



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **QATROSYSTEM, spol. s r.o.**
sídlem Kyjovská 3578, Havlíčkův Brod
zastoupený Moore Stephens s.r.o.
sídlem Nádražní 23, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.11.2015, č.j. 36514/15/5200-11435-706478,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30.11.2015, č.j. 36514/15/5200-11435-706478, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám Moore Stephens s.r.o., sídlem Nádražní 23, Praha, ve výši 31 798 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30.11.2015, č.j. 36514/15/5200-11435-706478, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, územního pracoviště v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“), ze dne 10.11.2014, č.j. 1602535/14/2903-50522-708979, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 vyšší o částku 1 052 030 Kč; současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 210 406 Kč.

I. Podstata věci

2. Důvodem pro doměření daně bylo neuznání daňového výdaje za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 ve formě tvořené rezervy ve výši 5 537 210 Kč na opravu hmotného majetku dle inventární karty č. 43 – Provozní budova SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod, neboť na jednom z bankovních účtů - účet č. 107-11743330267/0100 u Komerční banky (dále jen „spořicí účet“) - určených dle tvrzení žalobce pro tvorbu této rezervy žalobce prováděl v období od 1.1.2014 do 31.8.2014 i bankovní operace sloužící k běžné provozní činnosti, neboť převáděl část zde uložených finančních prostředků na svůj hlavní bankovní účet (zpráva o daňové kontrole ze dne 10.11.2014, č.j. 1593031/14/2903-05402-603332).
3. V průběhu odvolacího řízení žalovaný dále skutkové podklady doplnil o zjištění z místního šetření ze dne 13.1.2015, z něhož plyne, že se v případě hmotného majetku dle inventární karty č. 43 – Provozní budova SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod jedná o soubor nemovitých věcí (úřední záznam z místního šetření č.j. 164458/15/2903-60562-705692, včetně fotodokumentace). Tomu odpovídala i žalobcem předložená inventární karta majetku č. 43, v níž nebyly jednotlivé budovy, domy a byty evidovány samostatně, a způsob účtování žalobcem o těchto nemovitých věcech jako o souboru nemovitého majetku, k němuž žalobce nedoložil, jak stanovil jeho ocenění v účetnictví (5 444 000 Kč). Za soubor majetku pro účely daně z příjmů a tvorby rezerv lze podle žalovaného považovat pouze soubor movitých věcí, což žalovaný opřel o § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pokud jde o účtování a evidování staveb, žalovaný zdůraznil, že každá stavba jako nemovitá věc musí být evidována a odepisována současně.
4. Žalovaný dále potvrdil závěr správce daně, že spořicí účet žalobce nesplňoval podmínky samostatnosti a specifické účelovosti účtu ve smyslu § 7 odst. 4 č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu (dále jen „zákon o rezervách“), tj. nejednalo se o účet

určený výhradě k deponaci prostředků ve výši rezerv a k čerpání prostředků k účelu, pro který byly rezervy tvořeny, tedy na opravu hmotného majetku.

5. Žalovaný proto dospěl závěru, že výdaj ve výši 5 537 210 Kč nebyl uplatněn v souladu s podmínkami vymezenými zákonem o rezervách a zákonem o daních z příjmů.

II. Shrnutí žalobní argumentace

6. Žalobce namítá, že správce daně nezákonně zahájil daňovou kontrolu, když žalobce nejprve nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
7. Žalobce dále namítá, že naplnil veškeré podmínky tvorby rezerv, včetně té, že bankovní účty byly určeny výhradně pro ukládání prostředků rezerv a že stanovené peněžní prostředky byly na samostatný účet složeny nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Po celou dobu byly na předmětných účtech uloženy finanční prostředky ve výši odpovídající tvořené rezervě. Pohyby finančních prostředků, které byly na jednom z bankovních účtů pro tvorbu rezerv provedeny, nemají podle žalobce vliv na daňově uznatelnou tvorbu rezerv. Takový výklad zákona o rezervách, jaký provedl žalovaný, je podle žalobce formalistický, zužující a jdoucí proti smyslu zákona o rezervách.
8. Žalobce v této souvislosti uvádí, že co se týká explicitního označení spořicího účtu (u Komerční banky č. 107-1743330267/0100) za účet pro tvorbu rezerv, zákon o rezervách otevření takto označeného speciálního bankovního účtu nepožaduje. Pouze ukládá, aby si daňový subjekt zvolil účet, na který bude finanční prostředky na budoucí opravu hmotného majetku akumulovat. K uvedenému bankovnímu účtu žalobce dodatkem ke smlouvě o zřízení a vedení bankovního účtu zřídil vinkulaci ve výši 3 000 000 Kč, a to dne 18.3.2014. Vinkulace takto vysoké částky jasně dokazuje záměr žalobce vést tento účet jako „speciální“ účet pro tvorbu rezervy, a to od samého počátku tvorby dané rezervy. Proto byla podle žalobce splněna podmínka, že samostatný bankovní účet byl určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv.
9. Žalobce dále poukazuje na to, že na bankovních účtech žalobce pro tvorbu rezerv byla kde dni 31.3.2014 částka 8 871 050,11 Kč. Výše tvorby rezervy měla pro rok 2013 být 6 568 036,50 Kč, žalobce tudíž vložil na bankovní účet ještě vyšší částku. Žalobce zdůrazňuje, že tvorba jeho rezerv nebyla pouhou fikcí, peníze byly na bankovní účet reálně vkládány a stále disponoval vyšší částkou (o 2 miliony Kč), než jaká byla pro tvorbu rezervy zapotřebí. Nakládal tedy pouze s částkou, která přesahovala povinnou výši zákonné rezervy.
10. Žalobce dále namítá, že závěr žalovaného, že tvorba rezervy nebyla daňově uznatelná též z toho důvodu, že ji žalobce vytvořil k souboru nemovitého majetku, což zákon o daních z příjmů neumožňuje, je nepřezkoumatelný z důvodu absence odkazu žalovaného na konkrétní ustanovení a je též nesprávný. Ze žalovaným zmiňovaného § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů tato skutečnost nevyplývá. Žádný právní předpis žalobci nezakazuje vést více nemovitých věcí na jedné inventární kartě, jak učinil žalobce. S odkazem na provádění odpisů nemovitého majetku, pokud podle žalobce dojde k sečení výše odpisů a uvedení

přímo celkové výše odpisů, tak ve výsledku tato skutečnost nemá žádný vliv na hospodářský výsledek a tudíž ani na správnou výši daně.

11. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby zdejší soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný setrval na svých závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí. Žalovaný s uplatněnými žalobními námitkami nesouhlasí, podle žalovaného nejsou námitky žalobce důvodné.
13. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. I žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem, a to i při jednání, které ve věci proběhlo.

IV. Průběh řízení před soudem

14. Zdejší soud již o žalobě jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 1.2.2018, č.j. 62 Af 19/2016-286, kterým napadené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí prvostupňové zrušil, neboť dospěl k závěru, že daňová kontrola u žalobce byla nezákonná. Podle zdejšího soudu byly v daném případě správci daně před zahájením daňové kontroly známy natolik konkrétní skutečnosti, pro které měl volit postup proporcionální, a tím bylo vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání a výzvu na základě skutečností plynoucích ze žalobcem předložených listin odůvodnit. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudek zdejšího soudu zrušil.
15. Nejvyšší správní soud se ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 61/2018-30, zčásti ztotožnil se závěry zdejšího soudu, nicméně podle Nejvyššího správního soudu bylo namíste zrušit pouze rozhodnutí žalovaného. *„Ačkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nespochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (příčemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečné daňové tvrzení pravděpodobně nadále prověřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně - byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností - neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci... Jiný závěr však musí Nejvyšší správní soud přijmout ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále... napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předepsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou týkající se právě tohoto penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále... S ohledem na to, že bylo na místě zrušit napadené rozhodnutí z důvodu nezákonně předepsaného penále, bylo však nutné zabývat se zbývajícími žalobními námitkami*

týkajícími se vlastní daňové povinnosti žalobce.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 61/2018-30).

16. Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 61/2018-30.

V. Posouzení věci

17. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
18. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
19. Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o skutkové otázky. Pokud jde o pohyb finančních prostředků na spořicímu účtu v podobě převádění částek z tohoto spořicího účtu na jiný účet žalobce, vedený u správce daně jako hlavní bankovní účet sloužící k běžné provozní činnosti žalobce, tak dle sdělení žalobce byly finanční prostředky ze spořicího účtu určeného k tvorbě rezerv čerpány na provozní činnost. Žalobce správci daně dále sdělil, že na tvorbu rezerv byly určeny tyto bankovní účty: spořicí účet se zůstatkem ve výši 2 962 423,22 Kč ke dni 31.12.2013 a 4 314 222, 79 Kč ke dni 31.12.2014, dále účet u GE Money Bank se zůstatkem ve výši 1 022 742,44 Kč ke dni 31.12.2013 a ve výši 2 553 719, 25 Kč ke dni 31.12.2013 a dále účet u SBER Bank se zůstatkem ve výši 152 459,08 Kč ke dni 31.12.2013 a ve výši 2 002 108,07 Kč ke dni 31.3.2014.
20. Není dále sporu o to, že v účetnictví žalobce byla ve prospěch účtu 45100P – zákonné rezervy k 31.12.2013 dokladem REZ001 proúčtována částka 6 550 000 Kč se souvztažným zápisem na vrub příslušného nákladového účtu č. 553 – rezervy. Žalobce přitom evidoval tři inventární karty zákonných rezerv – na tvorbu rezervy ve výši 5 537 210 Kč (karta č. 43), na tvorbu rezervy ve výši 280 000 Kč (karta č. 22) a na tvorbu rezervy ve výši 732 815 Kč (karta č. 40), a to včetně položkových rozpočtů oprav. Z předložených dokladů žalobce nebylo možné určit, který bankovní účet se vztahuje ke které rezervě (protokol ze dne 1.9.2014, č.j. 1383914/14/2903-05402-603332). Žalobce k výzvě správce daně sdělil, že rezerva určená na opravu souboru nemovitých věcí „Provozní budova SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod“ ve výši 5 537 210 Kč byla tvořena jednak na spořicímu účtu a také na účtu u GE Money Bank (doplnění vyjádření žalobce ze dne 30.10.2014).
21. V průběhu odvolacího řízení bylo dále v rámci místního šetření zjištěno, že na adrese Žižkova 1058, Havlíčkův Brod, se nachází více nemovitostí a že pod inventární kartou č. 43 – Provozní budova SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod byl evidován hmotný majetek v podobě souboru nemovitých věcí, které nebyly samostatně oceněny a evidovány.

22. Na základě zjištění z daňové kontroly doplněných dokazováním v průběhu odvolacího řízení rezervu na opravu souboru hmotného majetku evidovaného na inventární kartě č. 43 ve výši 5 537 210 Kč správce daně a žalovaný neuznali.
23. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je tudíž toliko právní otázka, zda ob stojí důvody, pro něž finanční prostředky na spořicí účet, deklarovaném žalobcem jako účet pro tvorbu rezervy ve vztahu k inventární kartě č. 43, žalovaný a správce daně neuznali. Žalobce v důsledku rozhodnutí správních orgánů ztratil daňovou výhodu, kterou zákonodárce umožnil tím, že tvorba rezervy představuje daňově účinný výdaj před jeho skutečným vynaložením; daňový subjekt si tak může dopředu kumulovat finanční prostředky na opravy hmotného majetku, ovšem pouze za zákonem stanovených podmínek.
24. Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10 tohoto zákona.
25. Podle § 7 zákona o rezervách rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku právo vlastnické.
26. Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách je ve zdaňovacím období tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení zákona (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.
27. Zdejší soud má za to, že z citovaných ustanovení zákona o rezervách plyne, že žalobce nemohl zjištěným způsobem využívat finanční prostředky na svém spořicí účet. Není sporné, že fakticky žalobce tento účet v průběhu roku 2014 využíval jednak na vytvoření rezervy a také na běžný provoz. V tomto smyslu je nerozhodné, že celkově (na spořicí účet a účtu u GE Money Bank) neklesly finanční prostředky pod částku rezervy určené na opravu souboru nemovitých věcí „Provozní budova SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod“ ve výši 5 537 210 Kč. Žalobce finanční prostředky na spořicí účet nemohl uplatnit jako daňově účinný výdaj z titulu tvorby rezervy, neboť žalobce porušil zákonné podmínky pro tvorbu rezervy. Závěr žalovaného, že žalobce nedodržel podmínky pro daňovou uznatelnost rezervy na opravu hmotného majetku tím, že porušil pravidla plynoucí z zákona o rezervách, a dále že nebyl oprávněn tvořit rezervu k souboru

nemovitých věcí, nýbrž ke každé nemovité věci zvlášť, je podle zdejšího soudu správný. Na základě skutkových zjištění nemůže žalobce s úspěchem tvrdit, že s ohledem na pohyby na spořicímu účtu splnil podmínky pro tvorbu rezerv dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, které spočívají v deponování (tvorbě rezervy) finančních prostředků na bankovním účtu, který je veden jako samostatný, je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv a zde vložené finanční prostředky mohou být čerpány pouze k účelu, ke kterému byla rezerva vytvořena.

28. Pokud jde o odkaz žalobce na dodatek ze dne 18.3.2014 ke smlouvě o spořicímu účtu, který předložil žalovanému v průběhu odvolacího řízení, tak z něj neplyne po stránce skutkové nic, co by mohlo mít vliv na výše uvedené závěry. Z předmětného dodatku plyne, že jeho předmětem je vinkulace částky ve výši 3 000 000 Kč „do odvolání“. Žalobce tímto důkazem podporuje svůj právní názor, že pokud celkově uložené finanční prostředky na účtech určených pro tvorbu rezervy ve výši 5 537 210 Kč pod tuto částku nepoklesly, tak mohl prostředky na spořicímu účtu vložené převádět na své provozní účely. Tento právní názor žalobce je však, jak zdejší soud uvedl výše, nesprávný.
29. Zdejší soud se dále ztotožňuje se závěrem žalovaného pokud jde o druhý důvod, pro nějž nemohla být žalobcem tvořená rezerva na opravy hmotného majetku „SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod“ z daňového hlediska uznána jako výdaj. Namítá-li v této souvislosti žalobce, že žalovaný své závěry neopírá o žádné zákonné ustanovení a jeho závěry jsou nepřezkoumatelné, tato námitka není důvodná.
30. Z rozhodnutí žalovaného v této souvislosti vyplývá, že žalovaný ke zjištění, že žalobce předmětný majetek pod inventárním č. 43 ve svém účetnictví evidoval jako soubor nemovitého majetku, odkázal na § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
31. Podle § 26 odst. 2 písm. a), b) a c) 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 je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok a budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem a stavby. Citované ustanovení zákona o daních z příjmů dále stanoví, že za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.
32. Žalovaný podle zdejšího soudu postupoval správně, pokud při definici hmotného majetku pro účely § 7 zákona o rezervách vycházel z § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V této

souvislosti je zcela přiléhavý závěr, že „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 zkreslovalo 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.2.2013, č.j. 1 Afs 86/2012-27).

33. Pokud tedy žalovaný v návaznosti na výše citované ustanovení zákona o daních z příjmů v napadeném rozhodnutí uvedl, že nemovité věci, stejně jako nehmotný majetek pro účely zákona o daních z příjmů do souborů začleňovat nelze, není tento právní závěr ani nepřezkoumatelný, ani nesprávný. Žalovaný dále odkázal na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, s tím, že není možné účtovat, evidovat a oceňovat soubor staveb (nemovitých věcí), nýbrž jen věci movitých.
34. Je-li možnost tvorby rezervy zákonem poskytovanou výhodou, která představuje možnost kumulovat finanční prostředky ze zisku, aniž by byly zdaněny, je správný závěr žalovaného o nezbytném dodržení zákonných předpokladů pro uznání takové výhody. V tomto ohledu nejsou zcela případné odkazy žalobce na to, že ve výsledku by nedošlo ke změně hospodářského výsledku. Tvorba rezervy a její čerpání nepochybně má vždy vliv na hospodářský výsledek daňového subjektu a je vázána na splnění přísných podmínek i co do kontroly čerpání rezervy, kupř. kontroly vynaložení finančních prostředků na opravy jednotlivých staveb, které tudíž musely být na počátku tvorby rezervy každá zvlášť oceněna a poté odepisována; žalobce však požadavky zákona na možnost kumulace finančních prostředků ze zisku a tím stanovení i jiného základu daně pro rok 2013

nedodržel, nadto s nezdaněnými prostředky na spořicímu účtu určenými dle jeho tvrzení na tvorbu rezervy nakládal v rozporu s požadavky zákona o rezervách a používal je i na svoji provozní činnost. Ve vztahu k neuznání rezervy ve výši 5 537 210 Kč coby daňově účinného výdaje pro rok 2013 není tedy žaloba důvodná.

35. Pokud jde dále o námitku nezákonnosti daňové kontroly, tou se již zdejší soud zabýval ve svém předchozím rozsudku v této věci ze dne 1.2.2018, č.j. 62 Af 19/2016-286, z něhož plyne, že pokud jsou splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, podle něhož platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, nemůže správce daně přistoupit přímo k daňové kontrole.
36. Ze správního spisu, jak byl žalovaným zdejšímu soudu předložen, vyplynulo, že součástí vyhledávací části spisu je výzva správce daně ze dne 30.9.2014, adresovaná Komerční bance a.s., v níž správce daně požaduje sdělit informace o spořicímu účtu žalobce a doložit mimo jiné výpisy pohybů na zmíněném účtu za rok 2012 a 2013. V reakci na výzvu Komerční banka a.s. zaslala správci daně odpověď, k níž předložila výpis za uvedené období a označila dvě osoby mající k účtu dispoziční práva. Mezi účastníky řízení přitom není sporu o to, že před zahájením daňové kontroly se u žalobce uskutečnilo místní šetření správce daně, v rámci něhož žalobce předal správci daně důkazní prostředky týkající se tvorby rezerv ve zdaňovacím období roku 2013, jehož obsah a průběh není ve správním spisu zachycen.
37. V posuzované věci již před zahájením daňové kontroly správce daně mohl na základě listin předložených žalobcem vědět o existenci všech účtů žalobce vyhrazených pro tvorbu rezerv a znal i hlavní účet žalobce. Správci daně byly též známy účetní doklady týkající se majetku, k němuž žalobce své rezervy pro opravy vytvářel, včetně inventárních karet č. 22, 40 a 43. Správci daně dále musel být znám pohyb na účtu č. 107-11743330267/0100, neboť při zahájení daňové kontroly položil žalobci konkrétní dotaz týkající se čerpání prostředků z tohoto účtu. Zdejší soud proto setrvává na svém již vysloveném závěru, že v daném případě byly správci daně před zahájením daňové kontroly známy natolik konkrétní skutečnosti, pro které měl volit postup proporcionální, a tím bylo vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání a výzvu na základě skutečností plynoucích ze žalobcem předložených listin odůvodnit. Správce daně tedy v daném případě pochybil, ovšem pokud jde o důsledky tohoto pochybení, tak ty se v intencích zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2018, č.j. 6 Afs 61/2018-30, promítají pouze do zákonnosti rozhodnutí žalovaného ve vztahu k potvrzení správcem daně stanoveného penále.
38. Ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu plyne, že pochybení správce daně má význam pouze ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Podle Nejvyššího správního soudu tedy napadené rozhodnutí žalovaného v důsledku toho, že potvrdilo

dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předepsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou, nemůže obstát.

39. S ohledem na pochybení žalovaného, který potvrdil prvostupňové rozhodnutí správce daně i v části nezákonně vyměřeného penále, zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) a bude postupovat tak, že pochybení prvostupňového správce daně ve vztahu k vyměření penále napraví.

VI. Náklady řízení

40. O nákladech účastníků řízení před zdejším i kasačním soudem zdejší soud rozhodl jediným výrokem podle § 60 odst. 1 s.ř.s. věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s.
41. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení jak před zdejším, tak kasačním soudem, které spočívají v zaplaceném soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč společně s náklady zastoupení daňovým poradcem; v tomto případě se v souladu s § 35 odst. 2 s.ř.s. pro určení výše odměny za zastupování užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb, tedy vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Žalobci vznikly náklady zastoupení daňovým poradcem za sedm úkonů právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby, repliky k vyjádření žalovaného, doplnění žaloby ze dne 24.1.2017, vyjádření ke kasační stížnosti a účasti u jednání dne 1.2.2018 a dne 31.1.2019 (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se sedmi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částky 4998 Kč jako částky odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 31 798 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Brno 31. ledna 2019

David Raus v.r.
předseda senátu