

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **ČESAD Počátky, s. r. o.**, se sídlem Žirovnická 493, Pelhřimov, zastoupena Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, čj. 18458/10-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2012, čj. 30 Af 32/2011 – 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Pelhřimově (dále jen „správce daně“) provedl v roce 2009 daňovou kontrolu u žalobkyně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Dospěl k závěru, že žalobkyně neoprávněně tvořila rezervy na opravu hmotného majetku – 8 vozidel. Na základě těchto zjištění doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 10. 2009, čj. 69035/09/091912709251. Rozhodnutím ze dne 17. 8. 2010, čj. 11351/10-1200-702170, povolilo Finanční ředitelství

v Brně přezkoumání dodatečného platebního výměru, a to ve vztahu k rezervám na opravu vozidel. Správce daně rozhodnutím ze dne 9. 9. 2010, čj. 62516/10/091912707639, přezkoumal dodatečný platební výměr a snížil doměřenou daň, neboť uznal oprávněnost rezerv tvořených již od roku 2004 na opravu dvou vozidel. Naopak ve vztahu k dalším šesti vozidlům (čtyři tahače a dva návěsy) nebyla vytvořená rezerva oprávněná. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný neshledal důvodným *(pozn.: O odvolání původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Brně, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství)*, rozhodnutí správce daně však kvůli početní chybě změnil.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že není důvodná. Soud se zaměřil na posouzení otázky, zda lze právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku čj. 9 Afs 61/2008 – 48 aplikovat i na právní stav, jenž byl vytvořen zákonem č. 545/2005 Sb. Dospěl k názoru, že tomu tak není. Ustanovení § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), ve znění zákona č. 545/2005 Sb., vykazuje zásadní odlišnosti, a poskytuje tak racionální důvod pro rozlišení majetku podle způsobu jeho nabytí. Nájemce není nadále oprávněn pokračovat v tvorbě rezerv na opravy hmotného majetku započatých za předchozí právní úpravy, a navíc je povinen vytvořené rezervy zrušit. Výklad, dle něhož není relevantním kritériem pro tvorbu rezerv cena majetku, za kterou byl majetek pořízen po ukončení finančního pronájmu, není nadále udržitelný. Pojem „hmotný majetek“ je třeba vykládat shodně jako v § 26 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 30 téhož zákona. Pro možnost tvorby rezerv na opravu je tedy rozhodující vstupní hodnota hmotného majetku v okamžiku jeho pořízení.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. Za spornou označila právní otázku, zda lze ve zdaňovacím období roku 2006 začít tvořit rezervu na budoucí opravy vozidel pořízených po skončení finančního leasingu za cenu nižší než 40.000 Kč. Stěžovatelka poukazuje v prvé řadě na to, že jelikož ona byla v posuzovaném případě vlastníkem vozidel, nedošlo v důsledku zákona č. 545/2005 Sb. ke změně v nazírání na tuto problematiku (novela se týká pouze majetku užívaného z titulu nájmu).

[4] Právní názor krajského soudu nemá dle stěžovatelky oporu v § 7 odst. 1 písm. a) zákona o rezervách. Nikde totiž není stanoveno, že by u tvorby rezervy u vlastníka musela být splněna podmínka způsobu pořízení, tedy že nelze rezervu tvořit v případě pořízení majetku z finančního leasingu. Ustanovení § 7 odst. 9 zákona o rezervách se vztahuje na nájemce majetku, což však není tento případ, neboť stěžovatelka se stala vlastníkem vozidel. Otázkou pak je, zda odlišný způsob pořízení majetku (tedy formou finančního

leasingu) je způsobilý založit překážku v tvorbě rezervy na opravy majetku a odlišit tyto případy od situací, kdy je tentýž majetek pořizován jinou formou.

[5] Stěžovatelka se dále věnuje obsahu pojmu „hmotný majetek“. Poukazuje na to, že nelze směšovat hmotný majetek z hlediska daňových předpisů a dlouhodobý hmotný majetek, který je účetním termínem. Zatímco účetní předpisy rozlišují majetek dlouhodobý a krátkodobý, 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. Podstatné je, že zákon o daních z příjmů ani zákon o rezervách nerozlišuje majetek, na který by ještě bylo možno a naopak již nebylo možno tvořit rezervy za účelem opravy majetku. Nelze vyloučit situace, kdy v určitém časovém okamžiku by pro dva zcela identické majetky platily při výkladu zvoleném žalovaným dva odlišné režimy pro možnost tvorby rezervy. Veškeré podmínky upravené § 7 zákona o rezervách akcentují pro tvorbu rezervy jakožto uznatelného daňového výdaje dlouhodobost majetku, odůvodněnost a účelovost plánované opravy. Pokud majetek v okamžiku jeho odkoupení po ukončení finančního leasingu splňuje kritéria hmotného majetku dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, neztrácí tento charakter pro účely tvorby rezervy na opravu tohoto majetku pouze pro jeho pořízení za cenu nižší než 40.000 Kč. Není přípustné neodůvodněně rozlišovat tvorbu rezerv u stejných předmětů dle způsobu jejich pořízení. Definice hmotného majetku dle § 7 odst. 1 zákona o rezervách není totožná s definicí hmotného majetku dle § 26 zákona o daních z příjmů, může tedy jít i o majetek pořízený za cenu nižší než 40.000 Kč.

[6] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil posledně uvedenému k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 29. 11. 2012 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Poukazuje na to, že hmotný majetek dle zákona o rezervách a dle § 26 zákona o daních z příjmů jsou jeden a tentýž pojem. Pojem „hmotný majetek“ a spojení „doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů“ nelze od sebe oddělovat. Samostatnou movitou věc totiž nestačí zařadit podle její funkce do příslušné odpisové skupiny, musí být splněny i všechny podmínky upravené § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Samostatná movitá věc, která nesplňuje podmínku požadované vstupní ceny, není hmotným majetkem, nemůže být odpisována. Sama stěžovatelka zařadila všech šest vozidel do drobného hmotného investičního majetku na účtu 028. Není rozhodné, zda vozidla jsou svým charakterem majetkem zařaditelným do druhé odpisové skupiny, nýbrž jak byla skutečně zařazena. Neplatí, že by si věc naplňující kritéria hmotného majetku dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů automaticky uchovávala při změně vlastníka charakter hmotného majetku.

[8] Žalovaný dále poukazuje na to, že finanční leasing je již sám o sobě daňově zvýhodněn. Leasingové splátky jsou daňově uznatelné. Určitá zbytková výše pořizovací ceny („vstupní cena“) hmotného majetku sjednaná po ukončení finančního pronájmu je jednou z podmínek uznání vynaloženého nájemného coby daňově účinného nákladu. Není

však možné u jedné věci nárokovat další daňové zvýhodnění, a to při tvorbě rezerv na opravy, tím způsobem, že by se obcházela podmínka vstupní ceny vyšší než 40.000 Kč.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Stížnost obsahuje jedinou kasační námitku, kterou stěžovatel napadá správnost posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Předmětem sporu je, zda bylo možné ve zdaňovacím období roku 2006 začít tvořit rezervu na opravu hmotného majetku (vozidel), který stěžovatelka získala po ukončení finančního leasingu za vstupní cenu nižší než 40.000 Kč.

[11] Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů patří mezi výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem je zákon o rezervách, který zároveň pro účely zjištění základu daně z příjmů blíže určuje jak samotný pojem rezervy, tak i podmínky pro jejich vytváření. Podle § 2 odst. 1 tohoto zákona ve vazbě na § 7 odst. 1 téhož předpisu se rezervou jakožto daňově uznatelným nákladem rozumí i rezerva na opravy hmotného majetku, jehož doba odepisování je pět a více let.

[12] Možnost snížit základ daně o náklady na tvorbu rezervy je státem akceptovaný způsob směřující ke shromáždění finančních prostředků potřebných pro realizaci různých zákonem připuštěných účelů v budoucnosti. Jde o to umožnit daňovému subjektu optimálně nakládat s prostředky, které bude třeba v budoucnu vynaložit a které budou daňovým výdajem. Vytváření rezerv na opravy hmotného majetku představuje výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje legitimní ekonomické zájmy a v mezích zákonné úpravy i daňovou optimalizaci. 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.

[13] Převážná část kasační stížnosti spočívá v reprodukci části odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, čj. 9 Afs 61/2008 – 48 ve věci *AZ Real, spol. s r. o.* Z toho důvodu je vhodné stručně shrnout právní názor uvedený v tomto rozsudku, který se však, a to je třeba zdůraznit, vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2003. Soud dospěl k závěru, že § 7 zákona o rezervách nestanoví výslovně, že rezervy je možné tvořit pouze na opravu majetku definovaného § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Soud poukázal na to, že daňový poplatník užíval stroj, na jehož opravu byla tvořena rezerva, na základě finančního leasingu, přičemž jako nájemce by byl oprávněn vytvářet rezervu. Následně poplatník stroj odkoupil za tzv. zůstatkovou cenu, která však byla nižší než 40.000 Kč. Bylo by nelogické a neudržitelné, aby poplatník po koupi stroje nebyl oprávněn

tvořit rezervu jen z toho důvodu, že formálně stanovená kupní cena byla nižší než 40.000 Kč. Pokud tedy 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.

[14] Nejvyšší správní soud se v nyní posuzované věci musel nejprve zaměřit na posouzení otázky, zda shora uvedený právní názor je možné aplikovat i na právní rámec účinný pro zdaňovací období roku 2006. Dne 1. 1. 2006 totiž nabyl účinnosti zákon č. 545/2005 Sb., který novelizoval zákon o rezervách. Autorita judikatury je pevně svázána s aplikovaným zákonem. V případě změny zákonné normy judikatura zásadně pozbývá svého normativního významu, a to včetně povinnosti senátu Nejvyššího správního soudu předložit věc rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. Podstatné je, zda novela zákona změnila význam aplikované normy.

[15] Po provedené novelizaci jsou k tvorbě rezerv na opravy hmotného majetku oprávněni pouze jeho vlastníci nebo jeho uživatelé z titulu smlouvy o nájmu podniku. Do 31. 12. 2005 mohli rezervy tvořit všichni nájemci hmotného majetku, jestliže se k provedení oprav smluvně zavázali. Přitom dle aplikovatelné právní úpravy, tj. § 7 zákona o rezervách, ve znění zákona č. 545/2005 Sb., platí, že poplatník, který započal tvořit rezervu jako nájemce hmotného majetku, může ve tvorbě pokračovat, pokud se stal v průběhu času vlastníkem tohoto majetku (odst. 9 cit. ustanovení). Z čl. V zákona č. 545/2005 Sb. plyne, že pokud nájemce hmotného majetku započal do dne účinnosti tohoto zákona tvořit rezervu, může po dni účinnosti tohoto zákona pokračovat v tvorbě rezervy pouze tehdy, když uzavře smlouvu o nájmu podniku či jeho části, jehož součástí bude i předmětný hmotný majetek.

[16] Ze shora uvedeného tedy plyne, že ve zdaňovacím období roku 2006 nebyl „prostý“ nájemce hmotného majetku oprávněn započít tvořit rezervu na opravu majetku, ani v dříve započaté tvorbě pokračovat. To je podstatná změna oproti dříve platné právní úpravě. Právní názor vyjádřený ve věci ve věci *AZ Real* se totiž opíral o argument, že pokud může leasingový nájemce tvořit z titulu nájmu rezervu na opravu hmotného majetku v době, kdy tento majetek splňuje všechny definiční znaky hmotného majetku dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů (tj. včetně ceny vyšší než 40.000 Kč), bylo by iracionální, aby poté, co získá předmět do svého vlastnictví, nebyl oprávněn tvořit rezervu z toho důvodu, že vstupní cena nedosahuje 40.000 Kč. Tento argument není nadále použitelný. Stejně tak není pravdivé tvrzení stěžovatelky, že úprava tvorby rezerv nerozlišuje hmotný majetek dle toho, z jakého titulu je užíván.

[17] Zákon o rezervách, ve znění zákona č. 545/2005 Sb., neumožňuje leasingovému nájemci tvořit rezervy na opravu předmětu nájmu. Daňový poplatník je oprávněn zahájit tvorbu rezervy až po ukončení finančního leasingu v okamžiku, kdy se stane vlastníkem. Otázku, zda určitý předmět, který daňový poplatník užíval na základě finančního leasingu, je hmotným majetkem, je třeba řešit k okamžiku nabytí vlastnického práva k majetku. Jelikož daňový poplatník není dle úpravy účinné pro zdaňovací období roku 2006 oprávněn tvořit rezervu po dobu trvání finančního leasingu, není podstatné, zda předmět

leasingu vykazoval znaky hmotného majetku po dobu trvání leasingu, nýbrž zda tyto znaky vykazuje k okamžiku převodu vlastnického práva na daňového poplatníka. Právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve věci *AZ Real*, dle něhož je rozhodné, zda předmět, který daňový poplatník nabývá po ukončení finančního leasingu do vlastnictví, splňoval kritéria hmotného majetku upravená v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů v době trvání finančního leasingu, je překonaný. Pro oprávnění tvořit rezervu na opravu hmotného majetku je rozhodující pouze to, jaké znaky vykazoval hmotný majetek v době nabytí vlastnického práva.

[18] Pokud by stěžovatel započal tvořit rezervu za staré právní úpravy jako nájemce, nesměl by v její tvorbě ve zdaňovacím období roku 2006 pokračovat a musel by ji rozpustit nejpozději v plánovaném termínu (čl. V zákona č. 545/2005 Sb.). To je fundamentální rozdíl oproti předchozí úpravě, k níž se vztahuje právní názor vyslovený ve věci *AZ Real.* Ten právě staví na tom, že neexistuje žádný právní podklad pro různé nakládání s vlastníkem a nájemcem. Možnost pokračovat v tvorbě rezervy i ve zdaňovacím období roku 2006 by zůstala poplatníkovi zachována, pokud by se v tomto roce stal vlastníkem hmotného majetku (§ 7 odst. 9 zákona o rezervách), nebo pokud by „prostý" nájemní vztah byl nahrazen nájmem podniku či jeho části (čl. V zákona č. 545/2005 Sb.). Stěžovatelka ovšem započala tvořit rezervu na opravu šesti vozidel teprve ve zdaňovacím období roku 2006, a to jako vlastník vozidel.

[19] Právní úprava tvorby rezerv tedy jednoznačně rozlišuje titul, na jehož základě je hmotný majetek užíván. Oprávnění vytvářet rezervy náleží pouze těm daňovým subjektům, které hmotný majetek užívají z titulu vlastnictví. Stejné oprávnění má pouze omezená skupina nájemců (a sice nájemci podniku či jeho části), mezi něž nenáleží uživatelé profitující z finančního leasingu. Zatímco tak v rozsudku ve věci *AZ Real* se soud vymezil proti neodůvodněnému rozlišování přípustnosti tvorby rezerv u stejných předmětů dle způsobu jejich pořízení, které dle něho nemělo oporu v zákoně, nyní, tj. pro zdaňovací období roku 2006, existuje nesporný legislativní základ, který právě vede k odlišování daňových subjektů dle toho, jakým způsobem pořídily hmotný majetek. Zatímco dle předchozí právní úpravy účinné do 31. 12. 2005 mohl daňový subjekt tvořit rezervu, ať již byl vlastníkem hmotného majetku, nebo leasingovým uživatelem (nájemcem), právní úprava účinná pro zdaňovací období roku 2006 neumožňuje leasingovým uživatelům (nájemcům) vytvářet rezervy. Toto oprávnění je vyhrazeno výlučně vlastníkům hmotného majetku. Leasingový nájemce se stává vlastníkem až v okamžiku, kdy předmět od leasingového pronajímatele odkoupí.

[20] Soud se dále musel zabývat výkladem pojmu hmotný majetek, jenž je užit v § 7 zákona o rezervách. Výklad tohoto pojmu podal Nejvyšší správní soud již ve věci *AZ Real.* Nelze ovšem odhlédnout od specifických okolností případu a tehdy účinných právních norem. Byť soud v odůvodnění rozsudku tenduje k názoru, že pojem „hmotný majetek" je třeba vykládat nezávisle na definici obsažené v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, v závěru rozsudku shrnul, že rezervu lze tvořit na majetek, který v době odkoupení splňuje kritéria hmotného majetku dle § 26 odst. 2 a § 29 zákona o daních z příjmů. Přitom se nepřihlíží k tomu, že kupní (vstupní) cena byla sjednána nižší než 40.000 Kč. Daňový subjekt musí prokázat, že předmět, na který se tvoří rezerva, vykazoval před jeho odkoupením leasingovým nájemcem charakter odpovídající hmotnému majetku. Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že definice hmotného majetku pro účely § 7 zákona o rezervách

vychází z § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Naplnění definičních kritérií se však zkoumá k okamžiku, který předchází odkoupení předmětu leasingovým nájemcem.

[21] Výše uvedený právní názor vychází právě z teze, že dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2005 byl oprávněn tvořit rezervy i leasingový nájemce. Proto soud připustil, že rozhodné pro naplnění definice hmotného majetku dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů je stav existující během leasingu, nikoliv v okamžiku převodu vlastnického práva. Takovýto právní názor je však při právní úpravě účinné pro zdaňovací období roku 2006 neudržitelný.

[22] Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách užívá spojení „hmotný majetek“, „výdaj (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů“, „doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je pět a více let“. Tato spojení užívá i zákon o daních z příjmů, přičemž sám zákon o rezervách v § 1 stanoví, že tento zákon 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. Návaznost zákona o rezervách na zákon o daních z příjmů je tedy zcela evidentní. Jestliže zákon o daních z příjmů definuje v § 26 odst. 2 pojem hmotný majetek, pak podle zásady jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu je třeba tomuto pojmu užitému v zákonu o rezervách přiřknout stejný význam. Dle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se hmotným majetkem pro účely tohoto zákona rozumí 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. Byť se jedná o definici „pro účely tohoto zákona“, tedy zákona o daních z příjmů, je třeba ji vztáhnout i na zákony navazující, které rovněž upravují daně z příjmů (tj. zákon o rezervách). Bylo by absurdní, kdyby určitý předmět nesplňující kritéria uvedená v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů nebyl z tohoto důvodu daňovým subjektem zařazen mezi hmotný majetek a cena jeho pořízení byla jednorázově uplatněna do daňově účinných nákladů (tj. nedocházelo by k postupnému odpisování majetku, a tedy rozložení nákladu do více zdaňovacích období), současně by však bylo možno na opravu téhož předmětu tvořit rezervu s odůvodněním, že jednorázové uplatnění nákladů na opravu by příliš zkreslilo daňový základ. Jako logická se naopak jeví ta úvaha, že rezervu na opravu lze tvořit pouze ve vztahu k těm předmětům, které splňují všechny definiční znaky § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů a z toho důvodu jsou povinně evidovány jako hmotný majetek.

[23] Vstupní cenou se dle § 29 zákona o daních z příjmů rozumí pořizovací cena. Pouze v případě, že nejsou při bezprostředním odkoupení hmotného majetku po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout veškeré nájemné uhrazené nájemcem do data ukončení smlouvy, které nebylo výdajem (nákladem) podle § 24. To však není případ stěžovatelky. V daném případě tak byla pořizovací cena vždy nižší než 40.000 Kč. Koupí pořízená vozidla tedy nenaplňují definiční podmínky hmotného majetku, neboť nesplňují podmínku minimální vstupní ceny.

[24] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že pořizovací cena předmětu, který daňový poplatník dříve užíval na základě finančního leasingu, je často nižší než tržní cena takto

opotřebeného předmětu. Tento stav je do značné míry důsledkem úpravy obsažené v § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[25] V této souvislosti je vhodné poukázat na to, že finanční leasing může mít z pohledu daně z příjmů dva modelové režimy, přičemž samozřejmě nelze vyloučit i jiné řešení. Leasingové splátky jsou daňově účinným nákladem, jestliže jsou splněny podmínky dle § 24 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Jednou z podmínek je, že kupní cena nesmí být vyšší, než kolik činí zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a) tohoto zákona k datu prodeje. Vstupní cenu pak pro případ koupě předmětu leasingovým nájemcem tvoří pouze kupní cena [§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Je-li vstupní cena nižší než 40.000 Kč, pak se zakoupený předmět nestává hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, úhrada kupní ceny se stává jednorázovým nákladem a neprovádí se odpisy majetku. V takovém případě tedy ani nelze tvořit rezervu na opravu hmotného majetku.

[26] Zákon nicméně umožňuje i další daňový režim finančního leasingu, který dovoluje sjednat kupní cenu v tržní výši. Pokud by takto sjednaná cena přesáhla limit stanovený v § 24 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů, nebylo by možné považovat leasingové splátky za daňově účinný náklad. Na druhou stranu úhrn splátek by společně s kupní cenou tvořil vstupní cenu dle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, takže pořizovací cena přesáhne hranici 40.000 Kč a předmět se stane hmotným majetkem kupujícího. Celá pořizovací cena (tj. kupní cena + souhrn leasingových splátek) se pak postupně odepíše dle pravidel pro odpis hmotného majetku. Teprve v tomto okamžiku (tj. při odepisování hmotného majetku) se projeví daňová účinnost zaplacených leasingových splátek a kupní ceny. Současně je zpravidla možné tvořit rezervu na opravu hmotného majetku.

[27] Není přitom vyloučeno, že dojde k prolnutí obou výše nastíněných režimů, tj. že leasingové splátky budou daňově účinnými náklady a současně pořizovací cena při odkupu pronajatého předmětu přesáhne 40.000 Kč, takže předmět bude tvořit hmotný majetek, a tudíž bude možné tvořit rezervu na jeho opravu. Je tedy na dohodě daňového subjektu a leasingové společnosti, jaké si sjednají smluvní podmínky, a to při vědomí daňových dopadů. Přitom i za trvání smluvního vztahu lze při vzájemné shodě pružně reagovat na změny daňových zákonů, a optimalizovat tak daňový základ. Není pravdou, že by nebylo nikdy možné tvořit na opravu majetku financovaného pomocí finančního leasingu rezervu. Rozhodující je, zda v době nabytí vlastnického práva daňovým vlastníkem splňuje předmět definiční znaky hmotného majetku upravené § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů (pak je zcela irelevantní, zda jde o přímou koupi hmotného majetku, nebo odkoupení majetku po ukončení finančního leasingu).

[28] Z hlediska daňového je nezpochybnitelné, že okamžikem pořízení majetku se rozumí jeho koupě. Pokud vstupní cena je nižší než 40.000 Kč, nejedná se o hmotný majetek. Daňově se pořízení takového majetku projeví jako jednorázový náklad, nedochází k odepisování majetku. Takovýto hmotný majetek tedy nemá žádnou dobu odpisování, a proto u něj není splněna ani podmínka stanovená § 7 odst. 1 zákona o rezervách, kterou je doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů alespoň pět let. Nejvyšší správní soud ve věci *AZ Real* vztáhl okamžik rozhodný pro posouzení splnění podmínek dle § 26

odst. 2 zákona o daních z příjmů k období předcházejícímu odkoupení předmětu leasingovým nájemcem. To však mohl učinit pouze díky tomu, že tehdejší právní úprava umožňovala tvořit rezervy jak vlastníkovi, tak leasingovému nájemci. Pro zdaňovací období roku 2006 však tato úprava již neplatila, rezervu mohl tvořit pouze vlastník hmotného majetku, a proto je třeba splnění podmínek stanovených § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů posuzovat k okamžiku nabytí vlastnického práva. Vzhledem k tomu, že za trvání finančního leasingu není daňový subjekt oprávněn tvořit rezervu na opravu hmotného majetku, není důvod přihlížet ke skutečnosti, že daňový subjekt před nabytím vlastnického práva předmět užíval. Nabytí vlastnického práva k majetku, který daňový subjekt dříve užíval díky finančnímu leasingu, se tak v podstatě neliší od pořízení stejně opotřebeného majetku koupeného od třetí osoby. Z pohledu oprávnění tvořit rezervu je v obou případech rozhodující výše pořizovací ceny.

[29] Nejvyšší správní soud dále vážil, zda nyní zaujatý právní názor se vztahuje jak na vozidla odkoupená až v roce 2006 (jde o dvě vozidla), nebo též na vozidla odkoupená v dřívějších letech (jedná se celkem o čtyři vozidla). Dospěl přitom k závěru, že není rozhodné, kdy leasingový nájemce koupil pronajatý předmět do svého vlastnictví, nýbrž záleží na tom, v jakém roce započal tvořit rezervy. Oprávněnost tvorby rezerv se totiž posuzuje dle právní úpravy účinné ve zdaňovacím období, v němž daňový subjekt reálně začal tvořit rezervu, nikoliv dle právní úpravy účinné v době, kdy daňový subjekt nabyl vlastnické právo k hmotnému majetku a teoreticky mohl započít tvořit rezervu, ale fakticky k tomu nepřikročil. Nyní zaujatý právní názor se tak vztahuje na všechny rezervy, jejichž tvorba byla zahájena ve zdaňovacím období roku 2006, bez ohledu na to, kdy stěžovatelka získala vlastnické právo k vozidlům.

[30] Lze tedy uzavřít, že rezervu na opravu hmotného majetku bylo možné ve zdaňovacím období roku 2006 začít tvořit pouze k majetku, jehož vstupní cena, za níž daňový subjekt nabyl vlastnické právo k hmotnému majetku, přesahovala 40.000 Kč. Je přitom nerozhodné, zda daňový subjekt dříve užíval tento hmotný majetek na základě finančního leasingu. Krajský soud posoudil spornou právní otázku správně. Kasační námitka je proto nedůvodná.

V.
Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 6. února 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu