či není možné tvořit rezervu podle toho, zda byly pořízeny formou např. bankovního úvěru nebo leasingu.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal v uvedeném rozsahu napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předmětem sporu je daňová uznatelnost výdaje ve formě rezervy tvořené na opravu hmotného majetku. Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 1 stanoví, jaké výdaje lze odečíst od základu daně a za jakých podmínek: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení,

zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“ V § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů pak zákonodárce uvádí výčet jednotlivých výdajů, mezi nimiž jsou pod písm. i) zahrnuty: „rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon“ (následuje odkaz na zákon o rezervách).

Zákon o rezervách (ve znění účinném do 31. 12. 2005) definoval podmínky pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku v ustanovení § 7 odst. 1 následovně: *„Rezervu na opravy hmotného majetku (pozn: následuje odkaz na § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů), která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena 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“.*

Ve znění účinném do 31. 12. 2005 zákon o rezervách upravoval v § 7 odst. 9 možnost nájemců, tvořících rezervu dle § 7 odst. 1 písm. b) téhož zákona, pokračovat v tvorbě rezervy i po případném odkoupení původně najatého majetku: *„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“.*

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.

V dané věci nebylo mezi účastníky sporné, že mycí linka, na jejíž opravu byly rezervy tvořeny, je svým charakterem majetkem, na který lze dle § 7 odst. 1 zákona o rezervách tvořit rezervu, neboť je zařazena do odpisové skupiny č. 2 a její doba odepisování je šest a více let. Překážku možnosti tvorby rezervy jako daňově uznatelného nákladu dle finančních orgánů založil způsob jejího pořízení formou leasingu, přesněji odkoupení tohoto majetku po ukončení leasingu za cenu nižší nežli 40 000 Kč, neboť na základě této skutečnosti stejný předmět přestal splňovat podmínky definice hmotného majetku dle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se musel vypořádat se stěžejní námitkou stěžovatele, zda tato skutečnost je způsobilá založit překážku v tvorbě rezervy na opravy tohoto

majetku, jakožto daňově uznatelného nákladu, a odlišit jej pro účely oprávněnosti tvorby rezerv od zcela shodného majetku, který byl pořízen jinou formou.

Zásadní pro uvedené posouzení je otázka, zda zákon o rezervách v § 7 odst. 1 vymezil „hmotný majetek“, na jehož opravy lze tvořit rezervy, výhradně odkazem na definici hmotného majetku v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. „*samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok*“, a tuto množinu předmětů ještě dále omezil podmínkou, že doba odpisování tohoto majetku stanovená zákonem o daních z příjmů je šest a více let; nebo zda je odkaz na § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů nutno chápat jako příkladný výčet hmotného majetku, který je obligatorně omezen pouze podmínkou doby odpisování delší než šest let.

Dle gramatického výkladu ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách lze konstatovat, že toto ustanovení obsahuje výslovně několik podmínek pro tvorbu rezervy jakožto daňově uznatelného výdaje, a to: 1) minimální šestiletá doba odpisování hmotného majetku dle zákona o daních z příjmů; 2) poměr k tomuto majetku, a to buď na základě vlastnického práva či práva hospodařit s tímto majetkem, 3) u nájemců hmotného majetku smluvní písemný závazek k opravám tohoto majetku. Tyto podmínky jsou v § 7 odst. 1 zákona o rezervách explicitně uvedeny. Dále předmětné ustanovení obsahuje za užitým termínem „hmotný majetek“ odkaz ve formě zákonné poznámky, která odkazuje na § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je při nalézání smyslu právního předpisu gramatickým výkladem nutno rozlišit výslovné uvedení podmínek určitého jednání v ustanovení zákona přímým popisem těchto podmínek od poznámky učiněné ve formě odkazu na určitý právní předpis či jeho ustanovení. V tomto smyslu Nejvyšší správní souhlasí s rozbořem této problematiky provedeným Ústavním soudem v nálezu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99: „*Ústavní soud se ve své ustálené judikatuře řídí důsledně pravidlem, že to, co je uvedeno v poznámce pod čarou, nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených "nahore nad čarou" ve vlastním textu právního předpisu (viz nálezy ve Sbírce nálezů a usnesení ÚS ČR, sv. 1, č. 25, sv. 4, č. 83, sv. 6 č. 105 - 109). Text poznámky pod čarou proto nemůže odůvodnit rozšiřující výklad § 20 odst. 6 písm. g) cit. zákona ve prospěch státu a restriktivní výklad v neprospěch stěžovatele v případě zcela jednoznačně formulovaných pojmů v projednávané věci.*“ ... „*Posláním poznámek pod čarou či vysvětlivek je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu formou legislativní pomůcky, která z povahy věci nemůže stanovit závazná pravidla chování nebo pravidla pro interpretaci daného ustanovení.*“ ... „*Pokud vzniknou při použití této legislativní techniky interpretační problémy, je nutno postupovat tak, že rozhodující a závazné je pouze vlastní pravidlo chování, nikoli to, co je obsahem poznámky pod čarou.*“

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z citovaných závěrů Ústavního soudu v žádném případě nevyplývá pokyn poznámky pod čarou zcela ignorovat a rezignovat na jejich obsah. Pokud zákonodárce upřesní text zákona takovou poznámkou, dává tím jednoznačné vodítko pro správnou interpretaci předmětného pojmu, kterou nelze bez odůvodnění pominout. Je však nutno rozlišovat mezi explicitním zněním zákonného ustanovení a obsahem poznámky pod čarou. Na základě těchto skutečností Nejvyšší správní soud konstatuje, že poznámka č. 12 v § 7 odst. 1 zákona o rezervách, nemá charakter závazné definice hmotného majetku, ale je nutno ji chápat jako interpretační pomůcku, u níž je nutno se vypořádat s mírou a rozsahem závaznosti ustanovení, na které je odkazováno, s ohledem na skutkové a právní okolnosti v projednávané věci.

Nejvyšší správní soud zcela souhlasí se závěry žalovaného i krajského soudu ohledně vztahu zákona o daních z příjmů jakožto obecné zákonné normy a zákona o rezervách jako speciálního ve vztahu k zákonu o daních z příjmů. Zákon o rezervách definuje způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek za účelem, aby takto vytvořené rezervy (a opravné položky) bylo možno považovat za výdaje (náklady) ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Takto je vymezen účel zákona o rezervách v jeho § 1 a dle Nejvyššího správního soudu není pochybnosti o jeho jednoznačné návaznosti na zákon o daních z příjmů, neboť definování rezerv a opravných položek jakožto daňově uznatelných nákladů samo o sobě nemá žádný smysl, význam postupu dle zákona o rezervách nastává až následnou aplikací zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu není namístě zpochybnit odkaz v § 7 odst. 1 zákona o rezervách na definici hmotného majetku obsaženou v zákoně o daních z příjmů a aplikovat definici dlouhodobého majetku dle účetních předpisů. Je však nutno se vypořádat s tím, zda odkaz provedený poznámkou je možno v konkrétním případě považovat za další zákonem stanovenou podmínku pro tvorbu rezervy na opravu majetku, zda je smysluplný a logický a při jeho aplikaci byla zachována práva daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí s vymezením sporu provedeným krajským soudem, který jeho předmět nesprávně zúžil na zodpovězení otázky, zda v případě posouzení splnění zákonných podmínek pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku je nutno aplikovat definici hmotného majetku dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů či definici dle účetních předpisů. Krajský soud stanovil nesprávné rozhodovací schéma, dle něhož, pokud je zřejmé, že při tvorbě rezerv není namístě aplikovat definice obsažené v účetních předpisech, pak není jiná možnost, než striktně trvat při aplikaci § 7 odst. 1 zákona o rezervách na tom, aby majetek, který má být opravován, bylo možno vždy podřadit pod definici obsaženou v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k takto nesprávnému zadání sporné otázky dospěl krajský soud pouze k dílčímu (byť částečně správnému) výsledku, který však označil za konečný. Jak je však výše uvedeno, dle Nejvyššího správního soudu v dané věci nestačí prokázat akcesorický vztah zákona o rezervách

vůči zákonu o daních z příjmů. Vzhledem ke zvolené gramatické podobě § 7 odst. 1 zákona o rezervách je nutno k finálnímu posouzení zákonnosti tvorby rezervy podrobit otázku definice pojmu „hmotný majetek“ dalším kritériím.

Krajský soud založil své odůvodnění pouze na posouzení důvodnosti žalobní námitky, zda lze v řízení o uznatelnosti výdaje (nákladu) – rezervy vytvořené dle zákona o rezervách – použít definici dlouhodobého hmotného majetku z účetních předpisů. Nejvyšší správní soud nevyvrací závěr krajského soudu, dle něhož je zásadní akcesorický vztah zákona o rezervách a zákona o daních z příjmů, přičemž zákon o rezervách je ve vztahu k zákonu o daních z příjmů speciálním. Je nutno souhlasit s tím, že definice hmotného majetku pro daňové účely a dlouhodobého hmotného majetku jako účetního termínu, se od sebe liší, právě jako se liší i účetní a daňové odpisy, které s uvedenými definicemi pracují. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku, neovlivňují nijak základ daně z příjmů. Oproti tomu daňové odpisy jsou určeny zákonem bez ohledu na skutečnou hodnotu daného předmětu, pouze ty však mohou být v zákonem stanovené výši zaneseny v daňovém přiznání jako daňový výdaj snižující základ daně z příjmů. Zatímco účetní předpisy rozlišují majetek dlouhodobý a krátkodobý (ostatní), zákon o daních z příjmů pojem „dlouhodobý“ ve vztahu k majetku nepoužívá, definuje pouze „hmotný“ a „nehmotný“ majetek, z definice těchto pojmů však lze dovodit, že se jedná i zde o majetek dlouhodobý.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu se však nebylo možno při posuzování důvodnosti žaloby stěžovatele omezit pouze na otázku, jestli správce daně měl použít definici hmotného majetku dle zákona o daních z příjmů nebo aplikovat definici dle účetních předpisů, jak spornou otázku vymezil krajský soud. Stěžovatel sice tento žalobní bod v žalobě vznesl, avšak namítal nezákonnost rozhodnutí i z jiných důvodů, které zůstaly nezodpovězeny, například použití zužujícího výkladu v neprospěch daňového subjektu, opomenutí ekonomické podstaty tvorby rezerv, neodůvodněné rozlišování přípustnosti tvorby rezerv u stejných předmětů dle způsobu jejich pořízení.

Nejvyšší správní soud postupoval dále cestou logického a teleologického výkladu ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách. Důvody pro tvorbu rezerv jsou jednoznačně ekonomické. Rezervy představují fiktivní výdaj, jedná se o časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj. V případě rezerv na opravu hmotného majetku se jedná o rozložení většího výdaje finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoli pouze do toho, v němž je výdaj skutečně vynaložen. Tato možnost je pro daňový subjekt fakultativní, většinou k ní přistupuje jako k daňově výhodnému opatření, tj. z důvodu optimalizace svého daňového základu. Tento rovnoměrnější a pro daňové subjekty výhodnější způsob postupného zahrnování výdajů (nákladů) na opravy do daňových výdajů (nákladů) však též lépe

zobrazuje skutečný stav hospodaření daňového subjektu, neboť výdaj na opravu majetku, který daňový subjekt užívá po několika zdaňovacích obdobích, nezkrslí hospodářský výsledek pouze v jediném zdaňovacím období.

Zákon o rezervách určuje tedy výchozí parametry majetku, na jehož opravy lze tvořit rezervy jakožto daňově uznatelný výdaj (náklad), tj. hmotný majetek s dobou odepisování 6 a více let (podmínku vlastnictví v tomto případě není nutno zdůrazňovat, vlastnictví mycí linky po ukončení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí nebylo sporné). Dále již zákon možnost tvorby rezervy na opravu tohoto majetku časově neomezuje, nestanoví tedy například maximální dobu používání majetku, po jejímž uplynutí již není efektivní jej opravovat a na tyto opravy tvořit rezervy. Ustanovení § 7 odst. 3 zákona o rezervách pouze výslovně vylučuje tvorbu rezerv na opravu majetku, který je určen k likvidaci; u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události; případně u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu 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.

Dle čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, čl. 4 Listiny základních práv a svobod a konstantní judikatury Ústavního soudu (viz například nálezy ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) je možno postupovat v neprospěch daňového subjektu pouze tehdy, pokud to zákon výslovně stanoví. Jak je výše rozebráno, ustanovení § 7 zákona o rezervách však nestanoví výslovně, že rezervy lze tvořit pouze na opravu majetku definovaného § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Odkaz na toto ustanovení ve formě poznámky č. 12 je významnou interpretační pomůckou, která musí být následně vyložena a správně aplikována, nejedná se však o výslovné znění zákona.

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 vlastníků, 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.

Uvedená interpretace § 7 odst. 1 zákona o rezervách se zdá nelogická a neudržitelná. Je tedy nutno konstatovat, že striktní akceptace výkladu, podle kterého je pro oprávněnost tvorby rezervy nezbytné vždy aplikovat definici hmotného majetku dle § 26 odst. 2 a § 29 zákona o daních z příjmů, vede

v daňovém řízení k důsledkům, pro které nelze nalézt zákonnou oporu. Veškeré podmínky uvedené § 7 zákona o rezervách pro tvorbu rezervy jakožto uznatelného daňového výdaje akcentují z hlediska povahy opravovaného předmětu dlouhodobý charakter majetku, dále odůvodněnost a účelovost plánované opravy. 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.

Jak je výše uvedeno, krajský soud dospěl v napadeném rozsudku pouze k dílčímu závěru, který nesprávně označil za konečný a který není ve světle zde uvedené argumentace v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud proto přisvědčil námitkám vzneseným stěžovatelem v kasační stížnosti, napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V dalším řízení je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí, v novém rozhodnutí rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 9. července 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu

