ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **QATROSYSTEM, spol. s r. o.**, se sídlem Kyjovská 3578, Havlíčkův Brod, zastoupená Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2019, č. j. 21002/19/5200-11435-706478, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 5. 2021, č. j. 62 Af 55/2019-51,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 10. 11. 2014, č. j. 1602535/14/2903-50522-708979, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 1 052 030 Kč, a současně vznikla žalobkyni zákonná povinnost uhradit penále ve výši 210 406 Kč. Žalovaný uvedené rozhodnutí správce daně v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil tak, že se penále mění z částky 210 406 Kč na částku 0 Kč.

[2] Žalovaný rozhodoval poté, co Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 31. 1. 2019, č. j. 62 Af 19/2016-320 (dále jen „předchozí rozsudek)“, zrušil původní rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2015, č. j. 36514/15/5200-11435-706478, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud předchozím rozsudkem rozhodl poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, jeho původní rozsudek ze dne 1. 2. 2018, č. j. 62 Af 19/2016-286, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud přitom dovodil, že se správce daně dopustil pochybení (správce daně měl vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, nikoliv ihned zahájit daňovou kontrolu), které se promítlo do zákonnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2015, č. j. 36514/15/5200-11435-706478, ve vztahu k povinnosti žalobkyně hradit daňové penále.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalobu, kterou krajský soud zamítl. Krajský soud uvedl, že žalobkyně v žalobě v podstatné míře opakovala argumentaci, kterou uplatnila již v rámci žaloby proti předchozímu rozhodnutí žalovaného, se kterou se krajský soud vypořádal v předchozím rozsudku.

[4] Krajský soud nepřisvědčil závěru žalobkyně, že porušení pravidla dle § 7 odst. 4 poslední věty zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), podle něhož prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena, nemá za následek ztrátu daňové uznatelnosti. Podle krajského soudu žalobkyně nezdaněnými prostředky na spořicím účtu určenými dle jejího tvrzení na tvorbu rezervy nakládala v rozporu s požadavky zákona o rezervách a používala je i na svoji provozní činnost. Rozlišování na „fáze“ tvorby a čerpání, kdy podle žalobkyně k „testování“ účelu použití natvořené rezervy má dojít až ve fázi čerpání, není podle krajského soudu případné. Z § 7 odst. 4 zákona o rezervách totiž plyne, že daňová uznatelnost rezerv je vázána na dodržení podmínky uložení peněžních prostředků na samostatný účet určený výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Je nerozhodné, kdy žalobkyně prostředky z účtu na svůj běžný provoz čerpala, neboť 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. Krajský soud již v předchozím rozsudku vysvětlil, že je nerozhodné, že celkově 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.

[5] Pokud žalobkyně poukazovala na nelogičnost vázanosti prostředků a omezeného pohybu finančních prostředků složených na samostatném bankovním účtu, krajský soud uzavřel, že žádná z jí příkladmo uváděných situací v projednávané věci nenastala, a z argumentace žalovaného ani závěry uváděné žalobkyní nelze dovozovat.

[6] I když žalobkyně namítala, že bankovní účet neumožnil provádět platby zajišťující běžný provoz, a proto ani nelze konstatovat, že peněžní prostředky byly čerpány na její provozní záležitosti, podle krajského soudu nerozporovala, že peněžní prostředky na daném účtu užívala k jinému účelu, než pro který byla rezerva vytvořena. Sama žalobkyně v průběhu daňového řízení sdělila, že finanční prostředky ze spořicího účtu určeného k

tvorbě rezerv byly čerpány na provozní činnost. Žalobkyně neprokázala použití rezervy na účely, na které byla rezerva vytvořena.

[7] K argumentaci týkající se odepisování nemovitých věcí jako souboru majetku krajský soud uvedl, že žalovaný vycházel ze zjištění, že žalobkyně majetek pod inventárním číslem 43 ve svém účetnictví evidovala jako soubor nemovitého majetku, kdy nemovité věci nebyly samostatně oceněny a evidovány. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, který v souladu se závěry předchozího rozsudku uzavřel, že podle § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je vytvoření souboru věcí možné pouze u movitých věcí. Nemovité věci do souboru pro účely zákona o daních z příjmů nelze začleňovat. Nelze-li podle zákona o daních z příjmů evidovat a odepisovat jednotlivé nemovité věci jako soubor majetku, nelze oprávněně tvořit k takto vytvořenému souboru majetku zákonnou rezervu, ledaže by byla vytvořena ke každé nemovité věci zvlášť. Účetní i daňové odpisy musí být stanoveny ke každé nemovité věci zvlášť, což platí i pro tvorbu rezerv. Není možné akceptovat tvorbu rezervy k souboru více nemovitých věcí. Na tom podle krajského soudu nic nemění ani skutečnost, že žalobkyně zpracovala v souladu s § 7 odst. 5 zákona o rezervách rozpočet nákladů na jednotlivé nemovité věci zvlášť.

[8] Krajský soud dále odkázal na své závěry vyslovené v předchozím rozsudku. Možnost tvorby rezervy je zákonem poskytovanou výhodou, která dovoluje kumulovat finanční prostředky ze zisku, aniž by byly zdaněny. Odkazy žalobkyně na skutečnost, že ve výsledku by nedošlo ke změně hospodářského výsledku, nejsou zcela případné, neboť 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.

[9] Ke zmínce žalobkyně o dodatku ke smlouvě o spořicím účtu krajský soud uvedl, že již v předchozím rozsudku upozornil, že z uvedeného dodatku neplyne po stránce skutkové nic, co by mohlo mít vliv na výše uvedené závěry. Vinkulace určité částky na účtu nevyvrací právní názor soudu, že je nesprávné přesvědčení žalobkyně o možnosti čerpat z účtu prostředky na provoz, nepoklesl-li zůstatek pod částku určenou pro tvorbu rezerv.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „napadený rozsudek“ a „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem.

[11] Stěžovatelka namítá, že podmínky pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách splnila.

[12] Stěžovatelka má za to, že pravidlo zakotvené v poslední větě § 7 odst. 4 zákona o rezervách (*„peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.“)* není další podmínkou daňově účinné tvorby rezervy na

opravu hmotného majetku. Pojednává totiž o čerpání rezervy, tedy o fázi, ve které je již celá rezerva „natvořena“ a má dojít k jejímu skutečnému použití na účel, pro který si ji daňový subjekt v průběhu několika zdaňovacích období tvořil. Podle stěžovatelky je nutné ctít zákonodárcem použitou terminologii a striktně rozlišovat jednotlivé „fáze“ spojené s institutem rezerv. Ve fázi „tvorby“ rezervy tak nemůže dle stěžovatelky k „čerpání“ ve smyslu poslední věty § 7 odst. 4 zákona o rezervách *de iure* dojít. Stejně tak se při samotné tvorbě rezervy testují pouze podmínky daňové uznatelnosti, mezi které posuzování účelovosti čerpání finálně natvořené rezervy nepatří. Důsledkem porušení podmínek pro tvorbu rezervy je ztráta její daňové uznatelnosti (a návazně povinnost rezervu adekvátním způsobem rozpustit). Důsledkem vadného postupu při čerpání (mimo určený účel tvorby), tj. v okamžiku faktického použití finančních prostředků, bude identická ztráta daňové účinností tvorby s tím rozdílem, že bude daňový subjekt nucen opravit dříve uplatněný náklad formou dodatečných daňových přiznání.

[13] Stěžovatelka namítá, že smysl a účel § 7 odst. 4 zákona o rezervách byl v jejím případě naplněn už tím, že peněžní prostředky v jasně deklarované výši připsané na samostatný účet u banky byly odděleny od ostatních provozních prostředků stěžovatelky, byly určeny výhradně na čerpání rezervy a stěžovatelka s nimi po dobu depozice nedisponovala. O tom svědčí rovněž i vinkulace zřízená na částku ve výši 3 000 000 Kč.

[14] Podle stěžovatelky je nesporné, že složila za zdaňovací období 2013 na bankovních účtech více finančních prostředků, než jak stanoví § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Z materiálního hlediska byla dikce zákona naplněna. Finanční pohyby, které stěžovatelka v období od 1. 1. 2014 do 31. 8. 2014 na bankovním účtu provedla, nemohly mít z hlediska materiální stránky věci žádný dopad na daňově uznatelnou tvorbu rezerv, neboť stěžovatelka i přes tyto pohyby disponovala větším množstvím finančních prostředků, než bylo pro tvorbu dle zákona zapotřebí.

[15] Zákon o rezervách z pohledu daňové uznatelnosti tvorby rezervy normuje toliko pravidla pro „zákonnou“ výši finančních prostředků, která odpovídá rovnoměrně rozložené (do jednotlivých zdaňovacích období) předpokládané celkové výši výdaje na opravu dlouhodobého majetku. Toliko o tuto výši je daňový subjekt oprávněn upravit základ daně (snížit si jej). I kdyby ve fázi tvorby rezervy (např. již v prvním zdaňovacím období) deponoval na samostatném bankovním účtu prostředky ve výši celkové plánované opravy, daňově uznatelným výdajem by byla pouze adekvátní část odpovídající tvorbě rezervy za jedno příslušné zdaňovací období. Finanční prostředky „natvořené“ nad rámec s sebou žádné daňové dopady nenesou. I to vede stěžovatelku k závěru, že pro daňovou uznatelnost výdaje v podobě tvorby rezervy za jedno zdaňovací období rozhoduje splnění podmínek vztahujících se toliko k této „dílčí části“ rezervy. Ve svém případě pokládá za rozhodné, že finanční prostředky na zvláštním účtu neklesly pod částku rezervy určenou na opravu souboru nemovitých věcí, a cíle zákona tak bylo dosaženo. Stěžovatelka neusilovala o získání neoprávněné výhody ani netvořila rezervy fiktivně.

[16] Stěžovatelka se domnívá, že přehnané požadavky krajského soudu ve vztahu ke tvorbě rezerv jsou výrazem přepjatého formalismu. Rozhodnutí krajského soudu je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu týkající se výkladu

právních norem. Dle stěžovatelky je nesporné, že zákonodárce právní úpravou zavádějící povinnost fyzicky spořit peníze během jednotlivých let tvorby rezervy necílil na absolutní zákaz pohybů peněz na samostatném bankovním účtu (ve vztahu k daňové uznatelnosti tvorby rezervy).

[17] Stěžovatelka namítá, že závěr krajského soudu je ve svém důsledku způsobilý k zásahu do ústavním pořádkem garantovaného práva svobodně vlastnit majetek, neboť podle něj jakýkoli pohyb s penězi na účtu může být považován za porušení zákonné podmínky pro daňovou uznatelnost tvorby rezervy. Možný zásah stěžovatelka spatřuje např. v krácení svobodné volby nakládat s úroky z uložených peněz na samostatném bankovním účtu, v případě platby za vedení bankovního účtu, či nápravy u platby provedené omylem. Krajský soud ale k jí uvedeným příkladům konstatoval, že „*žádná z takových situací v projednávané věci nenastala, a z argumentace žalovaného ani závěry, které uvádí stěžovatel, nelze dovozovat*“. Tyto příklady však neměly odkazovat na existující skutečnosti, nýbrž měly demonstrativně naznačit absurdnost striktního výkladu úpravy tvorby rezerv zastávaného žalovaným.

[18] Stěžovatelka také poukazuje na to, že sám zákon o rezervách počítá se změnou výše rezerv, jelikož podle § 7 odst. 7 zákona o rezervách je poplatník dokonce povinen změnit výši rezervy v okamžiku, kdy zjistí, že jsou k tomu dány důvody – takovými důvody může být např. devastace části hmotného majetku náhlou živelnou událostí. Zákon tedy *expressis verbis* zakotvuje povinnost upravit (tedy i snížit) výši rezervy. V takovém případě výsledná výše rezervy klesne o příslušnou částku rezervy tvořenou na takto zničený hmotný majetek. Bylo by ústavně nekonformní, aby i s vytvořeným „přeplatkem“ na bankovním účtu určeném k tvorbě rezervy nebyl poplatník oprávněn z titulu poslední věty odstavce 4 citovaného ustanovení disponovat, tj. převést jej jinam.

[19] Stěžovatelka dále namítá, že tvorbu rezervy podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách nelze vnímat jako daňovou výhodu. Výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů je samotný náklad v podobě výsledné opravy hmotného majetku. Zákon o rezervách tento „jednorázový“ výdaj z daňového pohledu rozděluje do několika zdaňovacích období, ve kterých daňový subjekt rezervu na opravu vytváří (rezervu nelze tvořit pouze jedno zdaňovací období; maximální délka tvorby je deset zdaňovacích období). Stále se však jedná o výdaj ve výši rezervy jako takové (nikoli více), pouze jinak rozdělený v čase. Daňový subjekt si tímto způsobem nesnižuje hospodářský výsledek více, než kdyby (jednorázově) provedl opravu bez tvorby rezervy. Daňový subjekt neobdrží (z daňového úhlu pohledu) nic navíc, proto není restriktivní výklad zákonných pravidel opodstatněný

[20] Předmětné ustanovení zákona o rezervách kodifikuje povinnost složit do určitého okamžiku peněžní prostředky na samostatný bankovní účet a ponechat je (zákonnou výši) na tomto účtu po celou dobu tvorby rezervy. V konečném důsledku to pro daňový subjekt znamená, jako by tyto finanční prostředky (např. v podobě jedné třetiny celé rezervy za jedno zdaňovací období) fakticky již v daném období vynaložil (neboť mu zákon zakazuje s nimi do celkového vytvoření rezervy disponovat). Již v prvním roce tvorby rezerv tak tyto představují pro daňový subjekt zatížení v podobě nemožnosti skutečně s penězi

nakládat. Také zákon o účetnictví vyžaduje, aby účetní jednotka rezervu vytvořila a uvedla své účetnictví do souladu se zásadami pro jeho vedení.

[21] Podle stěžovatelky zákon o daních z příjmů ani zákon o rezervách výslovně nezakazují vést více nemovitých věcí na jedné inventární kartě. Ať už poplatník odepisuje každou nemovitou věc zvlášť na jednotlivých řádcích, nebo tento krok tzv. přeskočí a uvede přímo celkovou výši odpisů, nemá tato skutečnost vliv na hospodářský výsledek společnosti, potažmo na správnou výši daně.

[22] Podle stěžovatelky byl při aplikaci § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů upřednostněn formalistický přístup. Rezerva, resp. její výše závisí ve smyslu § 7 odst. 5 zákona o rezervách toliko na rozpočtu nákladů na opravu majetku. Stěžovatelka i přesto, že na inventární kartě č. 43 evidovala více nemovitých věcí, zpracovala v souladu s výše citovaným ustanovením zákona o rezervách rozpočet nákladů na jednotlivé nemovité věci zvlášť. Správce daně měl možnost odečíst, v jaké výši a k jaké nemovité věci budou opravy provedeny. Tímto je splněna podmínka dostatečné určitosti, srozumitelnosti a konkrétnosti výše budoucích oprav, resp. díky tomu i výše tvořené rezervy. Bylo by nesprávné se domnívat, že jiné označení věci změní samotnou její podstatu.

[23] Stěžovatelka z důvodu koupě závodu (tvořeného více nemovitými věcmi) nemovitý majetek, který je nepochybně hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, zapsala na jednu inventární kartu. Žalovaný však kvůli tomu, že tento majetek stěžovatelka formálně nevedla na samostatných kartách, z něj vytvořil tzv. soubor nemovitého majetku – kategorii, kterou zákon o daních z příjmů explicitně nezná. Zápis na kartě však podle stěžovatelky neurčuje povahu majetku, vždy je nutné posuzovat jeho samotnou podstatu.

[24] Důsledkem postupu žalovaného by bylo, že takový majetek by např. následně nepodléhal povinnosti odpisování ve smyslu zákona o účetnictví, resp. § 26 zákona o daních z příjmů. Pořizovací cenu takového majetku by daňový subjekt zřejmě mohl uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů v roce pořízení v plné výši. Výklad zaujatý žalovaným by vedl k daňově absurdním situacím.

[25] Stěžovatelka nevidí v daňové ani v běžné realitě negativní dopad takto evidovaného majetku, resp. tvorby rezervy k tomuto majetku, který by se měl projevit nesprávným stanovením daně. Stěžovatelka se navíc domnívá, že odkaz pod čarou v zákoně o rezervách odkazující na ustanovení zákona o daních z příjmů vymezuje toliko hmotný majetek, ke kterému lze tvořit rezervu, ale nezakládá vztah mezi způsobem evidence majetku poplatníkem a možností tvorby rezervy. Žalovaný při hodnocení hmotného majetku postupoval toliko s cílem neuznat tvorbu rezervy za daňově uznatelnou a krajský soud se s ním ztotožnil. Proto namísto relevantního hodnocení nemovitých věcí, ke kterým stěžovatelka rezervu tvořila, a které specifikovala, vytvořili krajský soud a žalovaný „umělou“ kategorii (soubor nemovitých věcí), a dovodili, že nespadá do kategorie hmotného majetku, tedy nelze k němu tvořit rezervy.

[26] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Připomněl, že byl vázán právním názorem krajského soudu vysloveným v rozsudku ze dne 31. 1. 2019, č. j. 62 Af 19/2016-320. Neměl důvod k jinému posouzení otázky doměření daně, neboť v dalším řízení ohledně této otázky nedošlo ke změně skutkového stavu.

[27] Podle žalovaného trvání na dodržování striktně vymezených zákonných podmínek nelze zaměňovat s přílišným formalismem. Stěžovatelčin „volnější“ výklad nemá oporu v zákoně. Jeho přijetí by ve výsledku vedlo k vyprázdnění podmínky samostatnosti a účelovosti účtu plynoucí z § 7 odst. 4 zákona o rezervách.

[28] Zákon o rezervách neumožňuje daňovým orgánům rozlišovat, zda chování daňových subjektů mělo z hlediska materiální stránky věci dopad na daňovou uznatelnost rezerv, jak se mylně domnívá stěžovatelka. Pravidla jsou nastavena striktně, pro všechny daňové subjekty jednotně a bez možnosti aplikace správního uvážení ze strany daňových orgánů např. ohledně toho, zda daňovým subjektům z jejich chování plynou neoprávněné daňové výhody či nikoli nebo zda svými postupy (použitím finančních prostředků z účtu pro tvorbu rezerv na provozní náklady) daňové subjekty sledují ekonomickou racionalitu života.

[29] Daňová uznatelnost výdaje z titulu tvorby rezervy představuje jasný benefit pro daňové subjekty (možnost kumulovat finanční prostředky ze zisku, aniž by byly zdaněny). Přísná pravidla vyvažují výhody plynoucí z tvorby rezerv a rizika daňových úniků či spekulací. Pokud tedy daňový subjekt hodlá tohoto institutu využít, musí si být vědom, že bude muset prokázat veškeré zákonem stanovené podmínky k uplatnění tohoto nákladu.

[30] K argumentaci stěžovatelky ohledně souboru nemovitého majetku žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2013, č. j. 1 Afs 86/2012-27, podle něhož se jako logická se jeví 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. Žalovaný ani následně krajský soud proto nepochybili, pokud vycházeli z § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ze kterého vyplývá, že soubor majetku je možný vytvářet pouze k movitým věcem. Pokud není možné pro účely zákona o daních z příjmů začleňovat nemovité věci do souborů, nelze pak logicky oprávněně k takto vytvořenému souboru nemovitých věcí vytvořit rezervu, která by byla dle zákona o daních z příjmů daňově účinná.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[31] Kasační stížnost je včasná a projednatelná.

[32] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[33] Stěžovatelka především namítá, že prováděním pohybů na bankovním účtu neporušila podmínky tvorby rezervy jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 7 odst. 4 zákona o rezervách, resp. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[34] Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelnými výdaji také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon, kterým je zákon o rezervách.

[35] Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách platí, že *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.* (důraz přidán NSS)

[36] V obdobném případě již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2020, č. j. 7 Afs 119/2020-36, rozhodl, že *„stěžovatel nesplnil podmínky § 7 odst. 4 zákona o rezervách, neboť účet, na který převedl prostředky na tvorbu rezerv, nebyl určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Stěžovatel tedy nebyl oprávněn dané prostředky uplatnit jako daňově účinné výdaje. Na uvedeném závěru přitom nic nemění tvrzení stěžovatele, že po celou dobu měl na daném bankovním účtu vyšší finanční prostředky, než byla výše rezerv. Právní úprava není koncipována tímto způsobem; nestanoví, že by se omezení dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách týkající se bankovního účtu vztahovalo pouze na částky přesahující částku rezerv. Nerozhodné přitom jsou i důvody, které stěžovatele k nedovoleným transakcím vedly.* [...] *Rozhodl-li se účet používat i k jiným, než zákonem o rezervách dovoleným účelům (v kasační stížnosti tvrdí, že tak učinil za účelem optimalizování prostředků k úročení), musí nyní nést důsledky tohoto jednání“*.

[37] Z výše uvedeného vyplývá, že jednou z podmínek daňové uznatelnosti tvorby rezerv je ukládání peněžních prostředků na samostatný účet určený výhradně pro tento účel.

[38] Stěžovatelka tuto podmínku ve své kasační stížnosti správně identifikuje, nelze však souhlasit s jejím tvrzením, že jí i dostála. Zřízení vinkulace na určitou částku tím samo o sobě není. Tato skutečnost sice může nasvědčovat jí tvrzenému záměru, ovšem pro posouzení věci je rozhodující faktický stav, tedy zdali byl bankovní účet určen a používán

výhradně pro ukládání prostředků rezerv (což se v případě stěžovatelky nestalo, jak bude popsáno dále).

[39] Ze správního spisu je patrno, že na stěžovatelčině bankovním účtu č. 107-1743330267/0100 u Komerční banky probíhaly v období od 1. 1. 2014 do 31. 8. 2014 finanční transakce. Sama stěžovatelka správci daně v daňovém řízení sdělila, že finanční prostředky čerpané v tomto období z účtu byly využity na její provozní potřeby. Krajský soud na základě těchto skutečností usoudil, že žalovaný nepochybil, když kvůli porušení § 7 odst. 4 zákona o rezervách neuznal takto nashromážděné finanční zdroje jako daňově uznatelný výdaj.

[40] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu přílišný právní formalismus. Z materiálního hlediska byl podle ní účel zákona dodržen. Na účtech měla totiž uloženo více finančních prostředků, než bylo pro tvorbu rezerv dle zákona nutno. Jako nepřiměřený dopad spatřuje stěžovatelka to, pokud by převedení prostředků, se kterými zákon žádné daňové konsekvence nespojuje, na jiný účet, mělo znamenat ztrátu daňové uznatelnosti zbylých zdrojů tvořících rezervu. Za rozhodné stěžovatelka považuje, že finanční prostředky na určených účtech celkově neklesly pod částku rezervy určené na opravu souboru nemovitých věcí.

[41] Stěžovatelka touto argumentací opomíjí zásadní důvod, pro který žalovaný neuznal vytvořené rezervy jako výdaj podle zákona o daních z příjmů. Tím je nedodržení podmínky samostatného účtu určeného výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Tato podmínka je navíc jednoznačně definovaná. Pro její splnění nepostačuje pouze to, že nebude manipulováno s finančními prostředky ve výši zákonem určené rezervy uloženými na účtu, jak se snaží tvrdit stěžovatelka. Nejvyšší správní soud už ostatně ve svém výše citovaném dřívějším rozhodnutí č. j. 7 Afs 119/2020-36 stěžovatelkou zastávaný názor vyvrátil. Jestliže stěžovatelka také namítá, že ostatní podmínky dodržela (např. dostatečná výše rezerv v řádném termínu), nemůže to zhojit nedodržení shora popsané podmínky.

[42] Stěžovatelka nedodržela zákonodárcem jednoznačně vymezenou podmínku pro tvorbu rezervy. Závěry krajského soudu tak nelze hodnotit jako nepřiměřeně formalistické.

[43] Stěžovatelčina disputace na téma „tvorba“ a „čerpání“ rezervy v dané věci nemůže změnit ničeho na tom, že její bankovní účet nebyl určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Krajský soud v napadeném rozsudku správně poznamenal, že tato argumentace není případná.

[44] Stěžovatelka dále uvádí praktické příklady, kterými se snaží prokázat absurdnost výkladu zaujatého krajským soudem. Nejvyšší správní soud k tomu ve shodě s krajským soudem uvádí, že žádná z takových situací v projednávané věci nenastala. Pouze pokud by k některé nastíněných situací došlo, mělo by smysl uvažovat, zda přístup správce daně není nezákonný. V nynější situaci však platí, že stěžovatelka využila finanční prostředky nashromážděné na bankovním účtu určeném pro tvorbu rezervy ke svým provozním

potřebám, a nebyla přitom pod tlakem různých hypotetických okolností (často nezávislých na její vůli), které v kasační stížnosti příkladmo uváděla. V tomto kontextu nelze shledat výklad zaujatý krajským soudem za absurdní.

[45] Dále stěžovatelka namítá, že tvorbu rezervy nelze vnímat jako daňovou výhodu, a proto by se na pravidla o tvorbě rezerv neměl uplatňovat restriktivní výklad. Nejvyšší správní soud však této argumentaci nemůže přisvědčit, neboť se přiklání k závěru krajského soudu vyjádřenému v napadeném rozsudku. Tvorba rezerv jako daňově uznatelných výdajů není zákonem stanovenou povinností, jak mylně uvádí stěžovatelka. Představuje možnost kumulovat finanční prostředky ze zisku, aniž by byly zdaněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2013, č. j. 1 Afs 86/2012-27, publ. pod č. 2821/2013 Sb. NSS). Není nepřiměřeným formalismem trvat při poskytování daňové výhody na dodržování pravidel (byť striktních).

[46] Nejvyšší správní soud uzavírá, že se krajský soud dostatečně vypořádal s argumentací stěžovatelky a správně posoudil otázku naplnění zákonných podmínek pro daňovou uznatelnost tvorby rezerv ukládáním prostředků na samostatný bankovní účet. Námitka stěžovatelky je nedůvodná.

[47] Další okruh námitek stěžovatelky směřuje proti závěru krajského soudu, že není možné akceptovat tvorbu rezervy k souboru více nemovitých věcí.

[48] Ve vztahu k těmto námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že závěr o tom, že stěžovatelka nesplnila podmínku bankovního účtu, který je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv, je nosným důvodem rozhodnutí žalovaného, jenž obstojí sám o sobě. Pokud tato podmínka není splněna, má to vždy za následek ztrátu daňové uznatelnosti rezerv na opravu, bez ohledu na splnění ostatních podmínek. Jestliže krajský soud v napadeném rozsudku tento závěr neshledal nezákonným, a Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů jeho úsudek potvrdil, již tato skutečnost pro stěžovatelku v dané věci znamená, že její kasační stížnost nemůže být úspěšná (ve smyslu zrušení napadeného rozsudku).

[49] Nejvyšší správní soud nicméně ani pokud jde o oprávnění tvořit rezervy na opravu pouze jednotlivých nemovitých věcí, a nikoli jejich souborů, neshledal závěry krajského soudu aprobující postup správce daně, resp. žalovaného nezákonnými.

[50] Podle § 26 odst. 2 písm. a), b) a c) zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, se 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. 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 netvoří 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.

[51] Žalovaný správně přihlédl k tomu, že zákon o daních z příjmů ve shora citovaném ustanovení definujícím hmotný majetek i pro účely § 7 zákona o rezervách se soubory nemovitostí nepočítá, výslovně připouští pouze soubory věcí movitých o určité charakteristice. V odstavci 58 napadeného rozhodnutí poukázal i na logickou souvislost s odepisováním hmotného majetku a připomněl i úvahu krajského soudu z předchozího rozsudku v téže věci, podle níž by bylo absurdní, kdyby určitý předmět nesplňující kritéria § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů nebyl proto zařazen mezi hmotný majetek a cena jeho pořízení byla jednorázově uplatněna do daňově účinných nákladů (tj. nedocházelo by k postupnému odpisování, tedy rozložení nákladu do více zdaňovacích období), současně by však bylo možno na opravu téhož předmětu tvořit rezervu s odůvodněním, že jednorázové uplatnění nákladů na opravu by příliš zkreslilo daňový základ.

[52] V základu úvahy žalovaného tedy stál fakt, že stěžovatelka nedoložila ocenění jednotlivých nemovitostí pořízených společnou koupí, jež evidovala také společně na inventární kartě č. 43, přičemž z účetnictví byla patrná pouze jejich celková cena. Není-li oceněna každá nemovitá věc zvlášť na počátku tvorby rezervy (a takto postupně odepisována), je tím ztížena kontrola čerpání rezervy na opravy jednotlivých nemovitostí a naplnění požadavku souladu účetního stavu se skutečností. S tím Nejvyšší správní soud souhlasí. Oporu pro závěr, že rezervy na opravu lze tvořit pouze ve vztahu k těm předmětům, které splňují všechny definiční znaky § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ostatně poskytuje i žalovaným připomínaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 86/2012-27, odst. [22]. Ani druhá kasační námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[53] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[54] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. února 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu