

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Rezervy

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Patrik HAVRÁNEK**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. David TRYTKO, Ph.D.**

Praha, 2021

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Rezervy zpracoval samostatně pod odborným vedením vedoucího Ing. Davida Trytka, Ph.D. bakalářské práce a že veškeré použité zdroje jsem uvedl v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 29. dubna 2021

.....

Patrik Havránek

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval svému vedoucímu Ing. Davidu Trytkovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a podporu při zpracování bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor **Patrik HAVRÁNEK**
Bakalářský studijní program Ekonomika a management
Obor Účetnictví a finanční řízení podniku
Název **Rezervy**
Název (v angličtině) **Provisions**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Hlavním cílem je rozbor definice rezerv, jejich klasifikace a popsání problematiky spojené s jejich tvorbou a oprávněností.

Postup práce:

1. Zpracování literární rešerše
2. Provedení analýzy soudních rozhodnutí
3. Zhodnocení analýzy
4. Návrh doporučení na základě indukce
5. Závěr

Metody: literární rešerše, komparace, analýza a indukce.

Rozsah práce: 40 – 55 stran

Seznam odborné literatury:

1. BŘEZINOVÁ, Hana. *Finanční účetnictví*. 1 vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2016. 158 s. ISBN 978-80-87314-82-1.
2. České účetní standardy. In: *ÚZ č. 1253*, Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2018, č. 1253, ISBN 978-80-7488-286-9.
3. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceďa účetních znalostí pro každého*. 16. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 417 s. ISBN 80-7273-130-0.
4. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005*. Praha: Svaz účetních, 2005, 2249 s. ISBN 1-904230-79-2.
5. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2020

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2021



Patrik HAVRÁNEK
student

Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Tato práce se věnuje obecné charakteristice rezerv, jejich právní úpravě, způsobu účtování a rozdělení podle druhu na rezervy účetní nebo zákonné. Problematice jedné ze zákonných rezerv se pak podrobně věnuje praktická část této práce, která je doplněna vybranými judikáty.

Klíčová slova: rezerva, právní úprava, účtování, rozdělení, problematika

ABSTRACT

This work deals with the general characteristics of provisions, their legal regulation and their method of accounting. Also with the division according to the type into accounting or legal provisions. The practical part of this work, which is supplemented with selected judgments, deals in detail with the issue of one of the legal provisions.

Key words: provision, legal regulation, accounting, division, issue

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	PODSTATA REZERV	11
3.1.1	Rezervy a účetní zásady	12
3.1.2	Rezervy a zdroje financování	12
3.1.3	Základní členění rezerv	13
3.2	PRÁVNÍ ÚPRAVA REZERV	14
3.2.1	Česká účetní legislativa	14
3.2.2	Účetní standard IAS 37	15
3.3	CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍCH REZERV	16
3.3.1	Rezervy na rizika a ztráty	16
3.3.2	Rezerva na daň z příjmů	16
3.3.3	Rezerva na důchody a podobné závazky	17
3.3.4	Rezerva na restrukturalizaci	18
3.4	CHARAKTERISTIKA REZERV PODLE ZVLÁŠTNÍCH PŘEDPISŮ	18
3.4.1	Bankovní rezervy	18
3.4.2	Rezervy v pojišťovnictví	18
3.4.3	Rezerva na opravy hmotného majetku	19
3.4.4	Rezerva na pěstební činnost	19
3.4.5	Ostatní rezervy	19
3.4.2	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů	19
3.5	ÚČTOVÁNÍ REZERVY NA OPRAVU HMOTNÉHO MAJETKU	20
3.4.1	Podmínky	20
3.4.2	Vykazování rezerv v účetní závěrce	29
3.6	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI	31
4	PRAKTICKÁ ČÁST	32
4.1	SOUDNÍ SPOR 1 – ZVLÁŠTNÍ VÁZANÝ ÚČET	33
4.1.1	Analýza soudního sporu	33
4.1.2	Shrnutí soudního sporu	36
4.2	SOUDNÍ SPOR 2 – OPRAVA VERSUS TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	37
4.2.1	Analýza soudního sporu	37
4.2.2	Shrnutí soudního sporu	40

4.3	SOUDNÍ SPOR 3 – OPRAVA VERSUS PRAVIDELNÁ OPRAVA	41
4.3.1	Analýza soudního sporu	42
4.3.2	Shrnutí soudního sporu.....	44
4.4	SHRnutí PRAKTICKÉ ČÁSTI	46
5	ZÁVĚR.....	47
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	49
7	SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A VZORCŮ.....	52

1 ÚVOD

Společným znakem všech podnikatelských subjektů je provádění soustavné a samostatné činnosti za účelem dosažení zisku, s kterým přímo souvisí daňová povinnost vůči státu.

Proto se většina podnikatelských subjektů snaží o tzv. daňovou optimalizaci, což jsou činnosti vedoucí k uspořádání daňových záležitostí takovým způsobem, aby daň z příjmů byla co nejnižší.

Jednou z možností snížení výsledné daně z příjmů je tvorba rezerv dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Tato práce se bude věnovat všeobecnému tématu rezerv, a to s přihlédnutím k optimalizaci daně z příjmů prostřednictvím zákonné rezervy na opravu hmotného majetku.

V teoretické části budou jednotlivé rezervy popsány a budou uvedeny zákonné normy, které se k rezervám vztahují. U rezervy na opravu hmotného majetku budou popsány podmínky pro její tvorbu a účtování.

V praktické části budou na rozboru jednotlivých soudních judikátů, týkajících se rezerv na opravu hmotného majetku, popsána úskalí spojená s tímto druhem rezervy.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této práce je popsat jednotlivé rezervy z hlediska jejich daňové uznatelnosti, poukázat na nejčastější pochybení, kterých se podnikatelské subjekty dopouštějí při tvorbě zákonné rezervy na opravu hmotného majetku, a to včetně doporučení, jak těmto pochybením předcházet.

Pro zpracování této práce bylo nezbytné nashromáždit odbornou literaturu včetně soudních judikátů a provedení komparace obsahu informací. Literární rešerše vychází z dostupné a aktualizované odborné literatury, která se věnuje rezervám z pohledu zákonných norem České účetní legislativy a podle mezinárodního standardu IAS 37.

Teoretická část této práce se věnuje podstatě rezerv, vztahu k účetním zásadám, zdrojům financování, základnímu členění, právní úpravě a jednotlivým charakteristikám rezerv.

Závěr teoretické části je věnován nejčastěji využívané zákonné rezervě na opravu hmotného majetku. U této rezervy jsou podrobně popsány podmínky související s její tvorbou, čerpáním a účtováním, doplněné o časté chyby způsobující problémy při prokazování oprávněnosti a daňové uznatelnosti před správcem daně.

Neméně důležitou částí této práce je praktická část, která se zabývá třemi vybranými judikáty týkající se problematiky rezerv na opravu hmotného majetku, zejména problematiky vázaného účtu, technického zhodnocení a pravidelných oprav hmotného majetku.

U každého z judikátů je provedena analýza soudního rozhodnutí, ve které je popsána konkrétní dějová linie vzniku sporu a konfrontace tvrzení jednotlivých účastníků řízení, tj. daňového subjektu, správce daně, krajského soudu a Nejvyššího správního soudu. Na základě výsledku sporu je provedeno shrnutí získaných poznatků a návrh konkrétních doporučení.

Závěr této práce je poté logickým vyústěním a shrnutím všech informací uvedených v této práci s důrazem na doporučení vyplývající z jednotlivých judikátů.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Každý podnikatelský subjekt by měl mít na zřeteli, že v dobách ekonomické prosperity je dobré myslet na případné nejistoty a rizika, která by se mohla v budoucnosti objevit jako následek událostí minulých, ale i současných. K eliminaci takových nejistot či rizik mohou sloužit různé druhy vytvářených rezerv.

3.1 Podstata rezerv

“Rezervy jsou nástrojem, pomocí kterého může podnikatelský subjekt identifikovat aktuální problémy, a v budoucnu jim předcházet nebo je odstranit. Podle toho, zda jejich tvorba nebo čerpání způsobí v budoucnu snížení výnosů nebo výdaj, lze rezervy rozdělit na obecné a účelové“ (Valouch, Sedláček, Mokrička, 2009, s. 324).

“Dle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví musí podnikatelský subjekt brát v úvahu všechna předvídatelná nebo známá rizika a možné ztráty týkající se majetku a závazků, a to do okamžiku sestavení účetní závěrky“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

“Z toho vyplývá, že pokud podnikatelský subjekt identifikuje při provozu podniku jakékoli pravděpodobné či jisté riziko, které je možné chápat jako reálné pro vznik závazku, musí rezervu vytvořit. A proto můžeme tvorbu rezerv považovat za povinnou součást vedení účetnictví“ (Bobek, 2012, s. 72).

“Rezervy jsou specifickým typem závazků, pro které jsou charakteristické:

- neurčitý čas – nevíme přesně, kdy skutečnost související se závazkem nastane,
- neurčitá výše – neznáme přesnou výši závazku, a proto se musí co nejpřesněji odhadnout“ (Ryneš, 2020, s.212).

“Rezervy slouží k pokrytí takových závazků (dluhů) nebo nákladů, jejichž povaha je k určitému datu (před rozvahový nebo rozvahový den) jasně definována, a u nichž je velmi pravděpodobné nebo jisté, že nastanou, ale není jistý okamžik vzniku nebo jejich výše“ (Ryneš, 2020, s. 212).

“Mezinárodní standard IAS 37 uvádí, že rezervy jsou výsledkem minulých událostí, které podnikatelský subjekt nebude moci v budoucnu pozitivně ovlivnit, tzn., že může tvořit rezervu pouze na případy, které v budoucnosti vzniknou, ale jejich vznik je vázán k nějaké události v minulosti a podnikatelský subjekt nemá možnost tento vznik již ovlivnit“ (Bobek, 2021, s. 68).

3.1.1 Rezervy a účetní zásady

“Účetní zásady (principy) jsou souborem takových pravidel, kterými by se měly podnikatelské subjekty řídit při vedení účetnictví, sestavování a předkládání účetních výkazů. S tématem rezervy tak přímo souvisí níže uvedené zásady:

- zásada věrného a poctivého zobrazení skutečností, která předpokládá, že v účetních výkazech (Rozvaha, Výkaz zisků a ztrát, Příloha k účetní závěrce, případně Přehled o peněžních tocích) budou o rezervách vykazovány skutečně objektivní informace,
- zásada věcné a časové souvislosti (tzv. aktuální princip), která předpokládá, že do příslušného účetního období se budou účtovat jen takové náklady (daňově uznatelné rezervy), které do něj věcně a časově náleží bez ohledu na jejich pohyb,
- zásada opatrnosti, která předpokládá v rámci předvídání a prevence budoucích rizik, že podnikatelský subjekt bude oceňovat rezervy při jejich tvorbě reálnou hodnotou a v souladu s platnou legislativou“ (Březinová, 2013, s. 15).

3.1.2 Rezervy a zdroje financování

“Každý druh majetku, s nímž podnik hospodaří (obecně aktiva), musí být financován z určitého finančního zdroje (obecně pasiva). Tyto finanční zdroje se rozdělují podle toho, odkud do podniku přišly, a to na vlastní a cizí:

Vlastní zdroje jsou takové, které podnik získal při svém vzniku nebo které vytvořil vlastní podnikatelskou činností, a to:

- základní kapitál vyjadřuje jaký majetek (peněžní nebo nepeněžní) do podniku vložili jeho společníci, a to v dobrovolné nebo zákonem povinné minimální výši,

- zisk nebo ztráta vyjadřují to, co podnik svojí vlastní činností z vloženého základního kapitálu vytěžil, případně jak tyto hodnoty dále rozmnožil,
- účelové fondy tvořené ze zisku vyjadřují část zadržného zisku po zdanění namísto jeho rozdělení mezi společníky“ (Valouch, Sedláček, Mokrička, 2009, s. 324).

“Účelové fondy tvořené ze zisku podle některých finančních analytiků umožňují snižovat nerozdělený výsledek hospodaření (zadržný zisk po zdanění) za účelem získání vlastních zdrojů k financování obecných rezerv“ (Valouch, Sedláček, Mokrička, 2009, s. 324).

“**Cizí zdroje** zahrnují závazky podniku a rezervy. Aby existoval závazek, musí v důsledku minulých událostí existovat dluh podnikatelského subjektu vůči věřiteli (třetí osobě), musí být známa jeho výše i datum splatnosti. Závazky se rozdělují podle doby, po kterou budou sloužit podnikatelskému subjektu jako cizí zdroj financování na závazky krátkodobé se splatností do 12 měsíců a dlouhodobé se splatností nad 12 měsíců“ (Kovanicová, 2009, s. 12-13).

“V případě, že podnikatelský subjekt má tzv. vnitřní dluh v podobě budoucích výdajů například na opravy hmotného majetku nebo dokonce potenciální dluh v podobě budoucích výdajů na záruční opravy odběratelů výrobků apod., je podnikatelský subjekt dlužníkem a zároveň věřitelem. Z hlediska obchodního práva jsou proto rezervy samostatnou účetní kategorií, neboť nejsou definovány jako závazek (faktický dluh vůči třetí osobě) v právním slova smyslu“ (Ryneš, 2020, s. 212).

3.1.3 Základní členění rezerv

“Rezervy se člení na dvě skupiny:

- účetní rezervy, o nichž rozhoduje podnikatelský subjekt sám, přičemž zákon o daních z příjmů tyto rezervy neuznává jako náklad nezbytný k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná se například o Rezervu na důchody a podobné závazky, Rezervu na daň z příjmů a Ostatní rezervy na garanční opravy, na restrukturalizaci apod.,
- rezervy podle zvláštních právních předpisů (zákonné rezervy), jejichž tvorba a výše je upravena daňovými a dalšími zákony například Zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, Zákonem o ochraně a využití nerostného bohatství, Zákonem o

odpadech aj.“ (Kovanicová, 2009, s. 200-201).

Rezervy jsou proto obecně vnímány pozitivně jako efektivní nástroj podnikatelských subjektů k předcházení budoucích rizik a ztrát. V ojedinělých případech však mohou být vnímány i negativně, a to v důsledku snížení nerozděleného zisku v neprospěch ostatních společníků (podílníků) podnikatelského subjektu.

3.2 Právní úprava rezerv

Oceňování rezerv, jejich tvorba, čerpání, změny, rozpouštění, účtování a další operace s rezervami jsou v rámci účetnictví právně upraveny zákony České republiky (českou účetní legislativou). V mezinárodním účetnictví lze v souvislosti s rezervami postupovat podle účetního standardu IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, který je součástí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví - IFRS.

3.2.1 Česká účetní legislativa

Česká účetní legislativa právně upravuje rezervy zejména v následujících zákonech, předpisech a paragrafech:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví viz. § 25 odst. 3, § 26 odst. 3,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví viz. § 16, § 27, § 31, § 38, § 42 odst. 2, § 57,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. viz. č. 004 – Rezervy,
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů viz. § 2 odst. 1, § 3, § 4, § 5, § 7, § 9, § 10, § 10a, § 11, § 11a, § 11b, § 11c,

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů viz. § 23, § 24 odst. 2 písm. i, § 25, § 33, § 33a.

3.2.2 Účetní standard IAS 37

“Účetní standard IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky, (dále jen “IAS 37”), je součástí účetních standardů, a spolu s Koncepčním rámcem, Interpretací standardů a Stanov tvoří soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS“ (Kovanicová, 2009, s. 130).

IAS 37 říká, že rezerva může být vykázána pouze v případě, že existuje závazek, který je výsledkem minulých událostí, je více pravděpodobné než ne, že k uspokojení tohoto závazku bude třeba odlivu prostředků, které představují ekonomický prospěch, a výši závazku je možné spolehlivě určit (Gregorová, 2019, s. 25).

Závazek může vzniknout na základě požadavků některého zákona či jiného právního předpisu, na základě uzavření smlouvy (smluvní závazek), nebo jako důsledek událostí, které zakládají vznik závazku mimosmluvního (Dvořáková, 2019, s. 248).

“Mimosmluvní závazek je takový závazek, který vyplývá z předchozí praxe podnikatelského subjektu, jeho politiky, případně z prohlášení vyvolávající ve třetích stranách závazek k určitému plnění“ (Gregorová, 2019, s. 28).

“IAS 37 se detailněji věnuje pouze dvěma rezervám, a to rezervě na restrukturalizaci a rezervě na nevýhodné smlouvy. Nicméně jejich výčet není konečný, a je povoleno tvořit všechny rezervy, pokud splňují obecná pravidla“ (Gregorová, 2019, s. 28).

“Na rozdíl od rezerv tvořených podle České účetní legislativy, dle které stačí k jejich tvorbě existence určité pravděpodobnosti vzniku budoucího závazku, je podle IAS 37 nutné, aby závazek existoval v současnosti, a aby vyplýval z minulých událostí např. jako důsledek smluvních či mimosmluvních závazků“ (Gregorová, 2019, s. 30).

At' už se tedy rezervy tvoří podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS nebo České účetní legislativy, společným jmenovatelem rezerv je vždy závazek, který vznikl v minulosti nebo který je očekávaný v budoucnosti.

3.3 Charakteristika účetních rezerv

“Účetní rezervy se vyznačují tím, že nejsou nákladem nezbytným k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle Zákona o daních z příjmů, a obvykle jsou vytvářené v souladu s interními předpisy dle individuálního charakteru, podmínek a okolností podnikatelského subjektu“ (Kovanicová, 2009, s. 200).

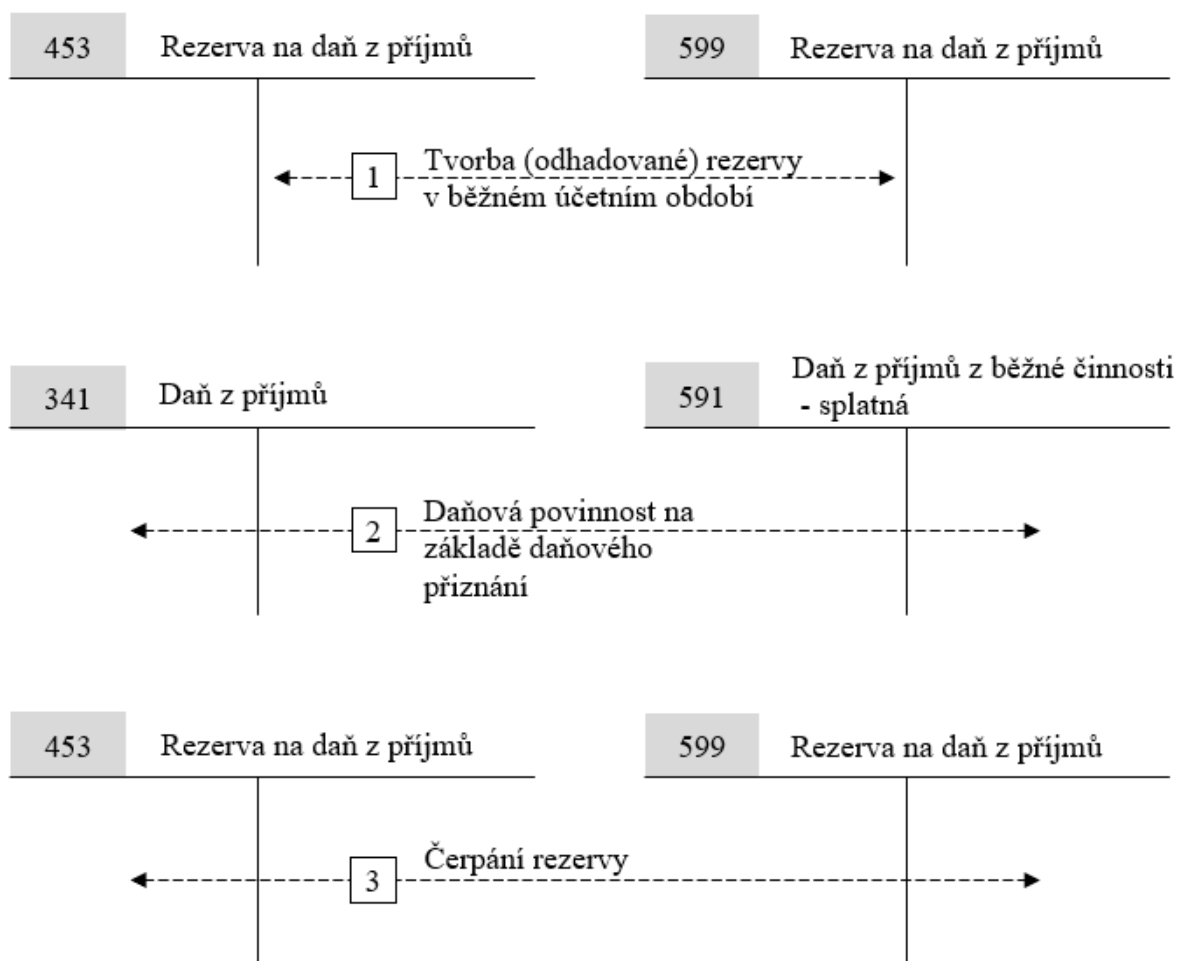
3.3.1 Rezervy na rizika a ztráty

“Vytvářejí se v okamžiku, kdy je vysoce pravděpodobné či jisté, že povedou ke vzniku závazků a nákladů v budoucích účetních obdobích. Budoucí rizika nebo ztráty jsou obvykle známy na základě současných skutečností. Rozhodnutí o jejich tvorbě a výši rezervy je nutné odvíjet z kvalifikovaného odhadu, od známých současných nebo minulých skutečností, případně empirických a statistických šetření. V praxi jsou tyto rezervy představovány jako Rezervy na garanční opravy, Rezervy na odměny a výkonnostní bonusy, Rezervy na ztrátové projekty a Rezervy na soudní spory“ (Ryneš, 2020, s. 219).

3.3.2 Rezerva na daň z příjmů

“Vytváří se pouze pro vyúčtování a vypořádání daně z příjmů v případech, kdy podnikatelský subjekt sestavuje účetní závěrku před termínem řádného sestavení daňového přiznání a daňovou povinnost může pouze odhadovat. Jakmile je sestavené daňové přiznání se skutečnou daní z příjmů, odečtou se uhrazené zálohy na daň z příjmů, uhradí se nedoplatek daně z příjmů a vytvořená rezerva se zruší“ (Ryneš, 2020, s. 220).

Obrázek 1 Schéma účtování Rezervy na daň z příjmů



Zdroj: vlastní zpracování

3.3.3 Rezerva na důchody a podobné závazky

“Vytváří se na základě povinnosti vyplácet zaměstnancům důchody (penze) či jiné požitky na základě smlouvy či právního předpisu. Tato rezerva nemá při současné legislativní úpravě penzí obsahovou náplň, ale je určitou možností pro spoření zaměstnavatelů svým zaměstnancům formou důchodových fondů“ (Ryneš, 2020, s. 220).

3.3.4 Rezerva na restrukturalizaci

“Vytváří se pouze na přímé náklady nezbytně nutné k uskutečnění schváleného programu restrukturalizace, při kterém se významně mění předmět činnosti podnikatelského subjektu například přemístěním aktivit do jiné oblasti, uzavřením provozu, utlumením nebo ukončením aktivit apod. Tuto rezervu nelze vytvářet na marketingové náklady, náklady přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří zůstávají v zaměstnaneckém poměru“ (Ryneš, 2020, s. 221).

3.4 Charakteristika rezerv podle zvláštních předpisů

“Tyto rezervy podle zvláštních předpisů (dále jen “zákonné rezervy”) se vyznačují tím, že jejich tvorba je daňově účinným (uznatelným) nákladem snižující výsledek hospodaření při zjišťování základu daně“ (Dvořáková, 2019, s. 135).

3.4.1 Bankovní rezervy

“Tyto daňově uznatelné rezervy se mohou vytvářet na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, které poskytly banky jako záruku za dluhy podnikatelského subjektu při získání úvěru. Výše takové rezervy nesmí přesáhnout 2 % z průměrného stavu těchto záruk“ (§ 5 odst. 1 písm. b, odst. 2, písm. b zákona o rezervách).

3.4.2 Rezervy v pojišťovnictví

“Vytvářejí se jako technické rezervy k vyrovnání závazků pojišťoven podle zákona upravujícího pojišťovnictví (Zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví), a to následující rezervy: Rezerva na nezasloužené pojistné; Rezerva na pojistná plnění; Rezerva pojistného životních a neživotního pojištění; Rezerva na prémie a slevy; Rezerva životních pojištění, je-li nositelem investičního rizika pojistník; Rezerva na splnění závazků z použité technické úrokové míry a ostatních početních parametrů; Rezerva na splnění závazků z ručení za závazky Kanceláře podle zákona upravujícího pojištění odpovědnosti z provozu vozidla; Jiná rezerva“ (§ 6 zákona o rezervách).

3.4.3 Rezerva na opravy hmotného majetku

“Podle podmínek § 7 zákona o rezervách se vytváří na opravy hmotného majetku s dlouhou dobou životnosti. Cílem takové opravy je navrácení majetku do stavu, v němž se majetek například budova, ale i strojového vybavení v minulosti nacházel. Tato rezerva patří mezi nejčastěji používané zákonné rezervy“ (Dvořáková, 2019, s. 136).

3.4.4 Rezerva na pěstební činnost

“Podle podmínek § 9 zákona o rezervách se vytváří na obnovu, ochranu a výchovu lesních porostů do 40 let jejich věku. Specifikace dalších výkonů je součástí přílohy tohoto zákona. Výše rezervy vychází z nákladů na pěstební činnost nebo podle vytěženého objemu dřevní hmoty metrech kubických - m³“ (Ryneš, 2020, s. 218).

3.4.5 Ostatní rezervy

“Tyto rezervy se vytvářejí pro účely, které jsou dány svým následujícím určením: Rezerva na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou; Rezerva na vypořádání důlních škod podle zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství; Rezerva na odbahnění rybníka; Rezervy, u kterých zvláštní zákon uvede, že jde o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů“ (§ 10 zákona o rezervách).

3.4.6 Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů

“Tato poslední rezerva se vytváří na zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů podle zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů“ (§ 11a – 11c zákona o rezervách).

3.5 Účtování rezervy na opravu hmotného majetku

“Aby mohla být tato zákonná rezerva daňově uznatelná, je nutné splnit všechny podmínky vyplývající ze zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen “zákon o rezervách”). Porušení jakékoli podmínky by znamenalo, že se z této zákonné rezervy stane pouze účetní rezerva se všemi daňovými dopady“ (Dvořáková, 2019, s. 135).

3.5.1 Podmínky

“Podnikatelský subjekt, který chce tvořit rezervu na opravu hmotného majetku, musí být dle § 7, odst. 1, písm. a - c zákona o rezervách osobou, která je k její tvorbě oprávněná“ (Dvořáková, 2019, s. 135).

Rezervu na opravu hmotného majetku tak může (mohou) tvořit pouze:

- podnikatelský subjekt mající k hmotnému majetku vlastnické právo,
- organizační složka státu a státní organizace příslušné k hospodaření s majetkem státu,
- podílové fondy nebo svěřenecký fond, jejíž součástí hmotný majetek je,
- pachtýři hmotného majetku, na základě smlouvy o pachtu, přičemž k opravám tohoto hmotného majetku jsou smluvně písemně vázáni,
- podnikatelský subjekt procházející reorganizací nebo oddlužením podle zvláštního právního předpisu a jejichž vlastnické právo k hmotnému majetku nebylo tímto dotčeno (Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů).

“Tato osoba musí opravu hmotného majetku také hradit (ne ji jenom provádět). Rezervu na opravu hmotného majetku lze podle zákona o rezervách tvořit jen u majetku, který má podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů dobu odpisování alespoň 5 let, a který je zařazen do 2. a vyšší odpisové skupiny“ (Strouhal, 2020, s. 165).

“Velmi časté chyby vznikají v rozdílném pojetí právního a ekonomického vlastnictví hmotného majetku, kdy právo ekonomické může být dotčeno určitými smluvními podmínkami, a právní vlastnictví umožňující tvořit k hmotnému majetku rezervu vzniká až dnem účinnosti zápisu hmotného majetku do katastru nemovitostí“ (Dvořáková, 2019, s. 140).

“Rezervu na opravu hmotného majetku nelze tvořit na:

- majetek zatříděný do 1. odpisové skupiny,
- zásoby a nedokončené stavy zásob,
- údržbu a technické zhodnocení majetku,
- majetek určený k likvidaci (oprava nemá smysl),
- jedná-li se o opravy v důsledku škody, nepředvídatelné či nahodilé události,
- k majetku, u něhož se opravy opakují každý rok,
- k majetku, k němuž trvají účinky prohlášení konkursu podle zvláštního předpisu § 7 odst. 3 zákona o rezervách,
- k majetku, který je komponentně odpisován v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.“
(Dvořáková, 2019, s. 140).

“Údržbou hmotného majetku se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází se budoucím poruchám, případně se odstraňují drobnější závady. Naopak opravou hmotného majetku se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, a to i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení“ (Skalický, 2013, s. 15).

“Technickým zhodnocením hmotného majetku se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce (změny účelu nebo technických parametrů) a modernizace (rozšíření vybavenosti) převyšující částku 80 000 Kč. Jistotu lze získat podáním žádosti o závazné posouzení u příslušného správce daně“ (§ 33 zákona o daních z příjmů).

“Velmi časté chyby vznikají v záměně údržby za opravu nebo nesprávném posouzení, zda se jedná či nejedná o technické zhodnocení hmotného majetku“ (Dvořáková, 2019, s. 140).

Výše rezervy na opravu hmotného majetku

“Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí proto rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou“ (§ 26 odst. 3 zákona o účetnictví).

“Výše rezervy na opravu hmotného majetku se tak stanoví individuálně podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy, a to na základě rozpočtu (položkového rozpočtu) nákladů na opravy, které jsou oceňovány cenami platnými pro rok tvorby rezervy“ (Ryneš, 2020, s. 215).

Tabulka 1 Vzor položkového rozpočtu

Zjednodušený položkový rozpočet udává seznam druhů prací, dodávek materiálů, případně víceprací nad rámec projektové dokumentace, které se budou realizovat, v jakém množství a za jakou cenu.

Č.	Název položky	MJ	Množství	Cena za MJ	Celkem Kč
1	Druh práce (oprav)	hod	100	500,00	5 000,00
2	Druh práce (oprav)	hod	15	450,00	6 750,00
3	Druh práce (oprav)	hod	180	300,00	54 000,00
4	Dodávka materiálu (k realizaci opravy)	ks	2000	100,00	200 000,00
5	Dodávka materiálu (k realizaci opravy)	m2	100	200,00	20 000,00
6	Dodávka materiálu (k realizaci opravy)	kg	26	15,00	390,00
7	Druh víceprací (oprav)	hod	300	200,00	60 000,00
8	Druh víceprací (oprav)	hod	44	550,00	24 200,00
9	Druh víceprací (oprav)	hod	55	400,00	22 000,00
Celková cena bez DPH					392 340,00

Zdroj: vlastní zpracování

“K jednomu hmotnému majetku je samozřejmě možné tvořit více rezerv např. rezervu na opravu střechy, fasády, výtahu, rozvodů a další. Každá výše takové rezervy ale musí být náležitě doložená, a přestože obsah dokumentace není v zákoně o rezervách přesně vymezen, považuje se za takovou dokumentaci analýza stavu hmotného majetku, plán oprav obsažený v položkovém rozpočtu nákladů na opravu, vnitropodniková směrnice o tvorbě a čerpání rezervy a inventární karta rezervy“ (Ryneš, 2020, s. 216).

Karta rezervy na opravu hmotného majetku obsahuje:

- číslo karty,
- druh (titul) rezervy (např. rezerva na opravu hmotného majetku),
- rozpočtované náklady na opravu (např. dle položkového rozpočtu),
- předpokládaný termín zahájení opravy (např. dle Smlouvy o dílo),
- datum zahájení tvorby rezervy,
- účetní záznamy o tvorbě rezervy v jednotlivých letech, výši vkladu (deponování peněžní částky), záznam o případném čerpání rezervy a další.

Tabulka 2 Vzor karty rezervy

Karta rezervy číslo:					0001
Druh rezervy:					Oprava střechy administrativní budovy
Rozpočtované náklady na opravu:					600 000,00 Kč
Předpokládaný termín zahájení opravy:					01.04.2023
Datum zahájení tvorby rezervy:					31.12.2021
Datum	Doklad č.	Tvorba rezervy (Kč)	Čerpání rezervy (Kč)	Zůstatek (Kč)	
Rok 1	01/2021	300 000,00	0,00	300 000,00	
Rok 2	02/2022	300 000,00	0,00	300 000,00	
Podpis:					

Zdroj: vlastní zpracování

“Zůstatek při tvorbě rezerv na opravu hmotného majetku, zjištěný na konci zdaňovacího období, za které se podává přiznání k dani z příjmů, se převádí do následujícího období“ (Ryneš, 2020, s. 214).

“U nemovitých věcí se výše rezervy vypočítá jako podíl plánovaných nákladů na opravu (celková cena za opravu dle položkového rozpočtu) a počtu roků (zdaňovacích období), ve kterých bude rezerva tvořena. Rok plánované opravy se do tohoto počtu roků již nezapočítává, naopak první rok rozhodnutí o tvorbě rezervy se do počtu roků započte“ (Dvořáková, 2019, s. 142).

Vzorec 1 Výpočet výše rezervy časovou metodou

$$\text{Výše rezervy (Kč)} = \frac{\text{Očekávaná cena opravy bez DPH (Kč)}}{\text{Počet roků tvorby rezervy}}$$

Celková cena za opravu dle položkového rozpočtu
Počet zdaňovacích období

Zdroj: vlastní zpracování

“U movitých věcí se může rezerva dle § 7 zákona o rezervách tvořit ve vztahu k objemu výkonu movité věci v technických jednotkách. V takovém případě se výše rezervy vypočte jako součin podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného výkonu a součtu objemu skutečných výkonů za rok (zdaňovací období). Tvorbu rezervy je nutné plánovitě rozložit do jednotlivých roků“ (Ryneš, 2020, s. 215).

Vzorec 2 Výpočet výše rezervy výkonovou metodou

$$\text{Výše rezervy (Kč)} = \frac{\text{Předpokládaná oprava po uplynutí stanoveného objemu}}{\text{Skutečný roční rozsah využití movité věci}}$$

Zdroj: vlastní zpracování

Doba (délka) tvorby rezervy na opravu hmotného majetku

“Minimální doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku je podle zákona o rezervách dvě zdaňovací období. Maximální doba tvorby rezervy je stanovena pro jednotlivé odpisové skupiny majetku, k němuž je rezerva vázána dle následující tabulky tak, aby plnila funkci ochrany před spekulativními a časově nekonečnými tvorbami rezerv za účelem vyhnutí se daňové povinnosti“ (Dvořáková, 2019, s. 139).

Tabulka 3 Maximální doba tvorby rezervy

Odpisová skupina majetku		Maximální doba tvorby rezervy	
1. skupina	<i>PC, kancelářská technika, nářadí ...</i>	REZERVA SE NETVOŘÍ	
2. skupina	Automobily, stroje, nábytek ...	3	zdaňovací období
3. skupina	Klimatizace, kotle, výtahy ...	6	zdaňovacích období
4. skupina	Budovy ...	8	zdaňovacích období
5. skupina	Výrobní budovy ...	10	zdaňovacích období
6. skupina	Obchody, administrativní budovy ...	10	zdaňovacích období

Zdroj: vlastní zpracování

“Uvedený počet zdaňovacích období je vymezen jako počet po sobě jdoucích období, přičemž k období, za které je podáváno přiznání k dani z příjmů, se nepřihlíží“ (§ 7 odst. 9 zákona o rezervách).

Uložení peněžních prostředků na speciální bankovní účet

“Důležitou podmínkou, která bývá často podceňována, je reálné (skutečný převod a připsání) uložení celé částky odpovídající hodnotě (výši) vytvořené rezervy na opravu hmotného majetku na speciální samostatný bankovní účet, a to nejpozději do data pro podání daňového přiznání k dani z příjmů“ (Dvořáková, 2019, s. 137).

Tabulka 4 Lhůty pro převod nebo vklad peněžních prostředků

Přiznání k dani z příjmů	
V řádném termínu	S odkladem termínu prostřednictvím Daňového poradce
Nejzazší termín pro převod nebo vklad peněžních prostředků na samostatný bankovní účet	
Za zdaňovací období 2021	
01. duben 2022	01. červenec 2022

Zdroj: vlastní zpracování

“Tento speciální bankovní účet, na nějž lze převést nebo vložit příslušnou peněžní hodnotu (výši) k tvořené rezervě, může být veden v bance se sídlem v Evropské unii, a to v českých korunách nebo v eurech“ (§ 7 odst. 4 zákona o rezervách).

“Pokud jsou peněžní prostředky převedeny nebo vloženy na eurový bankovní účet a vznikají tak ve vztahu k české koruně kurzové rozdíly (kursový zisk nebo kursová ztráta), je dle Kooordinačního výboru č. 279/24.06.09 – Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet, platná taková hodnota (výše) peněžních prostředků, která odpovídá hodnotě (výši) přepočtu dle kursu, a to ke dni připsání nebo vložení peněžních prostředků na bankovní účet bez ohledu na vzniklé kurzové rozdíly“ (Dvořáková, 2019, s. 137).

”Velmi časté chyby vznikají z mylných úvah podnikatelských subjektů, kteří zcela nesprávně peněžní prostředky k tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku fakticky nepřevedou ani nevloží na speciální bankovní účet, ale tyto peněžní prostředky ponechají na svém provozním bankovním účtu nebo v pokladně s tím, že tyto peněžní prostředky pouze vyčlení vytvořením analytického účtu, například syntetický účet 221000 - bankovní účet rozšíří analyticky na 221001 - speciální bankovní účet k tvorbě rezervy“ (Dvořáková, 2019, s. 137).

“Další častou chybou jsou opakované účelové vklady na speciální bankovní účet v termínu podání přiznání k dani z příjmů, aby vzápětí tyto peněžní prostředky ze speciálního bankovního účtu převedli na svůj provozní bankovní účet“ (Dvořáková, 2019, s. 137).

"Smyslem převedení nebo vložení peněžních prostředků na speciální bankovní účet není prokázání skutečnosti, že podnikatelský subjekt disponuje dostatečnými peněžními prostředky na plánovanou opravu hmotného majetku, ale prokázání vůle průběžného deponování a nedisponování peněžními prostředky do doby realizace plánované opravy hmotného majetku, ve které může dojít k čerpání rezervy“ (Dvořáková, 2019, s. 138).

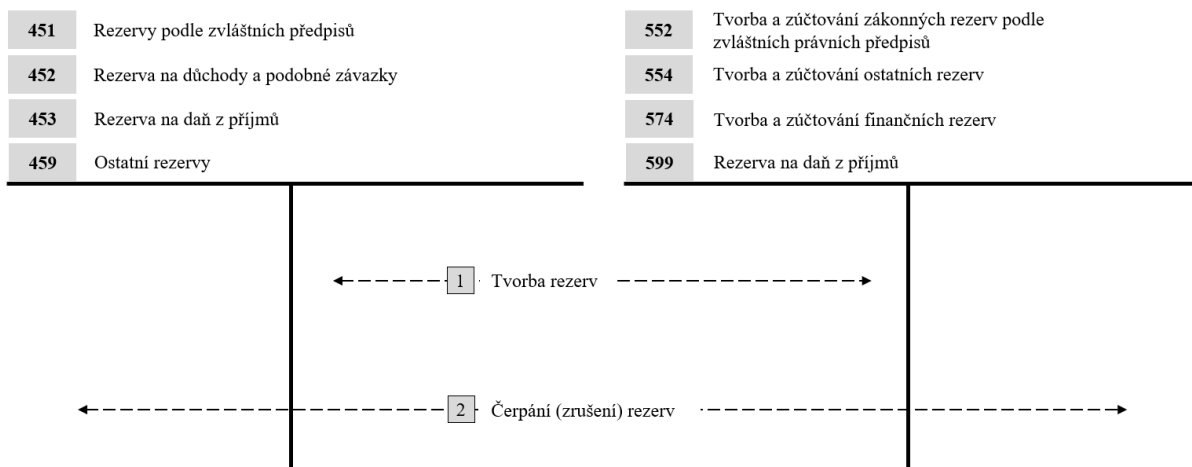
Účtování o rezervě na opravu hmotného majetku

“Tvorba rezerv, která je uplatněná ve snížení základu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen “zákon o daních z příjmů”), musí být vždy zaúčtována podle účetních předpisů. Výjimku tvoří:

- podnikatelské subjekty používající komponentní odpisování,
- podnikatelské subjekty účtující podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví - IFRS,
- podnikatelské subjekty vytvářející rezervu na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů, jejíž zůstatek zjištěný na konci období, za které se podávají přiznání k dani z příjmů, se převádí do následujícího období“ (Ryneš, 2020, s. 214).

“O tvorbě zákonných nebo účetních rezerv se obecně účtuje: ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 – Rezervy se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti týkající se provozní činnosti, účtové skupiny 57 – Rezervy a opravné položky týkající se finanční činnosti, v účtové skupině 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů, pokud se týkají rezervy na daň z příjmů“ (Český účetní standard pro podnikatele č. 004).

Obrázek 2 Schéma účtování tvorby a čerpání rezerv

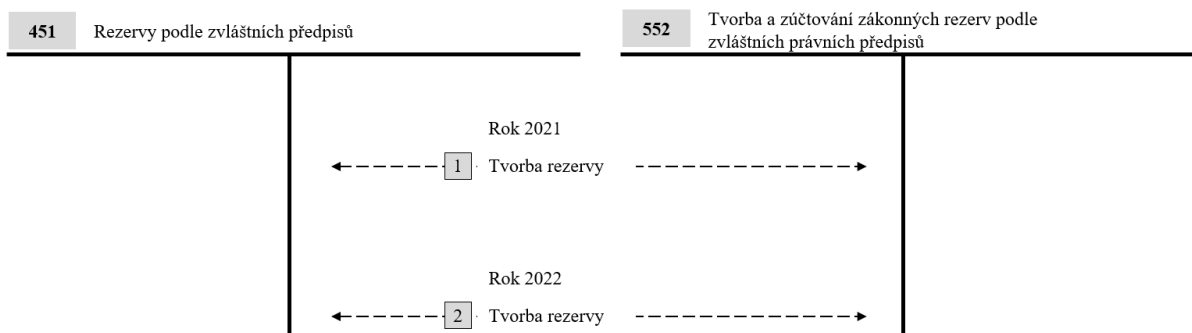


Zdroj: vlastní zpracování

“O čerpání (nebo zrušení) rezerv se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 45 – Rezervy se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu nákladů účtových skupin 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti, 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti nebo 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů“ (Český účetní standard pro podnikatele č. 004).

Účtování tvorby rezervy na opravu hmotného majetku v roce 2021 a 2022

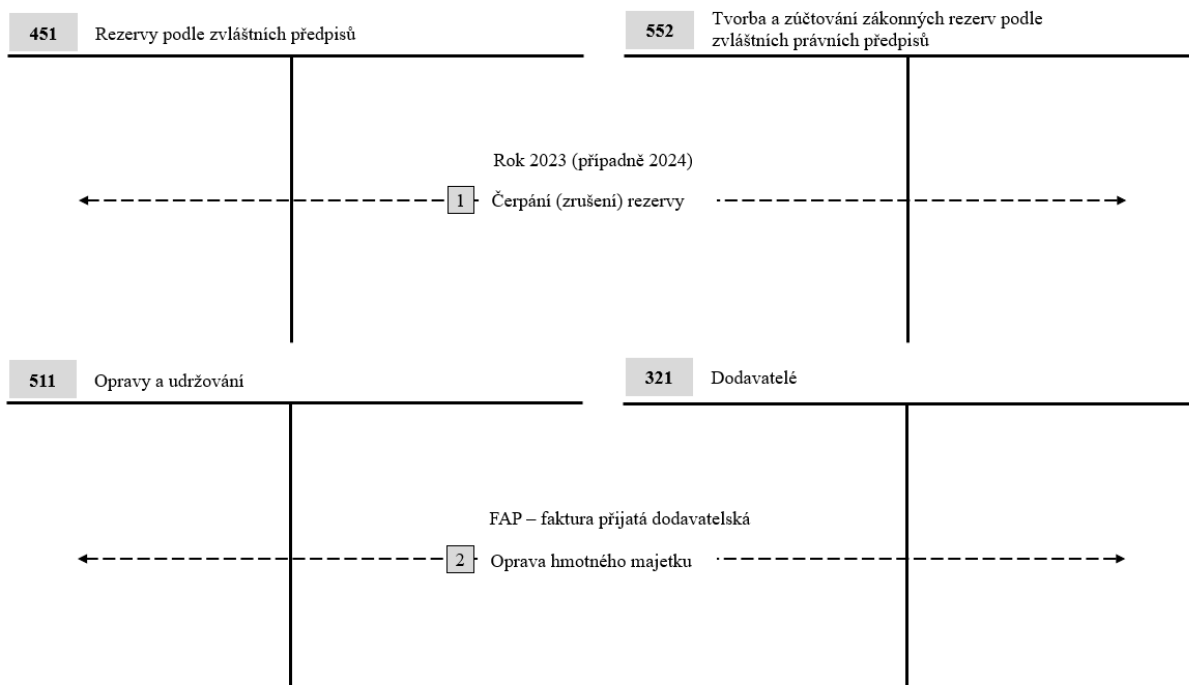
Obrázek 3 Schéma účtování tvorby rezervy v roce 2021 a 2022



Zdroj: vlastní zpracování

Účtování čerpání rezervy na opravu hmotného majetku v roce 2023

Obrázek 4 Schéma účtování čerpání rezervy v roce 2023



Zdroj: vlastní zpracování

Čerpání nebo zrušení rezervy na opravu hmotného majetku

“Rezervy podléhají inventarizaci, která ověřuje dokumentaci rezervy, výši vytvořené rezervy, její odůvodněnost, správnost čerpání a nulový pasivní zůstatek. V případě, že dojde k jakékoli pochybnosti dle zákona o rezervách, musí být rezerva na opravu hmotného majetku zrušena. Výjimku tvoří rezervy podle § 9 a § 10 zákona o rezervách, pokud jsou k těmto rezervám vázány peněžní prostředky na speciálním bankovním účtu, a pokud došlo k ukončení pachtu, avšak nejpozději následující den byl s účinností uzavřen pacht nový“ (Ryneš, 2020, s. 214).

3.5.2 Vykazování rezerv v účetní závěrce

“Rezervy jsou součástí dokumentů účetní závěrky a vyskytují se v Rozvaze, Výkazu zisku a ztrát, a mohou se objevit také v Příloze účetní závěrky a Výkazu peněžních toků (cash flow).

Tyto dokumenty poskytují informace o majetku účetní jednotky a zdrojích jeho krytí, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření“ (Vocílková, 2015, s. 16).

“V **rozvaze** jsou rezervy zaznamenány na straně pasiv jako závazek. Podle přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen “Vyhláška č. 500/2002 Sb.”), jsou rezervy vykazovány v pasivech, část **B. Cizí zdroje** jako položka **B. I. Rezervy**. Vyhláška č. 500/2002 Sb. dále rezervy člení podrobněji na:

- B. I. 1. – Rezervy podle zvláštních právních předpisů,
- B. I. 2. – Rezerva na důchody a podobné závazky,
- B. I. 3. – Rezerva na daň z příjmů,
- B. I. 4. – Ostatní rezervy“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Tabulka 5 Výkazování rezerv v rozvaze

	PASIVA	Řádek	Běžné účetní období	Mínulé účetní období
B.	Cizí zdroje	086		
B.I.	Rezervy	087		
B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	090		
B.I.4	Ostatní rezervy	091		

Zdroj: vlastní zpracování

“Ve výkazu zisku a ztráty, který slouží k zobrazení finanční výkonnosti a výsledku hospodaření podnikatelského subjektu za sledované období, jsou rezervy zobrazeny buď v rámci provozní nebo finanční oblasti pod položkou **F** – Ostatní provozní náklady, řádek **4** – Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období a pod položkou **I** – Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti“ (Gregorová, 2019, s. 23).

Tabulka 6 Vykazování rezerv ve výkazu zisků a ztrát

	TEXT	Řádek	Běžné účetní období	Minulé účetní období
G	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24		
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
I	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		

Zdroj: vlastní zpracování

“**Příloha** doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty, a to v takovém pořadí v jakém jsou v jednotlivých výkazech uvedené. Informace o rezervě nebo rezervách by měly obsahovat bližší informace vyplývající z podmínek dané rezervy například druh rezervy, výši rezervy, délka tvorby rezervy a další relevantní informace“ (Vocílková, 2015, s. 17).

V České republice jsou rezervy na opravu hmotného majetku jednou z nejčastěji využívaných zákonných rezerv, a to z důvodů daňové uznatelnosti jako náklad snižující základ daně při výpočtu daně z příjmů. Tato daňová uznatelnost ale vyžaduje splnění všech podmínek vyplývajících ze zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, a jakékoli porušení by tuto daňovou uznatelnost zrušilo.

3.6 Shrnutí teoretické části

Každý podnikatelský subjekt by měl dle zásady opatrnosti brát v úvahu všechna pravděpodobná rizika, hrozby a ztráty, které by mu při realizaci podnikatelské činnosti mohly v budoucnosti vzniknout.

K eliminaci takových rizik, hrozeb a ztrát může využít účetních nebo zákonných rezerv, které jsou upravené českou účetní legislativou, a které svým titulem určují účel konkrétní rezervy.

Účetní rezervy vycházejí ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jsou daňově neuznatelné a neovlivňují základ daně. Naopak zákonné rezervy daňově uznatelné jsou a základ daně snižují, jsou-li splněny podmínky zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Z účetního pohledu jsou proto rezervy důležité k uplatňování jak zásady opatrnosti, tak z daňového pohledu jako ideální nástroj daňové optimalizace ovlivňující základ daně pro výpočet daně z příjmů.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části je věnována pozornost vybraným soudním sporům, které byly vybrány jednak podle četnosti výskytu předmětu sporu a jednak podle zajímavosti argumentace účastníků sporů.

Soudní spory jsou analyzovány krok za krokem (podle jisté chronologie vzniku událostí), jak a kde problém vznikl, jak se k němu vyjadřovali jednotliví účastníci, jak argumentovali a k jakým došli závěrům případně návrhům. Na základě výsledku soudních sporů je indukováno, co z těchto sporů vyplývá a jak se jejich vzniku dalo předejít, pokud jejich vznik nebyl ze strany daňového subjektu účelový.

Ve všech vybraných soudních sporech došlo nejdříve k tomu, že daňový subjekt se v rámci své podnikatelské aktivity rozhodl vytvořit rezervu na opravu hmotného majetku. Rezervu na opravu hmotného majetku vytvořil, čerpal a následně uplatnil jako daňově uznatelný náklad snižující základ daně při výpočtu daně z příjmů za příslušné zdaňovací období.

At' už se jednalo o běžnou daňovou kontrolu dle ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád nebo o daňovou kontrolu na základě pochybností správce daně, ve všech analyzovaných soudních sporech byla správcem daně shledána ohledně rezervy na opravu hmotného majetku pochybení, a daňovému subjektu byla doměřena daň z příjmů včetně povinnosti uhradit penále.

Všechny daňové subjekty se proti takovému rozhodnutí správce daně odvolaly k nadřízenému odvolacímu finančnímu ředitelství, které potvrdilo s menšími změnami rozhodnutí správce daně, a následovalo podání žaloby daňových subjektů proti správcům daně ke krajskému soudu.

V případě, že krajský soud rozhodl v neprospěch daňového subjektu nebo správci daně, podal dotčený stěžovatel kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu k Nejvyššímu správnímu soudu.

Výsledkem všech pravomocných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo dle ustanovení zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správní zamítnutí kasační stížnosti.

4.1 Soudní spor 1 - zvláštní vázaný účet

Začátek tohoto sporu se vztahuje k okamžiku, kdy Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) doměřil v roce 2015 daňovému subjektu LETASOL, spol. s r.o. (dále jen „daňový subjekt“) daň z příjmů právnických osob a související penále.

Správce daně rozhodl, že rezerva vytvořená daňovým subjektem není daňově uznatelná (účinná). Dle správce daně daňový subjekt nesplnil všechny podmínky § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Toto rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno i v odvolání podaném daňovým subjektem k Finančnímu ředitelství v Plzni.

Proti tomuto rozhodnutí podal v roce 2016 daňový subjekt žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který tuto žalobu v roce 2018 zamítl.

Daňový subjekt proto podal v roce 2018 k Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu, a Nejvyšší správní soud vydal v roce 2019 rozsudek o zamítnutí kasační stížnosti pod spisovou značkou 1 Afs 275/ 2018 - 48.

4.1.1 Analýza soudního sporu

Daňový subjekt tvořil rezervu na opravu hmotného majetku s tím, že peněžní prostředky určené k tvorbě rezervy ve výši 4 000 000 Kč převedl jednorázově (v jediném převodu) na účet Pojišťovny České spořitelny (dále jen „pojišťovna“), u které si jednatel daňového subjektu, tedy daňový subjekt ve prospěch jednatele jako třetí osoby, zřídil životní pojištění. Tyto peněžní prostředky daňový subjekt zaúčtoval na vrub majetkového účtu 063.1 – Ostatní cenné papíry a podíly. Dle svého tvrzení byly tyto peněžní prostředky na účtu pojišťovny odděleny od ostatních provozních prostředků daňového subjektu, byly výhradně určeny na tvorbu rezervy a daňový subjekt tak s nimi nemohl po dobu tří let disponovat. Po této době měla být jednatelem daňového subjektu v souladu s pojistnou smlouvou vyplacena kapitálová hodnota pojištění v celé své výši plus “výnosové” úroky.

Daňový subjekt proto byl přesvědčen o tom, že splnil podmínky v § 7 odst. 4 zákona o rezervách, protože peněžní prostředky pro tvorbu rezervy převedl (deponoval) na samostatný bankovní účet v řádném termínu.

S tímto postupem však nesouhlasil **správce daně**, který u daňového subjektu provedl daňovou kontrolu, dodatečným platebním výměrem doměřil daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob a uložil daňovému subjektu zákonnou povinnost uhradit penále.

Krajský soud, ke kterému podal daňový subjekt žalobu proti Finančnímu ředitelství v Plzni, který byl odvolacím (nadřízeným) orgánem finanční správy, zdůraznil, že po 1.1. 2009 došlo ke zpřísnění podmínek pro daňovou účinnost rezerv tvořených na opravy. Tzv. depozitní podmínka má zajistit, aby prostředky sloužící jako rezerva byly uloženy na takovém bankovním účtu, jenž bude využitelný pouze k financování rezervované opravy, resp. aby tyto prostředky bylo možno čerpat pouze na požadovanou opravu, nikoli na jiné, třeba i naléhavější potřeby.

Uzavření životního pojištění, resp. pojistného vztahu, daňovým subjektem dle krajského soudu nevyhovuje požadavku § 7 odst. 4 zákona o rezervách na převedení peněžních prostředků na samostatný účet v bance určený výhradně pro ukládání prostředků rezerv.

Krajský soud dále konstatoval, že v pojistném vztahu nelze vloženými prostředky disponovat, datum jejich výplaty a výše je zcela nezávislá na vůli obmyšleného, pojistníka, pojištěného či jiných osob, a přímým cílem pojistného vztahu zcela jistě není vytvoření úspor na plánované opravy hmotného majetku.

Navíc bylo z obsahu pojistné smlouvy zjištěno, že daňový subjekt nemohl s peněžními prostředky disponovat dříve než za čtyři roky, přičemž čerpání rezervy na opravu hmotného majetku bylo plánováno za tři roky. Dle krajského soudu tak nebyly nashromážděny reálné zdroje na provedení oprav hmotného majetku v období plánovaných oprav.

A protože porušení podmínek deponace peněžních prostředků dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách na samostatném účtu ve výši rezerv vytvořených v příslušném zdaňovacím období v konečném důsledku s sebou nese daňovou neúčinnost takto vytvořené rezervy, stejně tak, že rezerva byla tvořena namísto tří účetních období pouze v jednom období, což zákon nepřipouští, krajský soud žalobu daňového subjektu zamítl.

Dle **Nejvyššího správního soudu**, ke kterému podal daňový subjekt kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu, bylo prokázáno, že se nejedná o peněžní prostředky uložené na bankovním účtu daňového subjektu, ale že jde o peněžní prostředky převedené za účelem jednorázové úhrady pojistného s tím, že celá výše pojistného bude vložena do garantovaného fondu pojišťovny. Životní pojištění sjednané dle zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů (dále jen “zákon o pojistné smlouvě”) lze ukončit předčasně formou odkupného dle § 58 či dle § 22 zákona o pojistné smlouvě, čímž se vyvrací tvrzení daňového subjektu o nemožnosti dispozice s peněžními prostředky.

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že převedení peněžních prostředků od daňového subjektu na účet třetí osoby zcela popírá smysl a účel zavedení depozitní povinnosti č. 2/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daní z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, přičemž cituje důvody vzniku depozitní povinnosti: *“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.”*

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že svěřením peněžních prostředků k tvorbě rezervy daňovým subjektem k volné dispozici třetí osobě či možnost předčasného ukončení deponace těchto peněžních prostředků nevyklučuje spekulativní tvorbu rezerv. Rezervy lze označit za zdroje, které již byly odebrány veřejným rozpočtům ve formě krácení daňového výnosu, resp. uplatnění daňově účinných výdajů. Daňový subjekt by tak mohl regulovat svou daňovou povinnost na úkor veřejných prostředků, bez naplnění základních záruk stanovených zákonem o rezervách.

Převedení peněžních prostředků určených k tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách na životní pojištění třetí osoby není daňově účinným výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ve spojení s odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud proto stížnost daňového subjektu zamítl.

4.1.2 Shrnutí soudního sporu

Analýzou tohoto soudního sporu lze konstatovat, že správce daně měl při posuzování oprávněnosti daňové uznatelnosti tvorby rezervy daňovým subjektem snadnou pozici. Ze strany daňového subjektu došlo hned k několika porušením zákona o rezervách.

Nejdříve daňový subjekt uzavřel pojistnou smlouvu na třetí osobu, kterou byl jednatel daňového subjektu, tudíž převedené peněžní prostředky nesouvisely s daňovým subjektem, ale s jednatelem daňového subjektu jako fyzickou osobou.

Doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku byla daňovým subjektem stanovena na tři roky a tvorba rezervy měla být rozdělena do tří zdaňovacích období, ve kterých měl být daňovým subjektem uskutečněný převod dílčích peněžních prostředků ve stejné výši, přičemž daňový subjekt uskutečnil převod peněžních prostředků v jediné celkové výši rezervy, a to v jediném zdaňovacím období. Daňový subjekt tak uplatnil rezervy jako náklad snižující základ daně při výpočtu daně z příjmů v jednom namísto ve třech zdaňovacích obdobích.

Tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku měl daňový subjekt účtovat při vzniku (založení) bankovního účtu na MD 701 / DAL 441 a následně tvorbu rezervy na MD 552 / DAL 441, avšak daňový subjekt účtoval rezervu jako majetek daňového subjektu na účtu 063 - Ostatní cenné papíry a podíly, neboť předpokládal, že pojistná smlouva se smluvně daným závazkem plnění pojistné smlouvy s úrokem je takovým cenným papírem.

Pojistná smlouva byla uzavřena na období čtyř let, přičemž doba tvorby rezervy byla stanovena na tři roky, a daňový subjekt tak mohl s peněžními prostředky disponovat až po posledním dni platnosti smlouvy. Daňový subjekt tak nemohl, s výjimkou vypovězení pojistné smlouvy a zcela jistým zpoplatněním takového vypovězení a vzniku srážky z peněžních prostředků, disponovat s peněžními prostředky k plánovanému termínu zahájení opravy hmotného majetku, ke kterému rezervu tvořil.

Jak správce daně, odvolací orgán správce daně, krajský soud i Nejvyšší správní soud proto zcela oprávněně zamítly veškeré argumenty daňového subjektu, protože množství rozporů s ustanoveními zákona o rezervách, ale i ostatních zákonů, kterých se daňový subjekt dopustil, nevypovídají o neúmyslnosti, ale naopak o účelovosti ze strany daňového subjektu.

4.2 Soudní spor 2 – oprava versus technické zhodnocení

Začátek tohoto sporu se vztahuje k okamžiku, kdy Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil v roce 2013 daňovému subjektu C - Centrum lékařské péče s.r.o. (dále jen „daňový subjekt“) daň z příjmů právnických osob.

Správce daně rozhodl, že rezerva vytvořená daňovým subjektem není daňově uznatelná (účinná). Dle správce daně daňový subjekt nesplnil všechny podmínky § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Toto rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno i v odvolání podaném daňovým subjektem k Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně.

Proti tomuto rozhodnutí podal v roce 2014 daňový subjekt žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který tuto žalobu v roce 2014 zamítl.

Daňový subjekt proto podal v roce 2016 k Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu, a Nejvyšší správní soud vydal v roce 2017 rozsudek o zamítnutí kasační stížnosti pod spisovou značkou 9 Afs 149/ 2016 - 34.

4.2.1 Analýza soudního sporu

Daňový subjekt uspořádal valnou hromadu, na které byla schválena oprava hmotného majetku, a to výměna stávajících oken se dvěma vrstvami skel za okna se třemi vrstvami skel. K této schválené opravě hmotného majetku vytvořil daňový subjekt rozpočet ve výši 600 000 Kč, a to na základě svých zkušeností a znalostí, dále vytvořil kartu rezervy a tuto rezervu na opravu hmotného majetku začal vytvářet. V průběhu tvorby rezervy uplatňoval daňový subjekt dílčí část tvořené rezervy jako náklad snižující základ daně v příslušném zdaňovacím období. Po vytvoření rezervy došlo k provedení plánované opravy a uskutečnění opravy hmotného majetku zaúčtoval daňový subjekt příslušnými doklady, vztahující se k uvedené opravě, do účetnictví.

Daňový subjekt tak byl přesvědčen o tom, že splnil všechny podmínky zákona o rezervách.

S tímto postupem však nesouhlasil **správce daně**, který u daňového subjektu provedl daňovou kontrolu. Správce daně upozornil daňový subjekt, že výměna oken se dvěma skly za okna se třemi skly je technickým zhodnocením. Správce daně dále uvedl, že z Pokynu Ministerstva financí ČR D-300 a Pokynu Generálního finančního ředitelství D-6 vyplývá, že výměnu oken lze považovat za opravu i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s plastovým rámem, pokud zůstanou zachovány původní rozměry a počet vrstev skel.

Správce daně poukazoval také na skutečnosti, že daňový subjekt dále neuvedl (neprokázal), jaký byl konkrétní stav oken před provedením opravy, jaký měl být charakter plánované opravy, na co konkrétně a z jakého důvodu byla rezerva tvořena, neboť nebyl předložen konkrétní popis zamýšlených prací a také, jak daňový subjekt dospěl k částce 600 000 Kč, která tvořila výši tvořené rezervy na opravu hmotného majetku. Podle správce daně tak daňový subjekt neprokázal, že vytvořená rezerva na výměnu stávajících oken umístěných na hmotném majetku (budova), ve vlastnictví daňového subjektu, byla vytvářena na opravu hmotného majetku, a nikoliv za účelem technického zhodnocení hmotného majetku (budovy).

Proto správce daně dodatečným platebním výměrem doměřil daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob a uložil daňovému subjektu zákonnou povinnost uhradit penále.

Krajský soud, ke kterému podal daňový subjekt žalobu proti Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně, a který byl odvolacím (nadřízeným) orgánem finanční správy, poukázal na úpravu v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2011 (dále jen “zákon o daních z příjmů”), a v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o rezervách”), jakož i na související judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Z nich krajský soud dovodil, že technické zhodnocení je neurčitý právní pojem, když rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením majetku spočívá v tom, že u technického zhodnocení jde o opravu vyšší kvality.

Krajský soud se v žalobě zabýval i vyjádřením dodavatele oken, který uvedl před správcem daně ve prospěch daňového subjektu, že technický stav hmotného majetku (budovy) daňového subjektu se provedením opravy nezměnil. Žádné konkrétní technické údaje pro porovnání stavu oken před opravou a po ní, což bylo správcem daně požadováno, však daňový subjekt nepředložil.

Dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “daňový řád”), krajský soud konstatoval, že důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti vytvoření rezerv jak před správcem daně, tak i u odvolacího orgánu daňový subjekt neunesl.

Krajský soud proto žalobu daňového subjektu zamítl.

Daňový subjekt se s rozhodnutím krajského soudu neztotožnil a podal k **Nejvyšším správnímu soudu** kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu, ve které uvedl, že ani správce daně ani krajský soud neměly oprávnění posoudit, zda šlo o opravu či technické zhodnocení. Daňový subjekt dále uvedl, že aby se jednalo o technické zhodnocení, muselo by se jednat o významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, přičemž unést důkazní břemeno, že tomu bylo jinak, bylo na správci daně například tím, že si měl vyžádat znalecký posudek na posouzení technického zhodnocení.

Nejvyšší správní soud k tvrzení daňového subjektu, zda bylo třeba znaleckého posudku pro rozhodnutí, jednalo-li se o opravu nebo technické zhodnocení, uvedl, že z § 33 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů vyplývá, že technickým zhodnocením je mimo jiné rekonstrukce majetku, kterou se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. V případě pojmu “technické zhodnocení” se tak jedná o neurčitý právní pojem a nelze tedy vyloučit, že pro posouzení otázky, zda se již jedná o technické zhodnocení nebo nikoliv, bude v některých případech potřebné znalecké posouzení.

Mohlo by jít například o posouzení atypických technických řešení, u kterých nebude jednoznačné, zda došlo či nedošlo k technickému zhodnocení. V této situaci ale považoval Nejvyšší správní soud zpracovávání znaleckého posudku za nadbytečné, když daňový subjekt nepředložil správci daně žádné podklady pro posouzení technických parametrů, které by měly být znaleckým posudkem zkoumány.

Nejvyšší správní soud dále poukázal na další judikatury citované krajským soudem, že technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů lze vnímat jako “opravu vyšší kvality” nebo že technické zhodnocení přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku. A uvedl, že pro určení, zda došlo k rekonstrukci majetku, je třeba posoudit změnu technických parametrů ve vztahu k celku, přičemž výchozím předpokladem pro takové posouzení je dostatečně známý stav majetku před provedením rekonstrukce a po něm (v případě rezerv plánovaný nebo předpokládaný stav).

Proto dle Nejvyššího správního soudu nebyl daňový subjekt schopen prokázat, že již v době tvorby rezervy měl dostatečné podklady pro to, aby posoudil, že rezervu vytváří oprávněně.

Daňový subjekt tedy neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že jím vytvořená rezerva byla vytvářena na opravu majetku v souladu s § 7 zákona o rezervách, a nemohla mu tak být uznána jako náklad podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud proto stížnost daňového subjektu zamítl.

4.2.2 Shrnutí soudního sporu

Analýzou tohoto soudního sporu lze stručně konstatovat, že správce daně se striktně držel ustanovení zákona o rezervách, kdy již v průběhu daňové kontroly upozornil daňový subjekt na konkrétní nedostatky v prokázání oprávněnosti tvorby a čerpání rezerv. Správce daně dokonce odkázal daňový subjekt na pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství, že výměnu oken lze považovat za opravu, pokud zůstane zachován počet vrstev skel.

Daňový subjekt však zcela evidentně nezachoval při výměně oken počet vrstev skel, dále neumožnil správci daně předložit, na základě jakých vlastních znalostí a zkušeností dospěl ke stanovení výše vytvořené rezervy na opravu hmotného majetku, a především nepředložil žádné informace o tom, jaký byl stav majetku před realizací opravy majetku. Přitom průkazné doložení stavu majetku před realizací opravy a po realizaci opravy bývá zcela zásadní v posuzování, zda se skutečně jednalo o opravu nebo technické zhodnocení majetku, když tyto skutečnosti nejsou z kvalitativního, kvantitativního nebo vizuálního hlediska zřejmé (skryté či zakryté opravy, výměny nebo úpravy apod.).

Daňový subjekt namísto předložení požadovaných informací a odstranění shora vytýkaných pochybností zastával názor, že on své důkazní břemeno před správcem daně unesl, a že nyní je důkazní břemeno na správci daně, který měl nechat zpracovat znalecký posudek k potvrzení nebo vyvrácení jeho tvrzení.

Podle rozhodnutí krajského soudu i Nejvyššího správního soudu však nedošlo k tomu, že by daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a proto k přenesení důkazního břemena na správce daně, a z toho vyplývající možnost či povinnost zpracování znaleckého posudku ze strany správce daně, nedošlo.

Těmto sporným situacím, které vyústily k odvolání, žalobě a kasační stížnosti bylo možné předjet tím, že daňový subjekt měl svůj záměr opravy hmotného majetku nejdříve konzultovat s daňovým poradcem, auditorem, případně s odborníky (znalci apod.). Dostalo by se mu proto informací, za jakých zákonných podmínek lze rezervu na opravu hmotného majetku tvořit.

Daňový subjekt si měl zajistit projektovou dokumentaci k hmotnému majetku, která byla součástí karty majetku v účetnictví nebo nabývacích (pořizovacích) listin. Tím by mohl daňový subjekt kdykoli v budoucnu doložit stav majetku před plánovanou opravou, ale především při větším rozsahu opravy mohla být projektová dokumentace součástí podkladů pro dodavatele opravy jako pomoc (vodítko) při vypracování položkového rozpočtu v rámci zpracování nabídky, případně jako doplnění fyzického šetření (zaměření) ze strany dodavatele.

Daňový subjekt si měl poplat výměnu oken ve formě položkového rozpočtu od vícero dodavatelů, čímž by získal několik kvalifikovaných rozpočtů a průkazné informace o výši plánované opravy hmotného majetku, pokud by tuto výši musel v budoucnu prokazovat.

Daňový subjekt si měl zajistit stavební (montážní) deník, kterým by průběžně evidoval u oprav většího rozsahu jejich průběh, montážní zápisy a fotodokumentaci včetně souvisejících činností, které by mohly mít charakter skrytých či zakrytých oprav. Tímto deníkem by mohl daňový subjekt kdykoli v budoucnu prokázat případné rozpory mezi stavem opravy před a po jejím provedením s ohledem na kvalitativní i kvantitativní změny hmotného majetku.

Nakonec v samotném řízení se správcem daně měl daňový subjekt nechat zpracovat znalecký posudek, který by sice nebyl při daňovém řízení posuzován jako posudek, ale jako listinný důkaz, ale který by mohl prokázat tvrzení daňového subjektu o oprávněnosti tvorby a čerpání rezervy na opravu hmotného majetku.

4.3 Soudní spor 3 – oprava versus pravidelná oprava

Začátek tohoto sporu se vztahuje k okamžiku, kdy Finanční úřad pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Rokycanech (dále jen „správce daně“) doměřil v roce 2004 daňovému subjektu HUTCHINSON s.r.o. (dále jen „daňový subjekt“) daň z příjmů právnických osob a související penále.

Správce daně rozhodl, že rezerva vytvořená daňovým subjektem není daňově uznatelná (účinná). Dle správce daně daňový subjekt nesplnil všechny podmínky § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Toto rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno, a dokonce i zpřísněno v odvolání podaném daňovým subjektem k Finančnímu ředitelství v Plzni.

Proti tomuto rozhodnutí podal v roce 2005 daňový subjekt žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který této žalobě v roce 2008 vyhověl.

Správce daně proto podal v roce 2008 k Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu, a Nejvyšší správní soud vydal v roce 2009 rozsudek o zamítnutí kasační stížnosti pod spisovou značkou 2 Afs 120/ 2008 - 133.

4.3.1 Analýza soudního sporu

Daňový subjekt schválil plán na generální opravu hmotného majetku a na tuto opravu hmotného majetku začal tvořit rezervu. Nezávisle na tvorbě této rezervy na opravu hmotného majetku provedl daňový subjekt v následujícím roce každoroční pravidelnou údržbu hmotného majetku, a to opravy dveří, vrat, střešních oken a světlíků, a tyto výdaje zaúčtoval jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Daňový subjekt tak byl přesvědčen o tom, že splnil všechny podmínky zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o rezervách”).

S tímto postupem však nesouhlasil **správce daně**, který u daňového subjektu provedl daňovou kontrolu. Podle správce daně daňový subjekt nepostupoval podle § 4 odst. 1 zákona o rezervách, když nezrušil částku vytvořené rezervy na opravu hmotného majetku ve prospěch výnosů, protože pominuly důvody, pro něž byla předmětná rezerva vytvořena. Podle správce daně důvod pro tvorbu rezerv pominul tím, že daňový subjekt zahájil opravu hmotného majetku o dva roky dříve, než byl termín plánované opravy, na kterou tvořil daňový subjekt rezervu na opravu hmotného majetku. Tímto dřívějším zahájením oprav změnil daňový subjekt podmínky, které si určil při zahájení tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, a které byly určující pro stanovení její výše v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

Správce daně proto dospěl k závěru, že daňový subjekt v kontrolovaném období zvýšil náklady o provedené opravy hmotného majetku, čímž snížil výnosy v rozporu s právními předpisy, a dodatečným platebním výměrem doměřil daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob a uložil daňovému subjektu zákonnou povinnost uhradit penále.

Daňový subjekt se s rozhodnutím správce daně neztotožnil a podal ke **krajskému soudu** žalobu proti Finančnímu ředitelství v Plzni, který byl odvolacím orgánem správce daně. V této žalobě a následně před krajským soudem daňový subjekt uvedl, že opravy v rámci každoroční pravidelné údržby hmotného majetku nijak nesouvisely s opravami, na něž vytvářel rezervu na opravu hmotného majetku. Dále daňový subjekt uvedl, že tyto opravy v rámci každoroční pravidelné údržby hmotného majetku provedl i následující rok.

Daňový subjekt argumentoval před krajským soudem § 7 odst. 3 písm. b), c) zákona o rezervách, který uvádí, že rezerva na opravu hmotného majetku se nevytváří v případech hmotného majetku, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události, a u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok.

Krajský soud proto žalobě daňového subjektu vyhověl a rozhodnutí správce daně zrušil.

Správce daně se s rozhodnutím krajského soudu neztotožnil a podal k **Nejvyššímu správnímu soudu** kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu, ve které uvedl, že zákon o rezervách zcela zřetelně stanovuje podmínky, za nichž je možné zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku, a kdy je povinnost vytvořenou rezervu zrušit ve prospěch výnosů (příjmů).

Správce daně dále uvedl, že zákon o rezervách předpokládá zahájení opravy hmotného majetku v takovém zdaňovacím období, které si stanovil daňový subjekt v plánu tvorby rezervy. Pokud tak daňový subjekt zahájil opravu hmotného majetku dříve, než původně plánoval, dosud tvořená rezerva se stává neodůvodněnou, neboť již nemůže být tvořena tak, jak se při zahájení předpokládalo.

Připuštění možnosti souběhu tvorby rezervy na opravu hmotného majetku a vlastního provádění oprav s čerpáním rezervy ve výši nákladů vynaložených na opravu by podle správce daně vedlo k paradoxní situaci, kdy by ve stejném zdaňovacím období byly ze strany daňového subjektu generovány jednak náklady z titulu tvorby zákonné rezervy a současně i náklady z titulu vynakládání výdajů na faktické provádění oprav, na které je tvořena rezerva.

Nejvyšší správní soud setrval na stanovisku, že § 7 odst. 4 zákona o rezervách nikterak nevyklučuje souběh tvorby a čerpání rezervy na opravu hmotného majetku v průběhu jednoho zdaňovacího období. Uvedené ustanovení upravuje pouze výši rezervy ve zdaňovacím období, která 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.

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že zákon o rezervách operuje s pojmem „předpokládaný termín zahájení opravy“, přičemž slova „předpokládaný“ a „uskutečněný“ nelze považovat za synonyma. Zamýšlený termín opravy totiž může být ovlivněn nepředpokládanými (a nepředvídatelnými) okolnostmi, a tudíž k opravě hmotného majetku může dojít i v nepředpokládaném termínu.

Ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách pak podle Nejvyššího správního soudu předpokládá pouze dvě omezení pro tvorbu rezervy, a to že oprava hmotného majetku musí být zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy na opravu hmotného majetku předpokládalo zahájení opravy (což v daném případě bylo pohodlně splněno), a rezerva musí být vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava hmotného majetku zahájena.

Podle Nejvyššího správního soudu neporušil daňový subjekt žádnou z výše pospaných podmínek, a proto kasační stížnost správce daně zamítl.

4.3.2 Shrnutí soudního sporu

Analýzou tohoto soudního sporu lze konstatovat, že správce daně se striktně držel ustanovení zákona o rezervách a vůbec nepředpokládal, že by daňový subjekt mohl mít nějaké subjektivní důvody k provádění opravy hmotného majetku dříve než v termínu, který byl určený pro čerpání rezervy na opravu hmotného majetku.

Správce daně byl dokonce tak zahleděný do své úřední moci, že nerespektoval jiné ustanovení zákona o rezervách, které výslovně jistou výjimku viz. pravidelně se opakující opravy daňovému subjektu umožňoval. Místo toho se správce daně snažil daňový subjekt ihned sankcionovat, zpochybňoval oprávněnost a daňovou uznatelnost tvorby rezervy jako celku, a dokonce se ohrazoval na fiskální dopady a plánování příjmů státního rozpočtu.

Je třeba si uvědomit, že daňový subjekt vytvářel rezervu na opravu hmotného majetku z důvodů svých ekonomických zájmů a samozřejmě také s ohledem na daňovou optimalizaci. A proto bylo zřejmé, že daňový subjekt využil všechny možnosti, jak zvýšit své náklady a snížit své výnosy, i když by se mohlo zdát, že tak činil účelově nebo dokonce v rozporu se zákonem o rezervách.

Těmto sporným situacím, které vyústily k odvolání, žalobě a kasační stížnosti se přitom dalo předejít tím, že finanční správa si měla nechat daňovým subjektem „podrobně doložit“, jakého charakteru byly opravy hmotného majetku, které daňový subjekt v rámci rezerv plánoval opravovat. Daňový subjekt by tak musel správci daně předložit kartu rezervy, a především rozpočet nebo jiné podklady prokazující podrobné rozčlenění plánovaných oprav v rámci tvorby rezervy na opravu hmotného majetku.

Správce daně si měl dále od daňového subjektu vyžádat účetní doklady za minulá období, ve kterých by v případě pravdivého tvrzení daňového subjektu byly v nákladech daňového subjektu vykázány tzv. pravidelné (opakující se) opravy majetku v podobném rozsahu a výši, která byla předmětem tohoto sporu.

V případě, že by se u daňového subjektu jednalo o mimořádné opravy sloužící k předcházení „nějakého“ poškození svého majetku, mohl správce daně vyžadovat od daňového subjektu podklady k takovým skutečnostem např. revizní správu dílčí části majetku s doporučením odstranění závad či nedostatků nebo znalecký posudek ad. listiny prokazující hrozící poškození hmotného majetku.

Správce daně však ani v průběhu daňové kontroly ani v průběhu (projednávání) žaloby u krajského soudu, dokonce ani v kasační stížnosti k Nejvyššímu správnímu soudu žádný takový důkaz nenavrhl, a proto ve sporu s daňovým subjektem neuspěl.

4.4 Shrnutí praktické části

Mohlo by se zdát, že spory daňových subjektů se správci daní, krajskými soudy nebo dokonce s Nejvyšším správním soudem jsou nerovné.

Podle analyzovaných soudních sporů v této praktické části lze však usuzovat, že tento nepoměr sil je možné zvrátit přímo na úrovni daňového subjektu, a to zejména logickým předvídáním potenciálních problémů, dodržováním zákonných norem, dostatečnou argumentací a unesením důkazního břemena (předložením listinných důkazů).

Vše má v rukou a plně ovládá daňový subjekt přípravou, sbíráním relevantních podkladů a informací při tvorbě rezervy, jejich řádnou dokumentací a průběžnou konzultací s daňovým poradcem či auditorem.

Pak se i zdánlivě prohraný spor může v duchu naplnění základních principů právního státu obrátit ve prospěch slabšího, nevelkého daňového subjektu, což bylo dokázáno zejména ve třetím analyzovaném soudním sporu.

5 ZÁVĚR

Mezi nejdůležitější účetní zásady ve finančním účetnictví bezpochyby patří zásada věrného a poctivého zobrazení skutečností, zásada věcné a časové souvislosti (tzv. aktuální princip) a zásada opatrnosti. Právě zásada opatrnosti je významná při předvídání a prevenci budoucích rizik, a s tím související tvorby rezerv, jejichž tvorba může mít pozitivní vliv na vypovídací schopnost o finančním zdraví a odpovědnosti podnikatelského subjektu.

Rezervy jsou upraveny ustanoveními zákonů č. 563/1991 Sb., o účetnictví, č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a dalšími.

Dalším důvodem pro tvorbu rezerv je v rámci optimalizace daní i vliv tzv. zákonných rezerv na snížení základu daně, a mezi nejčastěji využívaný druh zákonných rezerv u podnikatelských (nefinančních) subjektů patří rezerva na opravu hmotného majetku. A právě tento druh rezervy bývá často zdrojem sporů mezi daňovými subjekty a správcem daně.

Tato bakalářská práce se ve své praktické části zabývala analýzou soudních sporů u rezerv na opravu hmotného majetku, na jejichž základě je možné stanovit několik doporučení pro daňové subjekty plánující využít rezervu na opravu hmotného majetku, a díky kterým mohou v budoucnosti předejít případným problémům s příslušným správcem daně.

Jak z této bakalářské práce vyplývá, před zahájením tvorby rezervy na opravu hmotného majetku je vhodná konzultace s daňovým poradcem, auditorem, případně s dalšími odborníky (znalci apod.), za účelem získání odborných informací, za jakých zákonných podmínek lze rezervy tvořit, čerpat, a hlavně o nich účtovat. Před samotným zahájením tvorby rezervy je nezbytné správně definovat, zda se bude jednat o opravu hmotného majetku v souvislosti s tvořenou rezervou, o pravidelnou opravu hmotného majetku nevztahující se k tvořené rezervě, případně o technické zhodnocení hmotného majetku.

Dalším nepřekvapivým zjištěním je, že je důležité mít řádně podložený rozsah a cenu plánovaných oprav ve formě podrobného (prováděcího) položkového rozpočtu od dodavatele budoucí opravy včetně zaznamenaného stavu majetku před opravou.

Jakmile bude známa výše předpokládané opravy (vyjádřená cenou), je nezbytné správně určit dobu tvorby rezervy a dílčí výši peněžních prostředků, které se budou pro tuto rezervu tvořit.

Tyto peněžní prostředky je nutné ukládat na speciální vázaný bankovní účet v odpovídající výši a lhůtě, a s těmito peněžními prostředky během celé doby tvorby rezervy nemanipulovat.

Jakmile dojde k provádění samotných oprav, je nutné průběžně evidovat všechny prováděné opravy s ohledem na zakryté (v budoucnosti těžko prokazatelné) opravy, zaznamenat stav hmotného majetku po provedené opravě, peněžní prostředky vyčerpat na úhradu závazků vůči dodavateli opravy, a případné nevyčerpané peněžní prostředky zaúčtovat do výnosů.

V případě, že ze strany správce daně dojde k výzvě odstranění daňových pochybností nebo dokonce k samotné daňové kontrole, je nutné mít na zřeteli, že důkazní břemeno před správcem daně nese daňový subjekt.

S ohledem na shora popsaná doporučení by tak měl daňový subjekt své důkazní břemeno, kterým prokazuje oprávněnost tvorby, čerpání a účtování o rezervě na opravu hmotného majetku před správcem daně bezpochyby unést, a minimalizovat tak sekundární riziko z tvorby daňových rezerv vyplývající.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Literární zdroje

BOBEK, Michal, 2012. Účetní rezervy podle ČÚS a IAS/IFRS včetně empirické studie vykazování. *Český finanční a účetní časopis*. Praha: Vysoká škola ekonomická, roč. 7, č. 2, s. 66-92. ISSN: 1802-2200.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2013. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 151 s. ISBN 978-80-87314-37-1.

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2019. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Vyd. 5. Brno: BizBooks, 368 s. ISBN 978-80-265-0844-1.

DVOŘÁKOVÁ, Lenka, 2019. *Nejčastější chyby a omyly účetních*. Vyd. 2. Praha: Wolters Kluwer ČR, 212 s. ISBN 978-80-7598-331-2.

KOVANICOVÁ, Dana, 2009. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. Vyd. 19. Praha: BOVA POLYGON, 440 s. ISBN 978-80-7273-156-5.

RYNEŠ, Petr, 2020. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2020*. Vyd. 20. Olomouc: ANAG, 1119 s. ISBN 978-80-7554-254-0.

STROUHAL, Jiří, 2020. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Vyd. 3. Praha: Wolters Kluwer ČR, 280 s. ISBN 978-80-7598-642-9.

Elektronické zdroje

Český účetní standard pro podnikatele č. 004: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, 2018. In: *portal.pohoda.cz* [online]. Jihlava: STORMWARE [cit. 2021-03-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/danove-a-financni-pravo/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednotky-ktere-u/#>

GREGOROVÁ, Kateřina. *Rezervy podle IFRS a českých účetních předpisů* [online]. Brno, 2019 [cit. 2021-03-15]. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. doc. Ing. Jaroslav Sedláček, CSc. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/wqj2e/390617_Diplomova_prace_Fin..pdf

SKALICKÝ, Ondřej. *Tvorba zákonné rezervy na opravu a udržování a její zúčtování na konkrétním příkladu* [online]. Znojmo, 2013 [cit. 2021-03-15]. Bakalářská práce. SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO. Ing. Věra Minaříková, Ph.D. Dostupné z: https://theses.cz/id/si1nml/Tvorba_zakonne_rezervy_na_opravu_a_udrzovani_a_jeji_zuctovani_na_konkretnim_prikladu.pdf

VALOUCH, SEDLÁČEK, MOKRIČKA, 2009. Rezervy jako nástroj řízení rizik. In: *Mendelova univerzita v Brně* [online]. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 10. 10. 2009 [cit. 2021-02-10]. Dostupné z: https://acta.mendelu.cz/artkey/acu-200906-0034_the-provisions-in-management-of-risks.php?back=%2Fsearch.php%3Fquery%3D%26sfrom%3D0%26spage%3D30

VOCÍLKOVÁ, Klára. *Rezervy – účetní a daňové pojetí* [online]. České Budějovice, 2015 [cit. 2021-03-15]. Bakalářská práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta. Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D. Dostupné z: https://theses.cz/id/h1tv4s/Bakal_sk_prce_-_Klra_Voclkov.pdf

Vyhláška č. 500/2002 Sb.: Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, 2003. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2020-11-18]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

Zákon č. 44/1988 Sb.: Zákon o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), 1988. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2020-12-20]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1988-44>

Zákon č. 185/2001 Sb.: Zákon o odpadech a o změně některých dalších zákonů, 2002. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2020-12-20]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-185>

Zákon č. 277/2009 Sb.: Zákon o pojišťovnictví, 2010. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2020-12-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-277>

Zákon č. 563/1991 Sb.: Zákon o účetnictví, 1992. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2020-12-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů, 1993. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2021-02-17]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zákon č. 593/1992 Sb.: Zákon České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, 1993. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2020-11-29]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>

Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3.2009, čj. 2 Afs 120/ 2008 - 133, 2009. In: *Zákony pro lidi* [online]. Zlín: Aion CS [cit. 2020-12-18]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/2-afs-120-2008-133>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2017, čj. 9 Afs 149/2016 - 34, 2017. In: *Daňový konzultant* [online]. Praha: Daňový konzultant [cit. 2020-12-19]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VY-KON/2016/0149_9Afs_1600034_20170728202647_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2019, čj. 1 Afs 275/2018 - 48, 2019. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud [cit. 2020-12-20]. Dostupné z: http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VY-KON/2018/0275_1Afs_1800048_20190625152741_20190709094022_prevedeno.pdf

7 SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A VZORCŮ

Obrázek 1: Schéma účtování Rezervy na daň z příjmů.....	17
Obrázek 2: Schéma účtování tvorby a čerpání rezerv	28
Obrázek 3: Schéma účtování tvorby rezervy v roce 2021 a 2022	28
Obrázek 4: Schéma účtování čerpání rezervy v roce 2023	29
Tabulka 1: Vzor položkového rozpočtu	22
Tabulka 2: Vzor karty rezervy	23
Tabulka 3: Maximální doba tvorby rezervy	25
Tabulka 4: Lhůty pro převod nebo vklad peněžních prostředků	26
Tabulka 5: Vykazování rezerv v rozvaze	30
Tabulka 6: Vykazování rezerv ve výkazu zisků a ztrát	31
Vzorec 1: Výpočet výše rezervy časovou metodou.....	24
Vzorec 2: Výpočet výše rezervy výkonovou metodou.....	24