



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **WILLTOM, s. r. o.**, se sídlem Politických vězňů 912/10, Praha 1, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Kostelní nám. 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2014, č. j. 10 Af 72/2011 – 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce shora označený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 7. 9. 2011, č. j. 10679/11-1200-103204, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 12. 2010, č. j. 396269/10/001511101140. Správce daně tímto rozhodnutím žalobci dodatečně vyměřil za zdaňovací období roku 2006 daň z příjmů právnických osob ve výši 1.882.560 Kč, dodatečně mu byla zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 1.188.792 Kč a vznikla mu také zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tedy částku 376.512 Kč, a ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tedy částku 59.439 Kč.

[2] Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, do jehož procesního postavení ode dne účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tedy ode dne 1. 1. 2013, nastoupil nyní žalovaný. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) shledal veškeré žalobní námitky žalobce neopodstatněnými. Žalobce namítal zkrácení svých práv článkem

V zákona č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony (dále jen „zákon č. 545/2005 Sb.“) s ohledem na skutečnost, že připouští retroaktivitu v daňové oblasti v jeho neprospěch, což je v hmotném daňovém právu nepřijatelné. Námitka nepřijatelné retroaktivity se týkala nemožnosti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku podle § 7 odst. 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“) pouze v jednom zdaňovacím období. Tuto rezervu žalobce tvořil jako nájemce nemovitosti pro zdaňovací období let 2005 a 2006, avšak přechodné ustanovení obsažené v článku V zákona č. 545/2005 Sb. změnilo podmínky pro tvorbu rezervy započaté v roce 2005 tak, že s účinností od 1. 1. 2006 ji bylo možno (na rozdíl od předchozí právní úpravy) tvořit pouze v případě, vztahovala-li se k opravě hmotného majetku, který byl součástí podniku, ohledně něhož byla přede dnem 31. 12. 2005 uzavřena smlouva o nájmu podniku. Tím podle žalobce došlo nepředvídatelně ke změně podmínek pro tvorbu rezervy a ten, kdo podmínku uzavření smlouvy o nájmu podniku k uvedenému datu nesplnil, rezervu dále nebyl oprávněn tvořit a doposud vytvořenou rezervu měl dodanit. Žalobce při zahájení tvorby rezervy v roce 2005 nemohl takovou zásadní změnu podmínek předvídat a navíc na přizpůsobení se právní úpravě účinné od 1. 1. 2006 a uzavření smlouvy o nájmu podniku byla poskytnuta pouze krátká doba ode dne platnosti zákona, která podle žalobce nastala dne 8. 12. 2005, do 31. 12. 2005. Žalobce proto dovozoval, že změna v podmínkách pro tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku pro rok 2006 je změnou retroaktivní, tedy nepřijatelnou.

[3] Městský soud však nedovodil retroaktivitu přechodného ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb., jelikož rezervy vytvořené v roce 2005 na opravu nemovitosti, kterou hodlal žalobce realizovat v roce 2007, se uvedené přechodné ustanovení nikterak nedotklo a do práv žalobce tedy nezasáhlo a ani žádná dodatečná daňová povinnost nebyla v této souvislosti žalobci správcem daně uložena. Rezerva na opravy majetku v roce 2006 se tvořila již podle právní úpravy účinné ode dne 1. 1. 2006 za podmínek v ní stanovených, tedy pouze ve vztahu k majetku, který měl daňový poplatník pronajít na základě smlouvy o nájmu podniku. Pokud žalobce takovou podmínku nesplňoval, právní předpis mu žádnou povinnost tvořit rezervu neukládal, avšak ani jej k tvorbě rezervy, pokud ode dne 1. 1. 2006 zákonné podmínky pro její tvorbu nesplňoval, neopravňoval. Podle městského soudu tedy právní úprava účinná ode dne 1. 1. 2006 dopadá pouze na jednání a tvorbu rezervy v roce 2006, tedy nejde o retroaktivní působení právního předpisu. Městský soud zdůraznil, že nastavení podmínek pro tvorbu rezervy je věcí politického rozhodování a nelze legitimně očekávat, jelikož proces tvorby rezervy je záležitost dlouhodobá, že dříve nastavené podmínky tvorby rezervy budou neměnné jednou provždy.

[4] Další žalobní námitka se týkala neprovedení důkazu výsledkem svědka P. F. správcem daně při daňové kontrole. Tento výsledek byl navržen žalobcem k prokázání skutečnosti, že opravy, které byly uvedeným svědkem fakturovány a žalobcem jako daňově účinné výdaje uplatněny, byly skutečně na pronajatých objektech provedeny. Městský soud v neprovedení výsledku navrženého svědka neshledal pochybení, jelikož se jednalo o svědka s adresou trvalého pobytu v místě ohlašovny, kterého proto (z důvodu nemožnosti jeho faktického dosažení, když v místě ohlašovny skutečně bydlet nemohl) nebylo možno ani předvést. Skutečnosti, k jejichž prokázání byl svědek navržen, navíc byly zjištěny vlastními zjištěními správce daně. Tato zjištění vyvracela tvrzení žalobce o provedení oprav svědkem F., jelikož objekty, na nichž měly být opravy provedeny, žalobce v rozhodné době pronajal třetím subjektům, které podle uzavřených smluv byly povinny opravy provést samy, což také učinily. Neprovedení výsledku svědka proto městský soud neposoudil jako pochybení správce daně, ani žalovaného a ze všech uvedených důvodů žalobu zamítl.

[5] V kasační stížnosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá rozsudek městského soudu a uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád

pokračování

správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku retroaktivity článku V zákona č. 545/2005 Sb., který se vztahoval k tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku v zákoně o rezervách. Setrvává na námitce uplatněné již žalobou, že pro rok 2006 bylo uvedeným přechodným ustanovením znemožněno ve vytvořené rezervě pokračovat a stěžovatel měl doposud vytvořenou rezervu dodanit, jelikož ji správce daně pro rok 2006 neuznal. Podle stěžovatele tedy došlo k porušení zásady předvídatelnosti práva. Pokud totiž měla být rezerva vytvořená před účinností uvedeného zákona (přede dne 1. 1. 2006) rezervou daňově uznatelnou, bylo třeba do 31. 12. 2005 uzavřít nájemní smlouvu o nájmu podniku. Jedná se o retroaktivitu, jelikož změna se týká zpětnosti (před účinností právní normy), tedy a jde o regulaci právních vztahů do minula. Ani délka období od vyhlášení uvedeného zákona ve Sbírce zákonů dne 30. 12. 2005 do jeho účinnosti dne 1. 1. 2006 nekoresponduje závěru městského soudu, že toto období mělo sloužit k tomu, aby se adresáti právní normy připravili na novou právní úpravu účinnou od 1. 1. 2006 a přizpůsobili tomu uspořádání svých účetních plánů. Stěžovatel proto navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v otázce, již se kasační stížnost týká (retroaktivita článku V zákona č. 545/2005 Sb.), souhlasí se závěry městského soudu. Doplnuje, že uvedené přechodné ustanovení s účinností od 1. 1. 2006 zúžilo okruh poplatníků, kteří mohli vytvářet rezervu na opravu hmotného majetku na ty, kteří měli tento majetek pronajatý na základě smlouvy o nájmu podniku uzavřené do 31. 12. 2005. Jinak bylo třeba vytvořenou rezervu (nebyla-li smlouva o nájmu podniku do té doby uzavřena) zrušit nejpozději ve zdaňovacím období, v němž se předpokládal termín zahájení oprav, na něž se rezerva tvořila. Tedy vytýkané přechodné ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. pouze stanovilo speciální lhůtu, do kdy se vytvořená rezerva musela zrušit. Proto také správce daně vyzval poplatníka stěžovatele k prokázání splnění zákonných podmínek pro tvorbu rezervy v roce 2006 a jelikož jejich splnění stěžovatel neprokázal, byla rezerva na opravu hmotného majetku z daňově účinných nákladů vyloučena. K tomu žalovaný odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2013, č. j. 1 Afs 86/2012-27. Žalovaný uzavírá, že postupoval v souladu s platnou a účinnou právní úpravou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, kterou byl při svém rozhodování vázán. Navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[7] V replice stěžovatel vyslovuje nesouhlas s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2013, č. j. 1 Afs 86/2012-27, jelikož uvedený rozsudek se retroaktivitou přechodného ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. nezabýval a setrvává na stanovisku, že uvedené ustanovení je retroaktivní.

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodu stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněného (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Posuzoval také, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 věta první za středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Jediný kasační důvod uplatněný stěžovatelem v kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívá v tvrzení o nesprávném právním posouzení otázky retroaktivity přechodného ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb., v důsledku jehož aplikace došlo u stěžovatele k vyloučení rezervy vytvořené v roce 2006 na opravu hmotného majetku z daňově účinných nákladů.

[11] Podle článku V novely zákona o daních z příjmů, *[u]zavře-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 nájmní 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.*

[12] V nyní posuzované věci není sporu o tom, že stěžovatel tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku (nemovitosti č. p. 134 v Krásném Lese pronajaté na základě Smlouvy o nájmu ze dne 10. 2. 2003) v celkové výši 12.600.000 Kč rozvrhl do let 2005 a 2006 vždy v rozsahu 6.300.000 Kč. Rezervu v uvedené výši v těchto letech také vytvořil, opravu nemovitosti, pro niž se rezerva tvořila, plánoval provést v roce 2007. Není ani pochyb o tom, že správce daně při daňové kontrole, kterou u stěžovatele prováděl a která se mimo jiné týkala i tvorby rezervy na opravy hmotného majetku, nevytkl stěžovateli jakékoliv nedostatky a nečinil vůči němu jakýkoliv úkon (především doměření daně z příjmů), který by se vztahoval k nesprávné tvorbě či uplatnění rezervy v roce 2005.

[13] Jedinou spornou otázkou tak bylo posouzení oprávněnosti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku dle § 7 odst. 1 zákona o rezervách v roce 2006 a opodstatněnost vyloučení této rezervy z daňově účinných nákladů správcem daně, tedy posouzení dopadu přechodného ustanovení článku V novely zákona o daních z příjmů na vytvořenou rezervu na opravy hmotného majetku v roce 2006. V tomto smyslu bylo podstatné posoudit, zda přechodné ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. bylo nejprve správcem daně, poté žalovaným a nakonec i městským soudem vyloženo správně.

[14] Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů také *rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výše pro daňové účely stanoví zvláštní zákon*. Tímto zvláštním zákonem je zákon o rezervách (srovnej § 1 zákona o rezervách). Ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o rezervách se rezervou, která je výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů rozumí mimo jiné i rezerva na opravy hmotného majetku. Tato je blíže definována v § 7 odst. 1 zákona o rezervách.

[15] Podle § 7 odst. 1 zákona o rezervách (ve znění účinném do 31. 12. 2005) bylo možno rezervy na opravy hmotného majetku jako daňově účinný výdaj vytvářet, pokud k tomuto hmotnému majetku měl poplatník vlastnické právo [písm. a) uvedeného ustanovení], nebo byl nájemcem tohoto majetku a smluvně byl k jeho opravě písemně zavázán [písm. b) tohoto ustanovení]. Ode dne 1. 1. 2006, kdy nabyl účinnosti zákon č. 545/2005 Sb., který mimo jiné novelizoval i zákon o rezervách, došlo ke změně právní úpravy v jeho § 7 odst. 1 písm. b) a rezervu na opravy hmotného majetku mohly jako daňově účinný výdaj vytvářet pouze nájemci hmotného majetku, který byl součástí (části) podniku pronajatého na základě smlouvy o nájmu (části) podniku, za současné podmínky, že k jeho opravám byli smluvně písemně zavázáni.

[16] Z výše citovaného článku V zákona č. 545/2005 Sb. současně vyplývá, že pokud nájemce hmotného majetku, který započal před dnem účinnosti tohoto zákona (před 1. 1. 2006) tvořit rezervu, mohl po dni účinnosti tohoto zákona pokračovat v tvorbě rezervy pouze tehdy, pokud uzavřel do 31. 12. 2005 smlouvu o nájmu podniku či jeho části, jehož součástí byl i hmotný majetek, k němuž se tvorba rezervy vztahovala. Ve zdaňovacím období roku 2006 tedy nebyl „prostý“ nájemce hmotného majetku oprávněn započít tvořit rezervu na opravu tohoto majetku, ani v dříve započaté tvorbě rezervy pokračovat.

[17] Nejvyšší správní soud uvážil, že při výkladu tohoto zákonného ustanovení městský soud (avšak ani správce daně a žalovaný) nepochybil.

pokračování

[18] Stěžovatel se totiž mylí, pokud má za to, že přechodné ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. má retroaktivní účinky. Zpětně totiž neupravuje podmínky tvorby rezervy či jejího uplatnění. Změna v podmínkách tvorby rezervy v podobě zúžení okruhu subjektů, kteří ji mohou ode dne 1. 1. 2006 vytvářet a také uplatňovat nastala totiž nikoliv v důsledku přechodného ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb., nýbrž v důsledku novelizace (tedy změny) § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách.

[19] Citované přechodné ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. neuložilo žádnému daňovému poplatníkovi povinnost uzavřít smlouvu o nájmu (části) podniku (dále jen „smlouva o nájmu podniku“), pokud ji do 31. 12. 2005 neměl uzavřenou. Přechodné ustanovení vzhledem k zamýšlené restrikci v okruhu subjektů, kteří mohou tvořit rezervu na opravy hmotného majetku po 1. 1. 2006, pouze řešilo „přechodný“ režim u těch daňových poplatníků, kteří hodlali provádět opravy hmotného majetku, který byl součástí (části) podniku, kteří však dosud tento hmotný majetek (ačkoliv byl součástí podniku či jeho části) užívali na základě „prosté“ nájemní smlouvy. Přechodné ustanovení tak pouze zjednodušilo daňovým poplatníkům, kteří mohli rezervu dle § 7 odst. 1 písm. b) tvořit podle původní právní úpravy [do 31. 12. 2005 z titulu prosté nájemní smlouvy, i když předmět nájmu tvořil součást (části) podniku] i podle právní úpravy nové [po 1. 1. 2006, z titulu smlouvy o nájmu podniku] její další tvorbu a následné uplatnění jako daňově účinného výdaje. Proto městský soud správně v napadeném rozsudku dovodil, že článek V zákona č. 545/2005 Sb. se netýká tvorby rezervy či jejího uplatnění v roce 2005, tedy skutečností, které nastaly před 1. 1. 2006.

[20] Námitku stěžovatele, že vedle retroaktivního působení článku V zákona č. 545/2005 Sb. byla poskytnuta i krátká doba na možnost přizpůsobení se nové právní úpravě v období tzv. legisvakance, tedy v době mezi platností zákona (ode dne 30. 12. 2005 vyhlášením ve Sbírce zákonů) a jeho účinností, Nejvyšší správní soud považuje za zcela irelevantní proto, že z obsahu správního spisu ani ze žádného tvrzení stěžovatele neplyne, že nemovitosti, na jejichž opravu rezervu v roce 2005 začal vytvářet a v jejíž tvorbě, avšak již neoprávněně, pokračoval v roce 2006, tvořily součást (části) podniku. Přitom smlouvu o nájmu (části) podniku z povahy věci lze uzavřít jen, je-li předmětem nájmu podnik nebo jeho část ve smyslu definice obsažené v § 5 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“). Je tak nerozhodné, jak dlouhou dobu měl stěžovatel na „možnost přizpůsobení se“ nové právní úpravě, jelikož pokud nemovitosti v nájmu součástí (části) podniku nebyly v době před 1. 1. 2006, pak ani nemohly být pronajaty na základě smlouvy o nájmu podniku dle § 488b a následujících obchodního zákoníku, i kdyby byla doba legisvakance jakkoliv dlouhá. Pouhé pojmenování smlouvy jako smlouvy o nájmu (části) podniku totiž nezmění povahu smlouvy jako takové. Pro určení povahy (typu) smlouvy jsou relevantní její pojmové znaky, v případě smlouvy o nájmu podniku nejméně ty, které jsou vymezeny v § 488b odst. 1 obchodního zákoníku.

[21] V případě stěžovatele byl hmotný majetek, kterého se opravy měly týkat (nemovitosti), pronajat na základě Smlouvy o nájmu ze dne 10. 2. 2003. Nemovitosti jako předmět nájmu samy o sobě definici podniku dle § 5 obchodního zákoníku nesplňovaly ani v době před 1. 1. 2006 ani po tomto datu a stěžovatel opak ani netvrdil. V tomto případě proto nebylo lze vůbec uvažovat o možnosti smlouvy o nájmu podniku dle § 488b a následujících obchodního zákoníku uzavřít z důvodu absence způsobilého předmětu takového nájmu. Nadto je třeba zdůraznit, že ani samotné uzavření smlouvy o nájmu (části) podniku nebylo skutečností, s níž byla spojena možnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku takto pronajatého, nýbrž další nezbytnou podmínkou bylo, aby k opravám předmětu nájmu (hmotného majetku) byl nájemce, který rezervu tvořil, v této smlouvě smluvně zavázán.

[22] Zákonem č. 545/2005 Sb., který mimo jiné novelizoval i zákon o rezervách v jeho § 7 odst. 1 písm. b) tedy s účinností ode dne 1. 1. 2006 došlo toliko k úpravě podmínek pro tvorbu rezervy jako daňově účinného výdaje omezením okruh subjektů – daňových poplatníků, kteří po 1. 1. 2006 byli oprávněni rezervu tvořit a pro účely daně z příjmů jako daňově účinný výdaj uplatňovat a touto zákonem povolenou formou optimalizovat daňový základ. Ti poplatníci, kteří nadále nebyli oprávněni rezervu tvořit, však nebyli povinni rezervu dříve vytvořenou (v době do 31. 12. 2005) dodanit, nýbrž pouze byli povinni ji zrušit v tom zdaňovacím období, v němž původně opravu hmotného majetku plánovali zahájit. Tedy ani ve vztahu k této skupině daňových poplatníků nedošlo k žádnému retroaktivnímu působení přechodného ustanovení zákona č. 545/2005 Sb. Na ně totiž dopadla ode dne 1. 1. 2006 nová úprava § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách tak, že rezervu nadále nebyli oprávněni vůbec tvořit.

[23] Na druhou stranu i ti daňoví poplatníci, kteří rezervu tvořili na opravu hmotného majetku, který byl součástí (části) podniku, avšak kteří neuzavřeli do 31. 12. 2005 smlouvu o nájmu (části) podniku ohledně uvedeného hmotného majetku, mohli sice po 1. 1. 2006 rezervu vytvářet, a to ode dne, kdy smlouvu o nájmu podniku, pokud hmotný majetek byl jeho součástí, uzavřeli, avšak i oni dosud vytvořenou rezervu byli podle uvedeného přechodného ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. povinni zrušit za podmínek v něm uvedených. Jestliže však pronajatý hmotný majetek vůbec netvořil součást (části) podniku, jak tomu bylo u stěžovatele, nemělo přechodné ustanovení na takového daňového poplatníka žádný vliv, neboť smlouvu o nájmu podniku nemohl uzavřít ani před 1. 1. 2006.

[24] V přechodném ustanovení článku novely zákona o daních z příjmů tak pouze zákonodárce umožnil reagovat na připravenou změnu spočívající v omezení okruhu subjektů, kteří mohou nadále (ode dne 1. 1. 2006) rezervu na opravu hmotného majetku tvořit a jako daňově účinný výdaj uplatňovat v tom smyslu, že za předpokladu, že daňový poplatník byl subjektem, který rezervu tvořil na opravy hmotného majetku, ohledně něhož měl uzavřenou „prostou“ nájemní smlouvu, avšak který byl jinak součástí podniku, měl možnost rezervu nadále tvořit i po změně okruhu subjektů oprávněných rezervu tvořit ode dne 1. 1. 2006.

[25] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že lišil-li se okruh adresátů právní normy, zde § 7 odst. 1 zákona o rezervách, v čase (před 1. 1. 2006 a poté), je třeba takovou změnu považovat za legitimní nástroj politického rozhodování o rozložení daňového zatížení či poskytnutí daňového zvýhodnění v návaznosti na regulaci daní z příjmů jako důsledku politicko-ekonomické strategie hospodaření státu formou změn jednotlivých částí daňového systému. To také správně konstatoval i městský soud, když uzavřel, že nelze legitimně očekávat, že podmínky pro tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku budou neměnné jednou provždy. Změny v podmínkách pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku mohou být vnímány jako „nespravedlivé“ ve vztahu k některým z adresátů dané právní normy (daňovým poplatníkům), kteří dříve rezervu na opravy hmotného majetku tvořit mohli a po změně právní úpravy již svoje výdaje takto optimalizovat nemohou. Jestliže však právní úprava provedená zákonem reguluje postavení předem neurčeného okruhu jejích adresátů nacházejících se ve stejném právním postavení od určitého časového okamžiku (ode dne 1. 1. 2006) do budoucna shodně, nelze takovou právní úpravu považovat za retroaktivní jen proto, že je pro některé adresáty subjektivně „nevýhodná“.

[26] Vytýkané přechodné ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. podle Nejvyššího správního soudu řeší pouze otázku, jak má být naloženo s rezervou, která byla oprávněně vytvořena (či s jejíž tvorbou bylo oprávněně započato) za původní právní úpravy poté, co nabude účinnosti právní úprava nová, která stanoví podmínky pro tvorby této rezervy u daňových poplatníků odlišně podle toho, na základě jakého právního titulu hmotný majetek užívali a po 1. 1. 2006 užívat budou.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že při absenci přechodných ustanovení, která by stanovila něco jiného, se oprávněnost tvorby rezervy posuzuje podle právní úpravy účinné v tom zdaňovacím období, v němž daňový poplatník tuto rezervu skutečně tvoří. Pokud dojde ke změně v podmínkách tvorby rezervy v průběhu doby, na kterou je tvorba rezervy rozvržena, je třeba oprávněnost tvorby rezervy posoudit vždy podle té právní úpravy, která je účinná v příslušném zdaňovacím období, pro něž se rezerva tvoří, jelikož rezerva se uplatňuje za zdaňovací období (srovnej § 3 odst. 1 zákona o rezervách). Daňový poplatník je současně podle § 3 odst. 2 zákona o rezervách povinen odůvodněnost tvorby rezervy prověřit v souvislosti s podáním daňového přiznání.

[28] V nyní posuzovaném případě tak pro stěžovatele z hlediska rezervy vytvořené v roce 2005 nedošlo k žádnému omezení v její tvorbě ani z hlediska jejího daňového uplatnění a ostatně ani správce daně neshledal ve tvorbě rezervy za rok 2005 u stěžovatele žádných pochybení.

[29] Rezervu na opravy hmotného majetku v roce 2006 byl stěžovatel oprávněn tvořit nově za podmínek stanovených v zákoně o rezervách ve znění po přijetí zákona č. 545/2005 Sb., který nabyl účinnosti 1. 1. 2006. V daném případě tedy byl stěžovatel povinen respektovat ode dne 1. 1. 2006 novou právní úpravu, která umožňovala tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku pouze za „přísnějších“ podmínek, než tomu bylo dříve. Byl to však primárně stěžovatel, který měl posoudit dle § 3 odst. 1 a 2 zákona o rezervách ve znění zákona č. 545/2005 Sb., zda nadále je oprávněn pokračovat v tvorbě rezervy i v roce 2006, tedy také zvážit, zda splňuje podmínky dle § 7 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona. Pokud nebyl subjektem, který měl hmotný majetek pronajmat od 1. 1. 2006 na základě smlouvy o nájmu podniku, když před tímto datem prokazatelně takovou smlouvu neuzavřel, pak v roce 2006 rezervu na opravy hmotného majetku nebyl oprávněn tvořit, a proto vynětí vytvořené rezervy z daňově účinných výdajů správcem daně bylo nikoliv důsledkem působení přechodného ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. do minula, nýbrž důsledkem nerespektování novelizované právní úpravy § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách ode dne 1. 1. 2006 ze strany stěžovatele.

[30] Namítá-li také stěžovatel, že zákon o rezervách ve svém § 7 odst. 7 neumožňuje tvořit rezervu jedno zdaňovací období (s účinností ode dne 1. 1. 2009 je shodné ustanovení obsaženo v § 7 odst. 8 uvedeného zákona), k čemuž však v případě stěžovatele došlo v důsledku retroaktivního působení článku V zákona č. 545/2005 Sb., pak i v této otázce se stěžovatel podle Nejvyššího správního soudu mylí. Sám stěžovatel totiž současně uvádí, což není sporným, že rezervy na opravy hmotného majetku rozvrhl do dvou zdaňovacích období pro roky 2005 a 2006 způsobem, který předpokládá § 7 odst. 4 zákona o rezervách. V případě stěžovatele tedy nedošlo ani v důsledku článku V zákona č. 545/2005 Sb. k tomu, že rezervu tvořil pouze v jednom zdaňovacím období. Vzhledem ke změně právní úpravy, která se dotkla i podmínek tvorby rezervy, mohl stěžovatel vytvořit a uplatnit pouze rezervu v roce 2005, která co do výše tvořila 1/2 z celkových budoucích výdajů, tedy i z celkové výše rezervy, na zamýšlené opravy hmotného majetku. Ani v důsledku přechodného ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. proto nenastala situace, že by stěžovatel tvořil rezervu (tedy budoucí výdaj v celé jeho výši) pouze jedno zdaňovací období.

[31] Konečně jde-li o výhradu stěžovatele spočívající v nepřítapnosti poukazu žalovaného ve věci výkladu článku V zákona č. 545/2005 Sb. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 2. 2013, č. j. 1 Afs 86/2012-27, lze souhlasit se stěžovatelem potud, že uvedený rozsudek se nezabýval retroaktivním působením onoho přechodného ustanovení obsaženého v článku V zákona č. 545/2005 Sb. Jinak však výklad tohoto přechodného ustanovení, jak byl Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 6. 2. 2013, č. j. 1 Afs 86/2012-27 proveden je shodný s tím, jak jej provedl městský soud i žalovaný a jak vyplývá i ze shora uvedených závěrů obsažených

v nyní posuzované věci. Lze tedy uzavřít, že ustanovení článku V zákona č. 545/2005 Sb. je vykládáno v těch případech, v nichž je aplikováno, soudy i správními orgány shodně a v nyní posuzované věci pouze došlo k doplnění tohoto výkladu o posouzení tvrzených retroaktivních účinků uvedeného přechodného ustanovení, které však z důvodů výše vyložených nebyly shledány.

[32] Ze všech uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[33] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle nichž právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti má účastník, který měl ve věci plný úspěch. Tímto v řízení o kasační stížnosti úspěšným účastníkem byl žalovaný, kterému však nad rámec jeho běžné administrativní činnosti žádné náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly. Proto bylo o nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 28. listopadu 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu