



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **ABX software s.r.o.**, IČ 27968588
sídlem Závodu míru 739/9a, 360 17 Karlovy Vary
zastoupená Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem
sídlem Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2022, č. j. 28094/22/5200-11432-709409,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2022, č. j. 28094/22/5200-11432-709409 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo podle § 116

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), zamítnuto její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 11. 2. 2021, č. j. 81061/21/2401-50523-405184 (dále jen „*dodatečný platební výměr I*“), a č. j. 81262/21/2401-50523-405184 (dále jen „*dodatečný platební výměr II*“; společně také jako „*dodatečné platební výměry*“), a tato rozhodnutí byla potvrzena. Dodatečným platebním výměrem I byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 95 000 Kč a stanoveno penále z doměřené daně ve výši 19 000 Kč. Dodatečným platebním výměrem II byla žalobkyni doměřena táž daň v téže výši včetně penále za zdaňovací období roku 2017.

2. Důvodem doměření daně bylo, že žalobkyně nesplnila podmínky pro vytvoření rezervy na opravu hmotného majetku dle § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o rezervách*“). Žalobkyně totiž v termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, tj. ke dni 3. 4. 2017, neměla na samostatném účtu složenou částku představující peněžní prostředky v plné výši rezervy, vytvořené za rok 2016, odpovídající výši nákladu uplatněného v roce 2016 v daňově účinných nákladech (tedy částku 500 000 Kč). Ke dni 3. 4. 2017 činil zůstatek na tomto samostatném účtu částku 499 604,10 Kč. V důsledku toho měla být rezerva ve zdaňovacím období roku 2016 zrušena a ve zdaňovacím období roku 2017 nemohlo být pokračováno v její tvorbě. Jelikož nebyly splněny podmínky podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, nelze vytvořenou rezervu akceptovat jako daňově účinný náklad podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2016 (dále jen „*ZDP*“).

II.

Žaloba

3. Žalobkyně v podané žalobě brojila proti tomu, jak žalovaný vyložil poslední větu § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Žalobkyně tvrdila, že toto ustanovení je nutno vykládat tak, že daňový subjekt nebude prostředky deponované na zvláštním účtu o své vůli aktivně používat ke svým potřebám nemajícím vazbu k rezervě. Žalobkyně nepředpokládala, že jí banka strhne poplatky za vedení účtu, přičemž nešlo o aktivní rozhodnutí žalobkyně sama nakládat s deponovanou rezervou. Odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celek považovala žalobkyně za nepřezkoumatelné a zmatečné, protože nešlo rozlišit, co žalovaný dokázal a o čem spekuluje, a závěry žalovaného neměly oporu ve skutkovém stavu. Nepřezkoumatelnost vytýkala i konkrétně bodu 35 napadeného rozhodnutí a zdůvodnila ji obsahem bodu 34 napadeného rozhodnutí, s nímž polemizovala v tom směru, že žádné prostředky o své vůli z deponované rezervy nečerpala. V bodě 44 napadeného rozhodnutí žalovaný podsouval žalobkyni neprokázaný záměr, kterého se nedopustila.
4. Žalobkyně navrhla, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí, tak dodatečné platební výměry.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky byly obdobné námitkám uplatněným žalobkyní v daňovém řízení a žalovaný je vypořádal v napadeném rozhodnutí. Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách nelze čerpat peněžní

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

prostředky na jiný účel, než pro který byla vytvořena rezerva, tedy ani na poplatky za vedení účtu. Žalobkyně si musela být vědoma, že vedení účtu, na němž byly složeny peněžní prostředky odpovídající rezervě, bylo zpoplatněno. Ke dni podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2016 nečinil zůstatek na samostatném účtu celou částku rezervy připadající na toto zdaňovací období a odpovídající nákladům uplatněným v roce 2016 v daňově účinných nákladech. Žalobkyně sama akceptovala výsledky daňové kontroly v dodatečném daňovém přiznání za rok 2018, tudíž žalovaný ani nemohl postupovat jinak. Žalovaný nepovažoval napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť jeho odůvodnění bylo vystavěno na srozumitelném a uceleném argumentačním systému.

6. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Replika

7. Žalobkyně v replice zdůraznila, že plnou výši rezervy 500 000 Kč převedla na zvláštní účet vedený bankou, přičemž vydáním peněz bance nad nimi ztratila moc a nebyla schopna ovlivnit jejich manipulaci ze strany banky. Žalobkyně tak splnila zákonnou povinnost převést rezervu na samostatný účet a nepoužít ji na nic jiného. Žalovaný podle žalobkyně postupoval přepjatě formalisticky, neboť cílem sledovaným zákonodárcem nebylo ochránit výši zůstatku na rezervním účtu, ani zabránit třetím stranám v dispozicích s rezervou. Pokud by cílem zákona bylo udržet výši zůstatku na účtu, jistě by zákon explicitně zakázal s penězi na účtu disponovat nejen daňovému subjektu, nebo by daňovému subjektu uložil povinnost doplnit rezervu. Zákon by tak nezněl „*Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.*“, ale tak, že „*Stav samostatného účtu nesmí poklesnout pod hodnotu rezervy.*“ Skutečným a jediným veřejným zájmem, který měl podle žalobkyně tvůrce zákona na zřeteli, bylo, aby daňový subjekt peníze, které díky zřízení rezervy nemusel zdanit, v mezidobí nijak nepoužil. K dosažení tohoto cíle zákon daňovému subjektu nařizuje, aby peníze odložil na zvláštní účet a tam je ponechal až do doby čerpání na rezervní účel, nebo zrušení rezervy (jak se stalo). Tato povinnost byla žalobkyní splněna. Není pravda, že by žalobkyně akceptovala výsledky daňové kontroly, neboť dodatečným daňovým přiznáním žalobkyně pouze reagovala na doměřenou daň, kdy takto musela žalobkyně narovnat situaci, kdy daň z hodnoty rezervy byla odvedena dvakrát.

V.

Duplika

8. Žalovaný v duplice uvedl, že žalobkyně byla vlastníkem prostředků uložených na bankovním účtu a též o nich rozhodovala. Námitka cílů sporného zákonného ustanovení a veřejného zájmu nebyla uplatněna žalobkyní v žalobě. Žalovaný odkázal na komentář k § 7 zákona o rezervách a principy tvorby rezervy.

VI.

Posouzení věci soudem

9. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích. Žalobkyně v závěrečném návrhu shrnula, že zákon nestanoví požadavek na výši zůstatku na rezervním účtu, nýbrž jen požadavek na to, aby daňový subjekt na účet rezervu převedl a nepoužil ji v rozporu s jejím účelem, což žalobkyně splnila. Podle žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zákonodárce nezakázal bance, aby s prostředky na rezervním účtu nakládala. Žalobkyně zdůraznila, že vzhledem k době doručení výpisu z rezervního účtu ani nemohla zjistit, že rezervní účet je třeba doplnit.

10. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, přičemž neshledal žádné vady napadeného rozhodnutí, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
11. Žaloba není důvodná.
12. Předně se soud zabýval žalobkyní namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Pokud by totiž napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, nemohl by soud věcně posuzovat důvodnost ostatních žalobních námitek.
13. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2016, č. j. 1 As 287/2015-51, bod 24) vyplývá, že „[P]řezkoumatelné rozhodnutí je rozhodnutí srozumitelné, s dostatkem důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).“ Ačkoliv byl tento právní názor vysloven ve vztahu k soudnímu rozhodnutí, lze jej vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 22). Zároveň je nutno zdůraznit, že nesouhlas žalobkyně s výkladem učiněným správními orgány nelze zaměňovat s nepřezkoumatelností jejich rozhodnutí, která je objektivní překážkou znemožňující soudu tato přezkoumat (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 As 102/2018-45, bod 15). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitek účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitek a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 A 99/2020-65, publ. pod č. 4388/2022 Sb. NSS, bod 15). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Současně je třeba zdůraznit, že na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je třeba v rámci soudního přezkumu nahlížet jako na jeden celek, tedy že rozhodnutí se mohou vzájemně argumentačně doplňovat v obou směrech (srov.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2008, č. j. 2 As 20/2008-73, ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25, či dne 14. 10. 2021, č. j. 7 As 447/2019-60, bod 22). Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně.

14. Žalobní námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nebyla důvodná.
15. Z napadeného rozhodnutí ve spojení s dodatečnými platebními výměry, odůvodněnými zprávou o daňové kontrole ze dne 14. 1. 2021, č. j. 16847/21/2401-60562-402039 (srov. § 147 odst. 3 daňového řádu), zcela zřejmě vyplývá, že daň žalobkyni byla doměřena proto, že žalobkyně podle daňových orgánů nesplnila podmínky pro tvorbu rezervy dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, kdy je zcela jasné, z jakých skutkových zjištění daňové orgány tento právní závěr dovodily. Žalobkyně nepoukázala na žádné konkrétní příklady, o nichž žalovaný pouze spekoval. Soud nebyl oprávněn domýšlet za žalobkyni obecnou žalobní argumentaci (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2022, č. j. 4 Afs 185/2020-40, bod 28).
16. Poukazovala-li žalobkyně konkrétně na nepřezkoumatelnost bodů 34 a 35 napadeného rozhodnutí, soud námitce nepřisvědčil. Žalovaný v bodě 34 napadeného rozhodnutí konstatoval obsah vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění správce daně a vypořádání tam uvedených námitek žalobkyně správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. V bodě 35 napadeného rozhodnutí žalovaný rekapituloval skutkové zjištění správce daně o zůstatku účtu rezervy k termínu pro podání daňového přiznání za rok 2016 a jeho právní posouzení. Soudu nebylo zřejmé, v čem by se mělo jednat o žalobkyni tvrzenou argumentaci kruhem bez opory v zákoně. Žalobkyně namítala, že nic z účtu rezervy nečerpala - to však znamená, že polemizovala s východiskem správce daně, že rezerva může být čerpána jen na účel, pro který byla vytvořena. I z toho je patrné, že žalovaný své rozhodnutí vybudoval na přezkoumatelných závěrech, neboť právě tyto závěry žalobkyně v žalobě sporovala.
17. Žalobkyně dále odkazovala na bod 44 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že pro posouzení naplnění podmínek dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách je rozhodný stav zůstatku bankovního účtu rezervy. Jde tedy o právní východisko, jehož správnost může být bezpochyby přezkoumávána. Soud v bodě 44 napadeného rozhodnutí nenalezl žádné tvrzení žalovaného o záměru žalobkyně. Žalobkyně v žalobě ani neuvedla, jaký konkrétní záměr jí měl být žalovaným v bodě 44 napadeného rozhodnutí podsunut. Vyložil-li by soud žalobu tak, že žalobkyně namítla, že skutková zjištění v bodě 44 napadeného rozhodnutí nebyla prokázána, pak žalobkyně konkrétně neuvedla, k jakým skutkovým zjištěním v bodě 44 napadeného rozhodnutí se námitka vztahuje. Mířila-li žalobní argumentace k tvrzení žalovaného, že na účtu rezervy docházelo k pohybům a že ke dni 3. 4. 2017 byl na tomto účtu zůstatek ve výši 499 604,10 Kč, pak tato zjištění odpovídají podkladům založeným ve správním spisu (výpisům ze samostatného účtu určeného pro tvorbu rezervy č. 2555353052/5500, vedeného u Raiffeisen bank), které správce daně podrobně vyhodnotil na závěr str. 6 zprávy o daňové kontrole.
18. K věcnému posouzení důvodnosti žaloby uvádí soud následující.
19. Podle § 21a písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2016, je zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob kalendářní rok. Podle § 136

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odst. 1 daňového řádu se daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Podle § 33 odst. 1 věty první daňového řádu počíná lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Podle § 33 odst. 4 věty před středníkem daňového řádu platí, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

20. Soud vykládá popsanou právní úpravu na půdorysu daně z příjmů právnických osob za rok 2016, kdy den 1. 4. 2017 připadl na sobotu, tak, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 3. 4. 2017 (dále jen „rozhodný den“).
21. Podle § 24 odst. 1, 2 písm. i) ZDP je daňově účinným nákladem rezerva, jejíž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách jako zvláštní zákon. Rezerva je tedy odečitatelnou položkou od základu daně z příjmů dle § 24 odst. 2 písm. i) ve spojení s § 24 odst. 1 ZDP (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2014, č. j. 6 Afs 23/2014-35, publ. pod č. 3093/2014 Sb. NSS, bod 10).
22. Podle § 3 odst. 1 zákona o rezervách se rezerva tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňuje se za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak.
23. Pro posouzení správnosti právního posouzení daňových orgánů bylo tedy klíčové znění § 7 odst. 4 zákona o rezervách, kterého se dovolávaly obě strany sporu: *Ve zdaňovacím období je 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 (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.*
24. Soud pro výklad tohoto zákonného ustanovení ve vztahu k předmětu sporné otázky použil gramatický, teleologický a historický výklad.
25. Z § 7 odst. 4 zákona o rezervách vyplývá, že daňový subjekt je povinen plnou výši rezervy převést do rozhodného dne na bankovní účet a rezerva může být čerpána pouze na účel, na který byla vytvořena. Gramatickým ani logickým výkladem nelze dospět k jinému závěru, než že k rozhodnému dni musí být na účtu celá úschova uložena a že smí být použita výlučně na výdaje spojené s plněním účelu vytvořené rezervy. Ukládá-li zákon částku převést do rozhodného dne, nemůže to znamenat nic jiného, než že k rozhodnému dni bude na účtu uložen výsledek splnění převodní povinnosti, tj. celá rezerva. Jinak řečeno, první dvě věty sporného ustanovení řeší podmínky tvorby rezervy: K rozhodnému dni se musí celá rezerva nacházet na speciálním bankovním účtu – nestane-li se tak, musí být rezerva zrušena. Třetí, poslední věta sporného ustanovení, reguluje nakládání s rezervou po jejím vytvoření tak, že ze samostatného účtu může být rezerva čerpána jen k účelům, pro něž byla vytvořena.
26. Účel interpretovaného zákonného ustanovení spatřuje soud v poskytnutí výhody Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daňovému subjektu, který může kumulovat finanční prostředky ze zisku, aniž by byly zdaněny. K naplnění tohoto účelu zákonodárce stanovil poměrně přísné podmínky - daňový subjekt musí rezervu jako účelem omezené peněžní prostředky uložit na speciálně k tomu založený bankovní účet a takto uložené prostředky nesmí být použity k jinému účelu, než k němuž byla rezerva vytvořena. Jinými slovy, oprávnění využít rezervu jako daňově účinný náklad je vázáno na splnění povinnosti jednak využít vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem a jednak dodržet podmínky jejich tvorby. Rezerva představuje fiktivní výdaj - jedná se o časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. [9 Afs 62/2008-59](#)). Vytváření rezerv na opravu hmotného majetku je výsledkem ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje legitimní ekonomické zájmy a v mezích zákonné úpravy i daňovou optimalizaci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2014, č. j. 6 Afs 23/2014-35, bod 15, publ. ve Sb. NSS pod č. 3093/2014).

27. Důvodová zpráva k zákonu č. 2/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, k zavedení povinnosti uložit vytvořenou rezervu na bankovní účet uvedla: *Je třeba si uvědomit, že tvorba rezervy na opravu představuje uznání daňového nákladu před jeho skutečným vynaložením. Povinnost deponovat zdroje rezerv na provedení budoucí opravy je jedinou možností, jak ponechat výše uvedenou výhodu jako přijatelnou pro veřejné rozpočty, neboť snížení jejich výnosu nelze nadále tolerovat u poplatníků, kteří využívají tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku pouze jako dočasný nástroj sloužící k optimalizaci své daňové povinnosti (zpravidla rezervu před provedením opravy z významné části nebo zcela rozpustí). Naopak pro poplatníky, jejichž cílem je skutečně nashromáždit s využitím tvorby rezervy reálné zdroje na provedení finančně významnějších oprav hmotného majetku, představuje ponechání možnosti její tvorby nepochybně naopak výhodu. (...) Zavedením povinnosti ukládat prostředky rezerv na bankovní účet bude značně eliminována spekulativní tvorba rezerv na opravu v případech, kdy bylo této tvorby zneužíváno jako fiktivního výdaje sloužícího ke snižování základu daně. Rovněž dojde ke sjednocení podmínek pro uplatňování daňově uznatelných rezerv tvořených podle zákona o rezervách jako daňově uznatelného nákladu, neboť v ostatních případech jsou již prostředky rezerv deponovány na zvláštních účtech, i když podstata jejich tvorby je jiná.*
28. Zohlední-li soud dikci, účel i historický smysl § 7 odst. 4 zákona o rezervách, dospívá k závěru, že oprávnění využít rezervu jako daňově účinný náklad není (mj.) dáno, pokud daňový subjekt nezajistí, aby byla k rozhodnému dni na speciálním účtu uložena celá rezerva. Druhá věta interpretovaného zákonného ustanovení ostatně výslovně stanoví, že nebyla-li celá rezerva uložena na bankovním účtu v rozhodný den, musí být rezerva zrušena.
29. Soud vycházel při posouzení důvodnosti žaloby z právě uvedeného výkladu § 7 odst. 4 zákona o rezervách.
30. Žalobkyně nikterak nespороvala skutkové zjištění daňových orgánů, že:
 - dne 22. 3. 2017 žalobkyně podala řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, přičemž jako rezervu na opravu hmotného majetku zaúčtovala a do daňově účinných nákladů ve zdaňovacím období roku 2016 zahrnula rezervu v částce 500 000 Kč (viz str. 5 dole zprávy o daňové kontrole, bod 29 napadeného rozhodnutí)

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

- dne 22. 3. 2017 žalobkyně na účet rezervy převedla 500 000 Kč (viz str. 5 dole zprávy o daňové kontrole)
- dne 22. 3. 2017 byla z účtu stržena částka 400 Kč za vydání dvou dávkových certifikátů po 200 Kč (viz str. 5 dole zprávy o daňové kontrole)
- dne 31. 3. 2017 byl připsán na účet kladný úrok 4,10 Kč (viz str. 5 dole zprávy o daňové kontrole)
- dne 3. 4. 2017 vykazoval účet rezervy zůstatek 499 604,10 Kč (viz str. 8 zprávy o daňové kontrole a body 8, 33 a 41 napadeného rozhodnutí)
- žalobkyně podala dne 7. 3. 2021 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 s odůvodněním, že rezerva byla zdaněna dvakrát – jednak již ve zdaňovacím období roku 2018 rezervu rozpustila a zdanila a znovu byla tatáž rezerva zdaněna v důsledku předmětné daňové kontroly za zdaňovací období let 2016 a 2017 (body 12 a 47 napadeného rozhodnutí).

31. Soud konstatuje, že daňové orgány závěr o nedodržení podmínek § 7 odst. 4 zákona o rezervách založily na zjištění, že k rozhodnému dni (ke dni 3. 4. 2017, jakožto termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016), vykazoval samostatný účet rezervy zůstatek ve výši 499 604,10 Kč a nedosahoval tak výše zaúčtované rezervy (srov. zejména body 41 ve spojení s body 48 a 59 napadeného rozhodnutí, nebo str. 10, 13 a 19 zprávy o daňové kontrole). Jediným důvodem napadeného rozhodnutí, které tvoří jeden celek s dodatečnými platebními výměry odůvodněnými zprávou o daňové kontrole, byl tedy nedostatečný stav zůstatku samostatného účtu rezervy ke dni 3. 4. 2017, jehož zákonným důsledkem podle věty druhé § 7 odst. 4 zákona o rezervách bylo zrušení rezervy ve zdaňovacím období roku 2016 a vyloučení jejího pokračování ve zdaňovacím období roku 2017.
32. Daňové orgány nad rámec nosného důvodu svých rozhodnutí vzhledem k námitkám žalobkyně dodaly následující. Pohyby na speciálním účtu úschovy nejsou relevantní - rozhodující je zůstatek tohoto účtu k rozhodnému dni, kdy po rozhodném dni nesmí být z rezervy čerpány žádné prostředky mimo plnění účelu rezervy (viz str. 13, 14 a 15 zprávy o daňové kontrole). K bankovním poplatkům daňové orgány uvedly, že tyto zatěžují bankovní účet jen na základě souhlasu daňového subjektu, bez vědomí daňového subjektu banka poplatek svévolně strhnout nesmí (viz str. 15 zprávy o daňové kontrole). Je-li daňovému subjektu uložena povinnost rezervu na účet převést a nečerpat (k jiným účelům, než pro které byla rezerva vytvořena), zůstatek účtu by logicky neměl klesnout pod částku rezervy (viz bod 44 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně výsledky daňové kontroly akceptovala tím, že podala dne 7. 3. 2021 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 s odůvodněním, že rezerva byla zdaněna dvakrát – jednak již ve zdaňovacím období roku 2018 rezervu rozpustila a zdanila a znovu byla tatáž rezerva zdaněna v důsledku předmětné daňové kontroly za zdaňovací období let 2016 a 2017 (body 12, 47 a 55 napadeného rozhodnutí).
33. Mezi účastníky panoval spor pouze v jediné otázce – zda nesporná skutková zjištění daňových orgánů vedou k závěru, že nebyly dodrženy podmínky § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Podle daňových orgánů je rozhodující to, zda v den termínu pro podání daňového přiznání účet rezervy vykazoval zůstatek ve výši rezervy. Podle žalobkyně je naopak rozhodné to, že na samostatný účet převedla celou částku rezervy, nic z ní aktivně nečerpala, přičemž snížení zůstatku účtu vzniklo stržením bankovních poplatků.

34. Soud přisvědčil výkladu § 7 odst. 4 zákona o rezervách podanému daňovými orgány, nikoli žalobkyní. Výše soud vysvětlil, že relevantní ve smyslu § 7 odst. 4 zákona o rezervách je pouze to, zda byla k rozhodnému dni na speciálním účtu uložena celá rezerva. Smyslem první věty tohoto zákonného ustanovení není, jak tvrdí žalobkyně, aby daňový subjekt na speciální účet převedl rezervu, nýbrž aby rezerva byla na účtu uložena, to vše k okamžiku rozhodného dne. Výklad žalobkyně by vedl k absurdním závěrům, že by daňovému subjektu stačilo, aby na účet rezervu převedl a následně by ji z účtu vybral, nebo by byla z účtu odčerpána jinak (exekuce apod.). Takto by rezerva byla použita (čerpána) v rozporu s jejím účelem. Převodem by daňový subjekt učinil zadost jazykovému znění zákona, ale vůbec by nebyl naplněn jeho smysl, o němž nemůže být pochyb, a to aby rezerva byla na účtu uložena. Smyslem není provést převod, smyslem je uložení rezervy na účet. Jen takto uloženou rezervu pak není možno čerpat jinak než podle věty třetí § 7 odst. 4 zákona o rezervách.
35. Soud se tedy neztotožnil s argumentací žalobkyně, že splnila první větu § 7 odst. 4 zákona o rezervách tím, že na speciální účet rezervu převedla, protože její povinnost spočívala v tom, aby zajistila, aby na účtu byla k rozhodnému dni úschova uložena, jinými slovy, aby zůstatek účtu dosahoval plné výše rezervy, kdy tuto povinnost žalobkyně nesporně nesplnila. Uvedené závěry podporuje i judikatura správních soudů, kdy např. Krajský soud v Brně v bodě 25 rozsudku ze dne 15. 12. 2021, č. j. 29 Af 62/2020-37, uvedl, že *proto, aby mohla být tvorba rezervy výdajem, je tudíž potřeba splnit dvě formální podmínky, a sice: i) disponovat samostatným účtem 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 § 7 zákona o rezervách, a ii) mít na tomto účtu prostředky v plné výši rezervy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání*. Tentýž soud v bodě 20 rozsudku ze dne 13. 5. 2021, č. j. 62 Af 55/2019-51, uvedl, že „[j]e podstatné, že z § 7 odst. 4 zákona o rezervách plyne, že finanční prostředky určené pro tvorbu rezerv musí být uloženy na samostatném účtu, který je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv, a zde vložené finanční prostředky mohou být čerpány pouze k účelu, ke kterému byla rezerva vytvořena (...). Z § 7 odst. 4 zákona o rezervách plyne, že daňová uznatelnost rezerv je vázána na dodržení podmínky uložení peněžních prostředků na samostatný účet do termínu podání daňového přiznání. Podle zdejšího soudu je nerozhodné, kdy žalobce prostředky z účtu čerpal; samostatný účet podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách musí sloužit výhradně k ukládání rezerv a peněžní prostředky na něm mohou být čerpány pouze k danému účelu.“ I komentářová literatura (srov. DĚRGEL, M., § 7. Zákon o rezervách. Komentář. Praha : Wolters Kluwer, 2016. Dostupné v ASPI) dospěla k závěru, že částka odpovídající rezervě, složená na samostatný účet, je využitelná jen k financování rezervované opravy; „[n]ejde přitom jen o samotnou povinnost ukládání částky odpovídající tvorbě rezervy na samostatný bankovní účet, ale také o to, že tyto prostředky lze čerpat pouze na danou opravu a nikoli na jiné naléhavější potřeby“. Rezervu tak byla žalobkyně oprávněna čerpat pouze na opravu hmotného majetku, za jejímž účelem ji vytvořila, nikoliv na financování jiných potřeb, ač by k rezervě měly vazbu (jak tvrdila žalobkyně).
36. Co bylo důvodem toho, že plná výše rezervy nebyla k rozhodnému dni na účtu uložena, není pro posouzení věci významné. Zda, kým a proč byly prostředky z rezervního účtu odčerpány před rozhodným dnem, nebylo pro rozhodnutí daňových orgánů relevantní. Proto byla žalobní argumentace ve vztahu k tomu, že snížení zůstatku účtu před rozhodným dnem bylo důsledkem úhrady bankovních poplatků bez aktivity žalobkyně,

nedůvodná.

37. Soud v této souvislosti dodává, že podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách měla být rezerva uložena na samostatném účtu, který musel splňovat jednak podmínku výhradního určení pro ukládání rezervy, kdy současně musela být splněna podmínka čerpání z účtu pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena. Zákonné podmínky mohly být tedy naplněny jen tehdy, pokud účet vykazoval jen převody rezervy na účet a převody rezervy z účtu za účelem plnění účelu rezervy. Plnění závazků žalobkyně u banky z titulu jejího právního vztahu s bankou z povahy věci nemůže být plněním na opravu hmotného majetku (účel rezervy). Účet sloužící k tvorbě rezervy musí být vytvořen výhradně za účelem ukládání prostředků rezerv a je nezákonné využívat tento účet k jiným účelům. Pokud je užit za jiným účelem, je nerozhodné, jaké důvody k takovému užití daňový subjekt vedly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2020, č. j. 7 Afs 119/2020-36, bod 40). Žalobkyně ostatně netvrdila, že by bylo objektivně nemožné uložit peněžní prostředky na bankovní účet, z něž by nebyly strhávány poplatky za jeho vedení, např. z důvodu, že banky takový účet v rozhodné době nenabízely, nebo že by úplata za dávkový certifikát souvisela s plněním účelu rezervy.
38. Kromě toho platí, že bankovní účet lze zřídit jen na základě smlouvy uzavřené mezi bankou a klientem (srov. § 2662 a násl. občanského zákoníku č. 89/2012 Sb.). Obecně závazné právní předpisy žádné poplatky v souvislosti s vedením a transakcemi na účtu nestanoví, tudíž nárok banky na jakoukoli úplatu vůči klientovi musí být sjednán ve smlouvě mezi bankou a klientem. Převody z účtu klienta na účet banky za účelem splnění pohledávky banky za klientem mohou tedy být jen plněním závazku klienta sjednaného ve smlouvě s bankou. Jinými slovy, neměl by nastat případ, kdy z účtu rezervy banka čerpá prostředky bez předchozího souhlasu klienta (žalobkyně ani netvrdila, že by tomu tak v jejím případě bylo). To znamená, že pokud byly bankou z účtu rezervy čerpány do rozhodného dne prostředky, muselo se to dít s předchozím souhlasem žalobkyně uděleným bance buď jednotlivě (příkaz k úhradě), nebo druhově ve smlouvě o vedení účtu. Argumentaci žalobkyně v replice, že vydáním peněz bance nad nimi ztratila moc a vládu, tedy není možno přisvědčit. Banka směla s prostředky žalobkyně uloženými na účtu disponovat jen podle jednotlivých pokynů žalobkyně nebo podle smlouvy o zřízení účtu. Byla to tedy žalobkyně, která svými jednotlivými příkazy k úhradě nebo svým svolením ve smlouvě o vedení účtu udělila bance pokyny, jak smí s prostředky na účtu nakládat. Není tedy možno s žalobkyní souhlasit, že *nebyla schopna ovlivnit manipulaci s prostředky na účtu ze strany banky*. Soud znovu opakuje, že žalobkyně nesplnila zákonnou povinnost uložit rezervu na samostatný účet do rozhodného dne, kdy podle jejích vlastních tvrzení byla rezerva použita na úhradu závazků žalobkyně vůči bance, k němuž nemohlo dojít bez souhlasu žalobkyně. Podle žalobkyně nebylo cílem sledovaným zákonodárcem ochránit výši zůstatku na rezervním účtu a zabránit třetím stranám v dispozicích s rezervou. Podle soudu zákonodárce za to, že daňovému subjektu poskytl výhodu uplatnění zisku jako daňově účinného nákladu a rezignoval na jeho zdanění, vyžadoval, aby daňový subjekt rezervu (nezdaněný zisk) k rozhodnému dni uložil na speciální bankovní účet a aby z něj byly odváděny prostředky jen na účel, pro nějž byla rezerva vytvořena. Záměrem zákonodárce vskutku bylo, slovy žalobkyně v replice, *ochránit výši zůstatku na účtu*, neboť explicitně zakázal s rezervou disponovat jinak než pro plnění účelu, pro nějž byla zřízena, kdy odpovědnost za to přisoudil daňovému subjektu. Poslední věta § 7 odst. 4 zákona o rezervách zakazuje *jakoukoli* dispozici se zůstatkem účtu (kromě plnění účelu rezervy), neboť *čerpání* nespojuje s žádným právním důvodem ani subjektem, v jehož prospěch

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

k čerpání dochází. Význam poslední věta § 7 odst. 4 zákona o rezervách je tedy de facto stejný s větou uvedenou žalobkyní o zákazu poklesu zůstatku účtu pod plnou výši rezervy. Soud přisvědčuje žalobkynině replice v tom, že veřejným zájmem, který odůvodňuje znění § 7 odst. 4 zákona o rezervách, je to, aby *daňový subjekt peníze, které díky zřízení rezervy nemusel zdanit, v mezidobí nijak nepoužil*. Právě to však zákonodárce učinil – uložil povinnost, aby k rozhodnému dni byla rezerva na speciálním účtu deponována, a povinnost, aby nebyla použita k ničemu jinému, než k plnění účelu, pro který byla vytvořena. Žalobkyně první povinnost nesplnila. I kdyby bylo relevantní, že v období před rozhodným dnem žalobkyně na účet rezervu převedla, plnění závazků žalobkyně vůči bance, které se projevilo převodem z účtu rezervy na účet banky, nemůže být považováno za plnění účelu, pro který byla rezerva vytvořena.

39. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobkyně nebyla oprávněna zahrnout do daňové účinných výdajů rezervu vytvořenou za účelem opravy hmotného majetku. Tvorba a následná daňová uznatelnost rezerv je dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách spojena se splněním formálních podmínek [např. existence samostatného účtu v bance – pokud účet není zřízen u banky ve smyslu § 1 zákona o bankách, nelze uznat rezervu jako daňově účinný výdaj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2020, č. j. 9 Afs 14/2020-31); účet musí být samostatný ve smyslu vytvořený výhradně za účelem tvorby rezerv (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2020, č. j. 29 Af 132/2018-37, bod 24); a na tento účet musí být složeny peněžní prostředky v plné výši rezervy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání]. Pokud tyto podmínky splněny nejsou, nelze než daňovému subjektu doměřit daň, neboť došlo k neoprávněnému zahrnutí rezervy do daňově účinných výdajů (srov. věta první § 7 odst. 4 zákona o rezervách).
40. Ač se výsledek daňového řízení může žalobkyni zdát tvrdý, je v souladu s § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Soudní judikatura je ustálena, pokud jde o výklad § 7 odst. 4 zákona o rezervách, na tom, že formální podmínky stanovené v tomto zákonném ustanovení je nutno dodržet bez ohledu na to, zda a jaký vliv mělo jejich nedodržení na splnění účelu rezervy.
41. V bodě 40 rozsudku ze dne 10. 12. 2020, č. j. 7 Afs 119/2020-36, Nejvyšší správní soud vyložil, že pro závěr o nezákonné rezervě postačuje, pokud byla deponována na účtu, který nebyl využíván výhradně k ukládání rezervy, kdy je bezvýznamné, že (a zda) s částkou rezervy uloženou na tomto účtu daňový subjekt nečinil žádné nedovolené dispozice a rezerva byla čerpána v souladu se zákonem. V posuzované věci měl daňový subjekt na účet rezervy ukládat své úspory vzhledem k výhodnému úročení.
42. V bodě 20 rozsudku ze dne 3. 4. 2020, č. j. 9 Afs 14/2020-31, Nejvyšší správní soud judikoval, že jde o nezákonnou rezervu v případě, kdy daňový subjekt všechny jiné zákonné podmínky splnil, ale rezervu uložil u spořitelního družstva (nikoli u banky). Nejvyšší správní soud vyšel z toho, že daňový subjekt vytvořením rezervy fakticky naplnil účel jejího vytváření a že cílem vytvoření rezervy nebylo získání jakékoli nepřipustné výhody oproti postupu předpokládanému zákonem o rezervách. Kasační soud však zdůraznil, že „[s]oudní přezkum je však obecně nástrojem přezkumu dodržování zákonnosti, nikoli nástrojem odstraňování tvrdostí. K tomu slouží v daňovém řízení typicky prominutí daně nebo příslušenství daně podle § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, či prominutí penále podle jeho § 259a, které by mohlo a mělo být aplikováno právě na takové situace. Naopak v tom, že správce daně a poté žalovaný vyložili § 7 odst. 4 zákona o rezervách jediným způsobem, který plyne z jeho textu, nelze spatřovat

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nemorální a šikanózní postup, rozporný s dobrými mravy, jak uvádějí stěžovatelé.“

43. Daňové orgány tedy správně žalobkyni doměřily daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2016 a 2017, neboť žalobkyně nedodržela podmínku stanovenou v § 7 odst. 4 zákona o rezervách (k rozhodnému dni nečinil zůstatek samostatného účtu rezervu v plné výši), rezerva měla být podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách ve zdaňovacím období roku 2016 zrušena a ve zdaňovacím období roku 2017 v její tvorbě nemohlo být pokračováno. Konkrétní skutkové okolnosti, které byly důvodem nedodržení § 7 odst. 4 zákona o rezervách, mohou být relevantní pro rozhodování ve věcech případného prominutí daně nebo jejího příslušenství podle § 259 a násl. daňového řádu.
44. Soud nepřisvědčil žalovanému, že by na posouzení důvodnosti žaloby mělo mít vliv, že žalobkyně akceptovala výsledky daňové kontroly v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2018. Žalobkyně podala dne 7. 3. 2021 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, kde předpokládala doměření daně z důvodu zrušení rezervy ve zdaňovacím období roku 2016 a dovozovala z toho dvojí zdanění rezervy vzhledem ke zdanění rezervy, zrušené ve zdaňovacím období roku 2018. Na základě tohoto dodatečného daňového přiznání byla žalobkyni doměřena daň nižší přesně o částku rovnající se součtu daní doměřených dodatečnými platebními výměry. Žalobkynino odůvodnění dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018 nelze považovat za zdroj zjištění rozhodných skutkových okolností pro posouzení právní otázky, zda rezerva byla zrušena v roce 2016 nebo 2018. Bylo na daňových orgánech, aby tuto otázku řádně objasnily a právně posoudily. Žalobkyni nelze klást k tíži, že správce daně její dodatečné daňové přiznání akceptoval a doměřil na jeho základě sníženou daň. K duplice žalovaného soud uvádí, že námitka cílů a veřejného zájmu, které má § 7 odst. 4 zákona o rezervách sledovat, nebyla žalobkyní v replice uplatněna opožděně, neboť se jednalo o rozvinutí v žalobě včas uplatněného žalobního bodu, který se týkal výkladu tohoto zákonného ustanovení (srov. bod 31, rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 6 As 17/2020-74).
45. Soud neprovedl žalobkyní navržený důkaz správním spisem, neboť správním spisem se v soudní řízení správním dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

VII.

Náklady řízení

46. Výrokem II tohoto rozsudku soud žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně ve věci neměla úspěch (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*) a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal při jednání soudu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. ledna 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.