



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: **GRANDHOTEL PUPP Karlovy Vary, akciová společnost,**  
IČ 00022004, Mírové náměstí XE/2, 360 01 Karlovy Vary,  
zastoupeného ARIADNA, s. r. o., IČ 64581144, daňově poradenskou  
kanceláří, Nademlejská 683/5, 198 00 Praha 9,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602**  
00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2023, č.j. 29454/23/5200-11433-713239,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 5. 11. 2023, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou dne 6. 11. 2023, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2023, č.j. 29454/23/5200-11433-713239 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „správní orgán I. stupně“) ze dne 26. 8. 2022, č.j. 763479/22/2401-50523-403389 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), a podle § 143 odst. 1, 3 a § 1XGdaňového řádu z moci úřední doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 vyšší o částku 6 448 600 Kč a současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20% z doměřené daně, tj. 1 289 720 Kč. Napadeným rozhodnutím byla doměřená daň snížena na částku 4 928 600 Kč a penále na částku 985 720 Kč. V ostatním zůstal výrok dodatečného platebního výměru beze změny.

2. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, která jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád. Daň z příjmu je upravena zákonem o daních z příjmů.
3. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), 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, nebo položkou snižující základ daně z příjmů u poplatníků daní z příjmů.

### [III] Žaloba

4. Žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost. Správce daně postupoval v daňovém řízení účelově, když daňovou kontrolu ukončil záměrně předčasně. V rozporu s § 113 odst. 3 a § 115 odst. 1 daňového řádu sám doplňoval důkazní řízení, které v průběhu daňové kontroly odmítl provést. Obešel tak ustanovení o prekluzi lhůty pro stanovení daně a § 115 odst. 2 daňového řádu, což nechal žalovaný jako jeden z odvolacích důvodů bez povšimnutí. Jádrem sporu bylo, zda byly dodrženy podmínky stanovené zákonem pro tvorbu rezerv.

#### Naplnění podmínek pro tvorbu rezervy podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách

5. Žalovaný tvrdil, že na základě provedené analýzy pohybů na žalobcových bankovních účtech bylo zjištěno, že bankovní účty byly využívány i k jiným účelům než jen pro ukládání prostředků rezerv. Žalobce s peněžními prostředky libovolně disponoval, když k převodům docházelo nejen mezi žalobcovými účty, ale i na účty třetích osob. Žalobce neponechával peněžní prostředky na bankovním účtu do doby čerpání či rozpuštění vytvořených rezerv. Konkrétní transakce jsou popsány ve Zprávě o daňové kontrole.
6. Žalobce (v žalobě) namítal, že tvrzení žalovaného nejsou v souladu se skutečností, neboť žalovaný vyložil § 7 odst. 4 zákona o rezervách příliš formalisticky a zjevně účelově, v rozporu se smyslem zákona o rezervách i dalšími právními předpisy. Z dikce § 7 odst. 4 zákona o rezervách nevyplývá, že by daňový subjekt mohl zřídit pro ukládání peněžních prostředků tvořících rezervu jen jeden jediný samostatný účet. Při možné nestabilitě bankovního sektoru by výklad předmětného ustanovení ve prospěch možného jediného samostatného bankovního účtu vedl k nucené nebezpečnosti daňových subjektů, které by nemohly případná rizika rozložit mezi více samostatných účtů vytvořením portfolia samostatných účtů vedených u různých bankovních ústavů. Podle právního názoru žalobce může daňový subjekt zřídit více samostatných bankovních účtů, na které ukládá peněžní prostředky tvořící rezervu či rezervy. Z dikce § 7 odst. 4 zákona o rezervách totiž vyplývá, že samostatný účet (samostatné účty)

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

může sloužit pro ukládání peněžních prostředků i pro více rezerv (*a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení*). Žalobce zřízením více samostatných bankovních účtů při více tvořených rezervách (podle svého názoru) neporušil § 7 odst. 4 zákona o rezervách, neboť mu to zákon o rezervách umožňuje.

7. Žalobcův názor je i v souladu s názorem správce daně uvedeným ve zprávě o daňové kontrole na stranách 63 a 64, kde správce daně uvedl, že zákon připouští existenci více než jen jednoho samostatného účtu v bance ke krytí více rezerv v termínu pro podání daňového přiznání. Lze tedy souhlasit s daňovým subjektem, že na různých samostatných účtech mohou být uloženy peněžní prostředky pro krytí více rezerv na opravy současně a zároveň také, že peněžní prostředky týkající se jedné rezervy mohou být po dobu její tvorby, tzn. za jednotlivá zdaňovací období, deponována na různé samostatné účty, avšak vždy v jejich plné výši připadající na jedno zdaňovací období. V souladu s tímto závěrem posuzoval správce daně v předmětné daňové kontrole splnění podmínek týkajících se uložení peněžních prostředků u každé jednotlivé rezervy zvlášť. V rámci hodnocení důkazních prostředků nikdy netvrdil, že je povinnost disponovat pouze jedním samostatným účtem v bance ke krytí součtu hodnot vytvořených rezerv.
8. Vzhledem k výše uvedenému byl žalobce přesvědčen, že neporušil ani další podmínku § 7 odst. 4 zákona o rezervách, a to, že peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období budou převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Je nerozhodné, zda budou předmětné peněžní prostředky převedeny na jeden nebo na více samostatných účtů. Rozhodující je, aby celková částka peněžních prostředků převedených nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání na samostatných účtech odpovídala plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období. To je smysl § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Tuto podmínku žalobce splnil tím, že ke dni 2. 7. 2018, tedy k termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2017, bylo na žalobcovu rezervním účtu č. 100491070/2250 vedeném u banky Creditas a.s. uloženo 27 539 954,04 Kč a na podúctu k tomuto rezervnímu účtu/termínovaném vkladu bylo uloženo 53 300 000,00 Kč. Celkem tedy bylo na žalobcových účtech u banky Creditas a.s. uloženo 80 839 954,04 Kč. Plná výše rezervy připadající na zdaňovací období 2017 činila ke dni 31. 12. 2017 částku 75 992 508,35 Kč. Celková částka peněžních prostředků, převedených nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání na samostatných účtech, odpovídala plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období, resp. byla vyšší o 4 8XG445,69 Kč.
9. Je sice pravda, že žalobce některé peněžní prostředky na samostatných účtech převáděl mezi svými účty, čímž však neporušil podmínky stanovené v § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Žalobce měl za to, že se předmětné podmínky vztahují pouze na peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období a nikoliv i na další peněžní prostředky uložené nebo připsané na samostatné účty. Při výkladu zákona je nutné brát v úvahu to, co kterým ustanovením zákonodárce sledoval a jaké výhody postup podle zákona o rezervách daňovým subjektům přináší.
10. Na samostatných účtech se může v reálné podnikatelské praxi v průběhu zdaňovacího období ocitnout více peněžních prostředků, než by jich tam mělo nakonec být po provedení výpočtu ke dni 31. 12. příslušného zdaňovacího období, a to třeba díky upřesnění rozpočtů na opravy nebo snížené nabídce dodavatele, popř. může jít i o administrativní či početní omyl. Žalobce byl toho názoru, že tento „přebytek“ lze ze samostatného účtu odčerpat, aniž by došlo k porušení podmínek § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Evidentně se nejedná o peněžní Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období. Nakonec, i výhody tvorby rezerv se vztahují jen na peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období a nikoli na všechny peněžní prostředky vložené nebo připsané na samostatný účet.

11. Ještě jasněji je to vidět na připsaných úrocích. To nejsou peněžní prostředky převedené nebo uložené daňovým subjektem na samostatný účet určený pro ukládání peněžních prostředků na tvorbu rezerv, ale peněžní prostředky, které jsou na samostatný účet připsovány bankou na základě smluvních podmínek uzavřených mezi daňovým subjektem a bankou. Výklad zastávaný žalovaným a správcem daně, že peněžní prostředky převyšující plnou výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období, musí daňové subjekty ponechávat na samostatných účtech až do doby jejich použití na opravy nebo do doby rozpuštění rezervy, je v rozporu s právem vlastnit majetek, jak toto právo zaručuje čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Právo vlastnit majetek zahrnuje i právo s tímto majetkem nakládat, což by předmětný výklad po značnou dobu nesmyslně znemožňoval.
12. Žalobce převáděl peněžní prostředky ze samostatných účtů, které v součtu všech samostatných účtů převyšovaly peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období, na své provozní účty a nehradil z těchto účtů své závazky. V každém případě nešlo o použití peněžních prostředků určených jako rezervy na opravy na jiné účely, než na které byla rezerva vytvořena.
13. Zákon o rezervách nemá žádné ustanovení o tom, že v průběhu tvorby rezervy nelze hradit provozní náklady nesouvisející s opravami, na které byla rezerva vytvořena, z nadlimitních prostředků uložených ke krytí vytvořených zákonných rezerv. Zákon o rezervách v žádném ustanovení neuvádí, že pro peněžní prostředky, které byly uloženy na samostatný bankovní účet a které přesahují hodnotu prostředků, které mají být uloženy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání v plné výši rezervy na jedno zdaňovací období na samostatný účet, platí stejná zákonná ustanovení jako pro prostředky, které mají být uloženy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání v plné výši rezervy na jedno zdaňovací období.
14. Žalobce uhradil v pěti případech ze samostatného účtu své závazky jiným osobám. Opět ale nešlo o použití peněžních prostředků určených jako rezervy na opravy na jiné účely, než na které byla rezerva vytvořena, ale šlo o použití úroků připsaných bankou na samostatný účet žalobce. Žalobce zdůrazňuje, že šlo o celkovou částku ve výši 13 492 Kč, kdy na účet č. 100491070/2250 byl dne 31. 3. 2018 připsán úrok z termínovaného vkladu ve výši 13 580,55 Kč, a z tohoto úroku byla dne 3. 4. 2018 uhrazena předmětná částka.
15. Možná, že by bylo vhodnější převést nejprve předmětný úrok na běžný žalobcův účet a z běžného účtu pak uhradit předmětné závazky jiným osobám, ale výsledek by byl stejný. Jde o pouhý formalismus. Žalovaný navíc rozporoval i čerpání úroku ze samostatného účtu na běžný účet. Vzhledem k tomu, že jde o zanedbatelnou částku ve výši 13 492 Kč, bylo by nesmyslné žalobci doměřovat na dani 4 928 600 Kč a penále ve výši 985 720 Kč. To by byl opravdu velice přepjatý formalismus.
16. Stejně nesprávný je výklad žalovaného (a správce daně), že žalobce byl povinen peněžní prostředky ponechávat na tom samém samostatném bankovním účtu až do doby čerpání či rozpuštění vytvořených rezerv. I zde platí, že při možné a oprávněně podnikatelskými subjekty předjímané nestabilitě bankovního sektoru by výklad předmětného ustanovení ve prospěch nemožné změny samostatného bankovního účtu vedl k nucené nebezpečnosti a neopatrnosti daňových subjektů, které by nemohly případným tušeným nepříznivým

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

situacím předcházet. Vezmeme-li např. modelovou situaci Sberbank CZ, a.s., žalobce by měl samostatný účet u této banky a nemohl by po prvních náznacích možných potíží banky peněžní prostředky ze samostatného účtu převést na samostatný účet u jiné banky a musel by trpně čekat na vývoj situace. Takový výklad je podle žalobce nesmyslný a není žádný logický důvod, aby toto zákonodárce § 7 odst. 4 zákona o rezervách sledoval. Nakonec po krachu Sberbank CZ, a.s. by stejně musel peněžní prostředky převést na samostatný účet u jiné banky. Převod z jednoho samostatného účtu pro rezervy u jedné banky na samostatný účet pro rezervy žalobce provedl zcela transparentně. Převod je lehce zkontrolovatelný.

17. Pokud žalobce převáděl peněžní prostředky ze svého samostatného účtu určeného pro tvorbu rezerv na opravy na termínovaný vklad, choval se jako dobrý a odpovědný hospodář, neboť na termínovaném vkladu byl vyšší úrok. Šlo přitom opět o samostatný účet, resp. podúčet rezervního účtu, určený pro tvorbu rezerv na opravy. Peněžní prostředky se z termínovaného vkladu vracely na původní samostatný účet, určený pro tvorbu rezerv na opravy. Termínovaný vklad je tedy podúctem běžného provozního/rezervního účtu. Jinak řečeno, běžný provozní/rezervní účet a termínovaný vklad k němu zřízený jsou jedním samostatným bankovním účtem-nejde o dva samostatné bankovní účty. To nakonec potvrzuje i Zápis z jednání koordinačního výboru a Komorou daňových poradců ČR ze dne 21. 6. 2023, kde je mimo jiné uvedeno, že se za porušení podmínek § 7 odst. 4 zákona o rezervách nepovažuje postup, kdy poplatník v průběhu let tvorby rezerv převede prostředky z bankovního účtu na účet, který je jeho součástí (tzv. podúčet) a má formu například termínovaného vkladu.
18. Výklad, že peněžní prostředky pro jednu rezervu, je nutné uložit na jednom samostatném účtu, je příliš formalistický a z § 7 odst. 4 zákona o rezervách nevyplývá. Jediným logickým důvodem by mohla být případná nepřehlednost vedení uložení peněžních prostředků u jednotlivých rezerv, ale tomu protiče skutečnost, že na tuto „vadu“ správce daně při daňové kontrole přišel. Podle žalobce je rozhodující, aby peněžní prostředky v plné výši všech rezerv připadající na jedno zdaňovací období odpovídaly přinejmenším součtu všech peněžních prostředků na všech samostatných účtech žalobce.
19. Žalobce shrnul, že ze všeho výše uvedeného je zřejmé, že ustanovení § 7 odst. 4 zákona neporušil.
20. Zákon o rezervách nijak neřeší otázku, jak má daňový subjekt nakládat s úroky, které jsou mu na bankovní účet připisovány, a nejsou tedy součástí deponované rezervy. V tomto případě se má uplatnit čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod („*Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*“) a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod („*Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*“). Žalobce byl tedy oprávněn nakládat s připsanými úroky podle svého uvážení, neboť na nakládání s úroky se podmínka zákona o rezervách nevztahuje. Vzhledem k tomu, že správce daně i žalovaný vztahují § 7 odst. 4 zákona o rezervách i na úroky, je zřejmé, že jsou zde dva možné výklady tohoto ustanovení. V tom případě ale platí zásada, kterou dlouhodobě zastává i Ústavní soud České republiky, že v takovémto případě je nutné zvolit ten výklad zákonného ustanovení, který je pro daňový subjekt příznivější. Z uvedeného je zřejmé, že postup správce daně i žalovaného při posuzování předmětného ustanovení zákona o rezervách neodpovídá citovaným právním předpisům, právnímu názoru Ústavního soudu České republiky ani proklamovanému klientskému přístupu státních orgánů k daňovým subjektům.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

21. Žalovaný se v souvislosti s ukládáním a vybíráním finančních prostředků i na jiné účely, než je tvorba a čerpání rezervy, odvolával na předmětné situaci nepřiléhavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2023, č.j. 2 Afs 131/2021-39. Společnost podávající kasační stížnost čerpala ze samostatného účtu i finanční prostředky na běžné výdaje na svůj provoz, což není případ žalobce.

#### **Naplnění podmínek pro tvorbu rezervy podle § 7 odst. 5 zákona o rezervách**

22. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k tomuto bodu uvedl, že předmětem sporu zůstává, že součástí rezervy č. 1 žalobce vytvořil rezervu na opravu dvou různých hmotných majetků (č. p. XE a neoddělitelného celku č. p. XF a XG) a v případě rezervy č. 7 žalobce vytvořil rezervu na opravu tří různých hmotných majetků (č. p. XE, č. p. XH a neoddělitelného celku č. p. XF a XG). U těchto rezerv nebyla současně naplněna podmínka § 7 odst. 4 ZoR, která sama o sobě vede k neakceptování vytvořené rezervy jakožto daňově účinného nákladu.
23. Žalobce namítal, že tvrzení žalovaného není v souladu se skutečností ani s právními předpisy. O tom, že žalobce splnil podmínky pro tvorbu rezervy podle § 7 odst. 5 zákona o rezervách, svědčí ucelený řetězec důkazních prostředků, které je třeba hodnotit zákonným způsobem ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. nejenom jednotlivě, ale i všechny důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti. Je třeba také přihlížet ke všemu, co při řízení vyšlo najevo. Zároveň musí hodnocení důkazních prostředků odpovídat pravidlům formální logiky.
24. Žalovaný v části Právní základ případu, v bodu [25] napadeného rozhodnutí, uvedl, že pro zjištění základu daně se dle § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmu vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu. V této souvislosti je dále významné znění § 23 odst. 10 zákona o dani z příjmu, ve kterém se uvádí, že při zjištění základu daně dle § 23 odst. 1 ZDP se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu a dle § 21 h) ZDP jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví - zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“), a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (dále jen „vyhláška“).
25. Žalobce v písemnosti nazvané Vyjádření daňového subjektu k Seznámení se zjištěnými skutečnostmi, doplnění odvolání ze dne 21. 7. 2023 (dále jen „Vyjádření“) uvedl řadu námitek, které v žalobě zopakoval. Soud v podrobnostech odkazuje na žalobu.
26. Žalobce namítal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval žalobcovými námitkami uvedenými ve Vyjádření a týkající se především účetních předpisů, přestože relevantní účetní předpisy v napadeném rozhodnutí sám uvedl. Toto je v rozporu s § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 14. 6. 2023, č.j. 20728/23/5200-11433-713239, uvedl, že v rámci místního šetření byla provedena obhlídka stavby č. p. X a č. p. XA. V případě těchto budov se jedná o stavebně propojené budovy v jeden neoddělitelný celek, tudíž lze u rezervy č. 4 na opravu rozvodů objektů k výměníku, č. X na opravu chodeb a schodišť Grandhotelu PUPP a č. XC na opravu spojovacího traktu mezi oběma ubytovacími částmi hotelu konstatovat, že tyto rezervy byly tvořeny v souladu s § 7 odst. 5 zákona o rezervách pro jednotlivý hmotný majetek.
27. Žalobce ve Vyjádření uvedl, že v budově č. XD (Harfa) jsou pro hotelové hosty ubytované v Riverside i Parkside provozovány služby wellness, lázeňské a zdravotnické služby. Z

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

důvodu poskytování výše uvedených služeb hotelovým hostům je budova Harfa chodbami přímo propojena s budovou Riverside tak, že hotelový host projde z Riverside i z Parside do Harfy tzv. „suchou nohou“. V budově č. XD (Harfa) jsou dále nájemní byty a nebytové prostory pronajímány provozovatelům butiků jako obchodní prostory. V budově č. XE (Luisa) jsou pokoje pro ubytování zaměstnanců žalobce, kteří pracují v jednotlivých provozních částech, ve kterých jsou poskytovány služby hotelovým hostům. V budově č. XE (Luisa) jsou dále nebytové prostory pronajímány provozovatelům butiků jako obchodní prostory.

28. Již předloženými důkazními prostředky a místním šetřením bylo prokázáno, že budova č. XD (Harfa) a č. 319 (Luisa) spolu s budovami Parkside a Riverside jsou jedním stavebním, provozním, funkčním a technicky propojeným neoddělitelným celkem, tedy věcí hromadnou-jednotlivým majetkem. Pokud správce daně uznal tvorbu rezervy jako daňově uznatelnou a vytvořenou v souladu s § 7 odst. 5 zákona o rezervách (viz bod [28] SZS) výdaje na opravu Grand a Park), bylo jeho povinností v souladu s § 8 odst. 2 ze stejného důvodu uznat i zákonnou rezervu vytvořenou na opravu fasád a výtahů.
29. Žalobce namítal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval ani jeho námitkami stran místního šetření uvedených ve Vyjádření, čímž postupoval v rozporu s § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalobce opět namítal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí prakticky vůbec nezabýval jeho námitkami týkajícími žalovaným užitého výrazu „jednotlivý majetek“, čímž postupoval v rozporu s § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalobce argumentoval, že předloženými důkazními prostředky a místním šetřením, jak namítal i ve Vyjádření, prokázal, že rezerva č. 1 na opravu fasády a rezerva č. 7 na opravu výtahů byly vytvořeny v souladu s § 7 odst. 5 zákona o rezervách.
30. Tvrzení žalovaného, že v případě rezervy č. 1 byla tvořena rezerva na opravu fasády ke stavbám č. S3000001 (Budova Grandhotel, Parkhotel PUPP) a S3000002 (Budova Harfa Grilparcel), tj. na dva samostatné stavební objekty (č. p. XF a č. p. XG akceptováno v rámci odvolacího řízení jako jeden celek, a dále č. p. XE) [podrobně viz Zpráva o daňové kontrole, str. 76 – 78], a že tato tvrzení nebyla v rámci odvolacího řízení vyvrácena, není v souladu se skutečností. Žalovaný důkazní prostředky předložené a tvrzené žalobcem nehodnotil zákonným způsobem, takže nemohl dojít k uvedenému závěru.
31. Rovněž tvrzení žalovaného, že v případě rezervy č. 7 byla tvořena rezerva na opravu výtahů ke stavbám č. S3000001 (Budova Grandhotel, Parkhotel PUPP), S3000002 (Budova Harfa Grilparcel) a S3000003 (Budova ubytovny LUISA), tj. na tři samostatné stavební objekty [podrobně viz Zpráva o daňové kontrole, str. 125 - 127], a že tato tvrzení nebyla v rámci odvolacího řízení vyvrácena, není v souladu se skutečností. Žalovaný důkazní prostředky předložené a tvrzené žalobcem nehodnotil zákonným způsobem, takže nemohl dojít k uvedenému závěru.
32. Ze všeho výše uvedeného je zřejmé, že tvrzení žalovaného, že žalobce porušil podmínku pro tvorbu rezerv stanovenou v § 7 odst. 4 zákona o rezervách (rezervy č. 1., č. 6 až č. 9, č. 11 a č. 13) týkající se porušení podmínek při deponování peněžních prostředků a v § 7 odst. 5 zákona o rezervách (rezervy č. 1 a č. 7) spočívající konkrétně v tom, že rezervy nebyly tvořeny pro jednotlivý majetek, nemá oporu v obsahu daňového spisu ani ve výsledcích důkazního řízení. Také tvrzení, že žalobce nedoložil a neprokázal, že rezervy tvořené na opravu hmotného majetku splňují podmínky pro jejich daňovou uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

písm. i) ZDP není s ohledem na vše výše uvedené v souladu se skutečností a nemá oporu v obsahu daňového spisu ani ve výsledcích důkazního řízení.

33. Žalobce namítal, že žalovaný nehodnotil ucelený řetězec důkazních prostředků zákonným způsobem určeným daňovým řádem, tedy ve smyslu jeho § 8 odst. 1, 2 a 3 a v § 92 odst. 7 daňového řádu. Postupem správce daně i žalovaného byla porušena žalobcova ústavní práva - právo na to, aby mu daň byla uložena jen na základě zákona, jak toto právo vyplývá z čl. 11 odst. 5 Listiny, a právo na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny). Daňový řád neumožňuje správci daně ani žalovanému, aby žalobci doměřili daň postupem, který je v rozporu s daňovým řádem. Ve vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění, v podaném odvolání i v textu této žaloby je uvedeno, jaká ustanovení právních předpisů správce daně i žalovaný svým postupem porušili. Správce daně i žalovaný jsou neobjektivní a postup žalovaného nemá se spravedlivým procesem nic společného.

### **[III] Vyjádření žalovaného k žalobě**

34. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 31. 1. 2024, kde nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a vytyčil hlavní žalobní námitky. Následně se vyslovil k uplatněným žalobním tvrzením, když argumentačně vycházel z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

### **[IV] Replika žalobce**

35. Žalobce na vyjádření žalovaného k žalobě reagoval obsáhlou replikou čítající 23 stran textu. Žalobce se věnoval především polemice s odstavcem 22 – 24 vyjádření žalovaného k žalobě, problematice deponování prostředků mezi provozní účet a termínový vklad a opět i nesplnění podmínek § 7 odst. 5 ZoR. Vyjádření žalobce neobsahuje další nové argumenty, především navazuje na již dříve řečené v žalobcově odvolání či žalobě.

### **[V] Posouzení věci krajským soudem**

36. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
37. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
38. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
39. Žalobce nejprve nesouhlasil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání, které bylo původně nařízeno na den 26. 2. 2025. Posléze však žalobce souhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání ve smyslu § 51 s. ř. s. udělil. Žalovaný svůj souhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání udělil již ve vyjádření k žalobě. Soud proto rozhodl o věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
40. Žaloba není důvodná.
41. Podle § 113 odst. 2 daňového řádu, nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony.
42. Podle § 113 odst. 3 daňového řádu, pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

43. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu, v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
44. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
45. Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, 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.
46. Podle § 7 odst. 5 zákona o rezervách, výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím.
47. Správci daně vznikly v rámci prováděné daňové kontroly pochybnosti týkající se oprávněnosti uplatnění nákladů souvisejících s tvorbou rezerv v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Výzva k prokázání skutečností pro naplnění podmínky pro tvorbu rezervy podle § 7 odst. 5 ZoR, odůvodněnost tvorby rezervy podle § 3 odst. 2 ZoR a naplnění podmínky deponování peněžních prostředků podle § 7 odst. 4 ZoR byla vydána dne 23. 4. 2021 pod č. j. 359274/21/2401-605652-405264 (dále jen „Výzva 1“). I po žalobcově reakci na Výzvu 1 přetrvávaly pochybnosti správce daně, a tak byla dne 9. 2. 2022 vydána pod č. j. 84734/22/2401-60562-402319 v pořadí druhá výzva k prokázání skutečností (dále jen „Výzva 2“).
48. Zpráva o daňové kontrole ze dne 12. 8. 2022, č. j. 729122/22/2401-60562-402319 (dále jen „Zpráva o DK“) konstatovala, že žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období 2017 vytvářel rezervy na opravu hmotného majetku-staveb (resp. jejich částí) v žalobcově vlastnictví,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

splňujícího definici hmotného majetku podle § 26 odst. 2 ZDP, evidovaného na inventárních kartách č. S3000001 „Budova Grandhotel, Parkhotel PUPP“, S3000002 „Budova Harfa Grilparcel“ a S3000003 „Budova ubytovny LUISA“. Správce daně konstatoval porušení § 7 odst. 4 ZoR (deponování prostředků, rezerva č. 1 až č. 9, č. 11 a č. 13), porušení § 7 odst. 5 ZoR (tvorba rezervy pro jednotlivý majetek – rezerva č. 1, č. 4, č. 7, č. 11 a č. 12) a porušení § 3 odst. 2 ZoR (odůvodněnost tvorby – rezervy č. 1 až 15). Dále bylo nad rámec akceptováno snížení základu daně na ř. 112 o částku 3 459 342,- Kč.

49. Stran porušení § 7 odst. 4 ZoR soud uvážil následovně.
50. Žalobce využíval pro účely ukládání peněžních prostředků vztahujících se k vytvořeným rezervám ve zdaňovacím období 2017 tři bankovní účty - běžný účet č. 2105770262/2700 vedený v české měně u UniCredit Bank Czech republic, a.s. (dále jen „rezervní účet u UniCredit Bank“); běžný účet č. 100491070/2250 vedený v české měně u Banka CREDITAS a.s. (dále jen „rezervní účet u Banka CREDITAS“) a termínovaný vklad č. 100599946 vedený v české měně u Banka CREDITAS, který byl dne 21. 11. 2017 zřízen k běžnému účtu č. 100491070/2250 (dále jen „termínovaný vklad“).
51. Správce daně na základě provedené analýzy pohybů na bankovních účtech zjistil, že bankovní účty byly využívány i k jiným účelům než jen pro ukládání prostředků rezerv, tedy že žalobce s peněžními prostředky libovolně disponoval, když docházelo k převodům nejen mezi žalobcovými účty, ale i na účty třetích osob. Žalobce rovněž neponechával peněžní prostředky na bankovním účtu do doby čerpání či rozpuštění vytvořených rezerv. Žalobce v rámci daňové kontroly uvedl, že všechny rezervy byly vždy vytvořeny a rozpuštěny při účetní závěrce, takže se přesně nerozlišovalo umístění peněžních prostředků na jednotlivé rezervy. Hlavním principem bylo dodržet podmínky ZoR ve věci objemu složeného depozitu ve výši rezerv. Žalobce správcem daně zjištěné okolnosti nepopíral.
52. Žalovaný v bodech [49] a [50] napadeného rozhodnutí podrobně popsal, že dle žalobcova účetnictví činil stav účtu 451110 (Rezervy na opravy a udržování) ke dni 31. 12. 2017 výši 75 992 508,35 Kč. Rezervy jsou v zákonném termínu pro podání daňového přiznání, tj. ke dni 2. 7. 2018 zčásti pokryty peněžními prostředky deponovanými na rezervní účet u Banka CREDITAS a zčásti peněžními prostředky deponovanými na termínovaný vklad u Banka CREDITAS. Žalovaný dále specifikoval zůstatky na bankovním účtu č. 2105770262/2700 vedeného u UniCredit Bank za období od 1. 7. 2014 do 30. 4. 2018 (ke dni 30. 6. 2015 ve výši 24 930 000 Kč, ke dni 30. 6. 2016 ve výši 49 999 000 Kč, ke dni 30. 6. 2017 ve výši 49 999 999,99 Kč a ke dni 18. 2. 2018 ve výši 49 999 999,99 Kč) s tím, že od 19. 2. 2018 do 30. 4. 2018 se uskutečnily transakce mezi účty žalobce (příchozí a odchozí), v jednom případě se pak jednalo o odchozí transakci, v rámci které byly dne 27. 4. 2018 převedeny peněžní prostředky ve výši 30 000 000 Kč na bankovní účet označený žalobcem jako účet rezerv č. 100491070/2250. Ke dni 30. 4. 2018 činil konečný zůstatek 0 Kč. Žalovaný následně shrnul, že „(...) *vzhledem k tomu, že až do okamžiku čerpání či rozpuštění vytvořených rezerv musí být na samostatném účtu vždy alespoň takový zůstatek, který odpovídá do tohoto okamžiku zúčtované celkové výši tvorby rezerv a k tomu, že konečný zůstatek na předmětném bankovním účtu již ke dni 30. 4. 2018 činil 0,- Kč, a to i přesto, že stav rezerv ke dni 31. 12. 2017, u kterých daňový subjekt určil, že peněžní prostředky těchto rezerv byly deponovány na tento bankovní účet činil 28 817 972,99 Kč, vznikly pochybnosti o naplnění podmínek dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, konkrétně o správnosti uložení peněžních prostředků na samostatném účtu a o čerpání peněžních prostředků pouze na účely, pro*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*kteře byly rezervy vytvořeny. Pochybnosti se týkaly rezervy č. 1 a č. 8, které byly deponovány na daný účet.“*

53. Obdobná zjištění správce daně učinil i stran bankovního účtu č. 100491070/2250 vedeného u Banky CREDITAS za období od 1. 12. 2016 do 30. 6. 2018. Tam byly zjištěny zůstatky ve výši 11 233 877,01 Kč (ke dni 30. 6. 2017) a 53 300 Kč (ke dni 15. 11. 2017). Dne 22. 11. 2017 došlo k vytvoření termínovaného vkladu č. 100599946 a zároveň k převedení finančních prostředků ve výši 53 300 Kč; ke dni 22. 11. 2017 tak byl zůstatek 0 Kč. Ke dni 31. 12. 2017 byl zjištěn zůstatek ve výši 17 523,29 Kč (částka odpovídá připsaným úrokům z termínovaného vkladu) a od 31. 1. 2018 do 30. 6. 2018 se uskutečnily transakce (příchozí a odchozí) mezi účty žalobce, odchozí mezi cizími účty a došlo k připsání úroků z termínovaného vkladu, které byly následně ve shodné výši převedeny na jiný žalobcův účet. Ke dni 30. 6. 2018 byl zjištěn zůstatek ve výši 27 539 954,04 Kč. Žalovaný následně shrnul, že „(...)vzhledem k tomu, že odvolatel používal bankovní účet jím určený pro ukládání prostředků rezerv i k jiným účelům, než jen pro ukládání rezerv, když převáděl peněžní prostředky nacházející se na tomto účtu na účty třetích osob a k tomu, že až do okamžiku čerpání či rozpuštění vytvořených rezerv musí být na samostatném účtu aspoň takový zůstatek, který odpovídá do tohoto okamžiku záúčtované výši tvorby rezervy, přičemž stav peněžních prostředků vykázaný ke dni 22. 11. 2017 činil 0,- Kč, a to i přesto, že stav rezerv, u kterých odvolatel určil, že peněžní prostředky těchto rezerv byly deponovány na tento bankovní účet, ke dni 31. 12. 2016 činil 11 233 877,01 Kč, a stav peněžních prostředků ke dni 2. 7. 2018 činil pouze 27 539 954,04 Kč, a to i přesto, že stav rezerv ke dni 31. 12. 2017, u kterých daňový subjekt určil, že peněžní prostředky těchto rezerv byly deponovány na tento bankovní účet činil 37 274 535,36 Kč, vznikly správci daně pochybnosti o naplnění podmínek dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, konkrétně o správnosti uložení peněžních prostředků na samostatném účtu a o čerpání peněžních prostředků pouze na účely, na který byly rezervy vytvořeny. Pochybnosti se týkaly rezerv č. 1, č. 6, č. 7, č. 8, č. 9, č. 11 a č. 13, které byly deponovány na daný účet.“
54. Žalovaný správně zdůraznil, že peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena, a dále vypořádal odvolací námitky (které se shodovaly s žalobními tvrzeními). Soud se ztotožnil se závěrem, podle kterého pro splnění depozitní podmínky dle § 7 odst. 4 ZoR lze použít vícero typů bankovních účtů [běžný účet, spořicí účet nebo vkladový účet (termínovaný vklad)], avšak za podmínky, že budou sloužit výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení. Správci daně obou stupňů však akcentovaly, že k uložení rezervy nelze současně užít vícero účtů (v případě rezervy č. 9 byla částka 1 100 000 Kč deponována na rezervní účet u Banky CREDITAS a částka 1 900 000 Kč na termínovaný vklad u Banky CREDITAS). Ustanovení § 7 odst. 4 ZoR totiž pro daňovou uznatelnost tvorby v jednotlivých zdaňovacích obdobích stanoví podmínku uložení peněžních prostředků v plné výši rezervy připadajících na jedno zdaňovací období na samostatný účet v bance, který je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle § 7 ZoR, tj. který je určen pro ukládání prostředků celé rezervy.
55. Žalovaný rovněž správně připomněl, že žalobce z uložených peněžních prostředků hradil i závazky vzniklé na základě obchodního vztahu, nejednalo se tak o výdaje na opravy, na které byly tvořeny rezervy. Přílehlavý pak byl odkaz na závěry vyjevené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2020, č. j. 7 Afs 119/2020-36 (rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Tam bylo mj. uvedeno, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*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 prostředků k úročení), musí nyní nést důsledky tohoto jednání.“ Správný pak byl tedy závěr žalovaného, podle kterého namítá-li žalobce, že podmínky dodržel (výsledná výše rezerv byla i přes nesouvisející transakce dostatečná), nemůže to zhojit nedodržení shora popsané podmínky. V té souvislosti pak lze odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 131/2021-39, kde byl konstatováno mj. toto: „[39] Ze správního spisu je patrné, 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.“*

56. *Obdobně pak v rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 12/2022-36, Nejvyšší správní soud uvedl mj. toto: „[42] Stěžovatel (...) ani netvrdil, že účet, na němž byly uloženy prostředky rezervy tvořené podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, byl určen výhradně pro tvorbu rezervy, nýbrž pouze argumentoval, že po celou dobu měl na bankovním účtu vyšší finanční prostředky, než byla výše rezerv. Zákon však podmínku samostatného účtu pro tvorbu rezervy jako daňově uznatelného výdaje koncipuje na základě jiných kritérií, než je dostatečná výše zůstatku. Dostatečná výše zůstatku ve smyslu uložení peněžních prostředků v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání je další podmínkou stojící vedle podmínky samostatného účtu, přičemž obě tyto podmínky dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách musí*

*být splněny kumulativně. Tuto skutečnost se stěžovateli pokusil vysvětlit i krajský soud (bod 25 rozsudku krajského soudu).“*

57. Žalovaný tak správně uzavřel, že podmínky vyplývající z § 7 odst. 4 ZoR nejsou splněny v případě, kdy jsou na daný účet ukládány a vybírány finanční prostředky i na jiné účely, než je tvorba a čerpání rezervy, a to ani v případě, že zůstatek bankovního účtu v žádném okamžiku neklesne pod částku odpovídající vytvořené výši rezervy na opravy.
58. Nepříléhavé bylo žalobcovo tvrzení o tom, že závěr správce daně o nemožnosti převádět peněžní prostředky je v reálné podnikatelské praxi nesmyslný, omezující principy svobodného podnikání a je popřením možnosti uplatňování péče řádného hospodáře, předvídatosti, opatrnosti a obezřetnosti při rozhodování podnikatelských subjektů s tím, že zákon o rezervách nemá žádné ustanovení o tom, že by nebylo možné převádět peněžní prostředky mezi účty daňového subjektu, ať již do jiné banky či na termínovaný vklad.
59. Ze zákona o rezervách vyplývá povinnost disponovat samostatným účtem určeným výhradně pro ukládání prostředků rezerv, na který je nutné deponovat peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, které mohou být následně použity pouze na účely, na které byla rezervy vytvořena. Případný převod na jiný typ bankovního účtu (např. z důvodu dosažení vyšší úrokové sazby) lze respektovat pouze za předpokladu, že budou dodrženy ostatní podmínky ZoR, tj. nedojde v rámci daných transakcí k úhradám či převodům, které nesouvisí s tvorbou a čerpáním rezerv. Tvorba rezervy a její čerpání je benefitem v podobě možnosti kumulace finančních prostředků ze zisku, aniž by byly zdaněny. Tvorba rezerv jako daňově uznatelných výdajů není zákonem stanovenou povinností, a není proto nepřiměřeným formalismem trvat při poskytování daňové výhody na dodržování pravidel (byť přísných). Lze proto uzavřít, že závěry správců daně ohledně nesplnění podmínek vyplývajících z § 7 odst. 4 ZoR žalobcem, byly správné. Soud pak v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
60. Ohledně porušení § 7 odst. 5 ZoR soud připomíná, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (i ve vyjádření k žalobě) uvedl, že dle závěrů správce daně nebyla tato podmínka splněna u rezerv č. 1, 7, 11 a 12. V rámci odvolacího řízení bylo provedeno místní šetření za účelem ověření skutečného stavu budovy č. p. XF a č. p. XG (obě žalobcem evidovány na jedné inventární kartě majetku), přičemž bylo zjištěno, že se jedná o stavebně propojené budovy tvořící jeden neoddělitelný celek. Na základě tohoto zjištění bylo možné osvědčit rezervy tvořené na opravy budov č. p. XF a č. p. XG, jakožto jednoho jednotlivého majetku, jako splňující podmínku ustanovení § 7 odst. 5 ZoR. Tento závěr se v řešeném zdaňovacím období týkal rezerv č. 11 a č. 12. V případě těchto rezerv tak nemohlo dojít postupem správců daně k porušení žalobcových veřejných subjektivních práv.
61. Žalovaný v případě rezerv č. 1 a 7 připustil, že by mohlo zůstat sporné, zda podmínka vyplývající z § 7 odst. 5 ZoR byla u těchto rezerv naplněna. Nicméně, u nich bylo zjištěno porušení podmínek § 7 odst. 4 ZoR, což samo o sobě zakládá důvod pro jejich neuznání jakožto daňově účinného nákladu. S ohledem na to se tak žalovaný již nezabýval otázkou naplnění podmínek § 7 odst. 5 ZoR u rezerv č. 1 a 7, neboť *„jakýkoliv výsledek dalšího dokazování, polemiky nad závěry správce daně či vyjádření žalobce by nemohl zvrátit důvody pro doměření daně vycházející z porušení ustanovení § 7 odst. 4 ZoR“*. V souladu s žalovaným tak lze uzavřít, že otázce splnění či porušení podmínek § 7 odst. 5 ZoR nebyla v napadeném rozhodnutí kruciólní.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

62. Konečně, žalobce tvrdil, že správce daně postupoval v daňovém řízení účelově, když daňovou kontrolu ukončil záměrně předčasně. V rozporu s § 113 odst. 3 a § 115 odst. 1 daňového řádu sám doplňoval důkazní řízení, které v průběhu daňové kontroly odmítl provést. Obešel tak ustanovení o prekluzi lhůty pro stanovení daně a § 115 odst. 2 daňového řádu, což nechal žalovaný jako jeden z odvolacích důvodů bez povšimnutí.
63. Soud k tomu primárně konstatuje kusost takové námitky, která postrádá potřebná konkréta. Předně, vůbec není zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že „*správce daně postupoval v daňovém řízení účelově, když daňovou kontrolu ukončil záměrně předčasně*“. Bez konkrétních časových údajů a vyjevení toho, v čem přesně žalobce spatřuje onu účelovost, nelze toto tvrzení relevantně vypořádat.
64. Podobné lze uvést i stran tvrzení o tom, že správce daně „*v rozporu s § 113 odst. 3 a § 115 odst. 1 daňového řádu sám doplňoval důkazní řízení, které v průběhu daňové kontroly odmítl provést*“, čímž „*obešel ustanovení o prekluzi lhůty pro stanovení daně a § 115 odst. 2 daňového řádu, což nechal žalovaný jako jeden z odvolacích důvodů bez povšimnutí*“. Není zřejmé, co žalobce myslel tvrzením o doplňování důkazů, které mělo vést k obejití ustanovení o prekluzi lhůty pro stanovení daně a § 115 odst. 2 daňového řádu. Soud není oprávněn, tím méně povinen, domýšlet za žalobce, co chce žalovanému vytknout. Bylo žalobcovou povinností konkrétně uvést, co bylo dle jeho názoru oním doplňováním důkazního řízení. V tomto směru lze odkázat na vyjádření žalovaného k žalobě, kde mj. uvedl: „*Žalobce v odvolání uplatnil (...) námitky společně s řadou návrhů na provedení důkazů za účelem vyvrácení kontrolních závěrů stran porušení § 3 odst. 2 ZoR a § 7 odst. 5 ZoR. Úkony, které správce daně sám provedl, tak byly provedeny na návrh žalobce, v režimu § 113 odst. 2 daňového řádu. Žalobci tak nelze přisvědčit v tom, že by správce daně porušil § 113 odst. 3 a § 115 odst. 1 daňového řádu, neboť postoupení odvolání odvolacímu orgánu a doplnění dokazování z pokynu odvolacího orgánu není jedinou daňovým řádem předvídanou situací, kdy správce daně vyvíjí nějakou procesní aktivitu stran doplnění dokazování. Pokud správce daně již ve fázi před postoupením odvolání odvolacímu orgánu shledá důvody k provedení nezbytných úkonů, jejichž nutnost vyplývá právě z obsahu odvolání, může, resp. má sám konat, a nemusí tak vyčkávat až na to, že jej k provedení těchto úkonů vyzve odvolací orgán. Správce daně tak disponoval zákonným zmocněním vyplývajícím z § 113 odst. 2 daňového řádu a žalobcem odkazovaná ustanovení neporušil ani neobešel.*“
65. Shrnuto, žalovaný přehledně a správně vyjevil, co žalobci vytýká, a správně uzavřel, že žalobce porušil povinnosti plynoucí z § 7 odst. 4 ZoR. Nebylo povinností žalovaného do nejmenších detailů vypořádat veškeré odvolací námitky. Postačilo, když přezkoumatelně a nezpochybnitelně vyjevil, proč žalobci vytýká porušení onoho ustanovení ZoR, a vyvrátil žalobcem předestřenou verzi, resp. pohled na věc. Napadené rozhodnutí tak z tohoto pohledu ob stojí, a soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

#### [VI] Náklady řízení

66. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

**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 dne 28. 8. 2025

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.