



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **Československá obchodní banka, a. s.**, sídlem Radlická 333/150, Praha 5, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. 12. 2012, č. j. 19355/12-1200-107876,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. 12. 2012, č. j. 19355/12-1200-107876 **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15.342,- Kč k rukám JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Úvod a obsah žaloby

Žalobce se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 22. 3. 2012, č. j. 138540/12/001515105725. Tímto rozhodnutím správce daně I. stupně autoremedurou částečně vyhověl odvolání žalobce proti dodatečnému platební výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ze dne 22. 11. 2011, č. j. 517538/11/001515105725. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci vyměřena

daňová ztráta nižší o částku 311.439.531,- Kč, a zároveň mu bylo vyměřeno penále ve výši 15.571.976,- Kč.

Po vydání napadeného rozhodnutí dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na základě něž Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zaniklo. Na jeho místo jako žalovaného v řízení před soudem nastoupilo Odvolací finanční ředitelství. Pro zjednodušení jsou v rozsudku oba tyto orgány označovány jako „žalovaný“.

První část žaloby se týká opravy chyb v účetnictví za účetní období let 2000-2005, které žalobce provedl v roce 2008, tedy zaúčtování výnosů v souhrnné výši 126.952.888,92 Kč a nákladů ve výši 42.582.702,- Kč. Na základě těchto účetních oprav podal žalobce dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů za roky 2001-2004, avšak řízení o těchto přiznáních bylo správcem daně I. stupně zastaveno, neboť pro vyměření daně za toto zdaňovací období již uplynula prekluzivní lhůta. Žalobce má na rozdíl od žalovaného za to, že uvedené účetní opravy nemohou představovat předmět daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008.

V prvním žalobním bodu žalobce tvrdí, že je třeba rozlišovat mezi časovou a věcnou souvislostí výnosů podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) a časovou a věcnou souvislostí podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví je třeba o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, účtovat v období, s nímž časově a věcně souvisí, s výjimkou případů, kdy tuto zásadu není možné dodržet, a tedy je třeba účtovat v období, kdy byla daná skutečnost zjištěna. Naopak dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně vždy ty příjmy, které věcně a časově souvisí s daným zdaňovacím obdobím. Žalobce z toho vyvozuje, že pokud bylo o účetních skutečnostech na základě oprav chyb účtováno v roce 2008, avšak tyto skutečnosti věcně souvisely s předchozími zdaňovacími obdobími, nemohly být předmětem daně z příjmů ve zdaňovacím období roku 2008.

Dle žalobce nelze mechanicky aplikovat ustanovení § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle nichž se při zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření plynoucího z účetnictví, a to bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Skutečnost, že se z účetnictví vychází, podle žalobce ještě neznamená, že pouhá skutečnost, že se o příjmu účtuje v určitém zdaňovacím období, vede k nezvratnému závěru, že právě v tomto zdaňovacím období je příjem také předmětem daně z příjmů. V situaci, kdy příjem zjevně vznikl v předchozím zdaňovacím období, avšak účtováno o něm je až následně, nemůže základ daně odrážet účetní hospodářský výsledek. K podpoření těchto závěrů žalobce odkazuje na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 45/2011 a sp. zn. 5 Afs 56/2012.

V druhém žalobním bodu žalobce uvádí, že žalovaný dle jeho názoru porušil základní ústavní principy, když vyměřil daň na základě prováděcí vládní legislativy, a nikoliv na základě zákona. Žalovaný dle žalobce postupoval v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy a § 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, když zahrnul výnosy z let 2000-2005 do základu daně pro rok 2008, neboť vycházel jen z účetních předpisů, a to vyhlášky Ministerstva financí č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (dále jen „vyhláška č. 501“), a Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které postupují podle vyhlášky č. 501. Žalovaný je přesvědčen, že stanovení předmětu a základu daně se musí opírat o daňové zákony, a nikoliv předpisy účetní, nadto podzákonné.

K ilustraci nesprávnosti postupu žalovaného žalobce odkazuje na § 30 vyhlášky č. 501, která stanoví odlišný způsob účtování o opravách zásadních a nezásadních chyb nákladů a výnosů minulých účetních období. Zatímco o opravách zásadních chyb se účtuje rozvahově, o opravách ostatních chyb se účtuje výsledkově; v prvním případě tedy výsledek hospodaření není ovlivněn, neboť je zúčtován proti účtu nerozděleného zisku předchozích období, zatímco v druhém případě výsledek hospodaření dotčen je. Pokud by byla správná úvaha žalovaného, který vychází toliko z účetního zobrazení oprav, dle žalobce by vznikla absurdní situace, kdy opravy zásadních chyb za již prekludovaná zdaňovací období dodatečně zdaněny nebudou, zatímco opravy méně zásadních chyb, o nichž se účtuje výsledkově, zdaněny budou. Podpůrně žalobce uvádí, že od 1. 1. 2013 je analogická úprava účtování oprav chyb obsažena i ve vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., která se týká podnikatelů. V souvislosti s touto změnou přitom zákonodárce přijal pouze § 23 odst. 3 písm. a) bod 15 zákona o daních z příjmů, dle něž se výsledek hospodaření zvyšuje o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál. Žalobce je toho názoru, že pokud by záměrem zákonodárce bylo zahrnout výnosy a náklady minulých let zaúčtované v pozdějším zdaňovacím období rozvahově do základu daně v období, kdy o nich bylo účtováno, reflektoval by tuto skutečnost v § 23 zákona o daních z příjmů. K tomu však nedošlo.

Třetí žalobní bod se vztahuje k žalobcem tvrzenému nekonzistentnímu přístupu žalovaného, který sice zahrnul do základu daně opravy výnosů z předchozích let provedené v roce 2008, avšak nikoliv opravy nákladů, a to přesto, že měl k dispozici všechny potřebné informace. Takový přístup žalobce považuje za rozporný se základními zásadami správy daní, zejména zásadou správného zjištění a stanovení daně. Pokud správce daně I. stupně uvedl, že žalobce neprokázal, že náklady související s předchozími zdaňovacími obdobími nebyly zaúčtovány v minulých letech, pokusil se toliko přenést na žalobce důkazní břemeno ohledně negativní skutečnosti, která se prokazuje velmi obtížně. Žalobce prokázal, že opravy nákladů zaúčtoval v roce 2008, přičemž nabídl správci daně, že mu při poskytnutí dostatečné lhůty předloží též položkové opisy nákladových účtů z předchozích let. Pokud měl za takové situace správce daně I. stupně za to, že žalobce některé náklady uplatnil již v minulých zdaňovacích obdobích, leželo důkazní břemeno na něm.

Žalobce se též neztotožňuje se způsobem, jakým žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů. Dle názoru žalobce toto ustanovení samo o sobě aplikovat nelze, je naopak vždy třeba najít příslušné ustanovení § 24, respektive § 25 zákona o daních z příjmů, aby bylo možno určit, zda lze daný náklad do základu daně zahrnout. Žalobce je přesvědčen, že již z § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů plyne, že je třeba náklady v základu daně zohlednit v časové a věcné souvislosti s příjmy a zdaňovacím obdobím, kdy vznikly.

Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce uvádí, že žalovaný svým postupem fakticky vyměřil daň po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). Dle žalobce nemůže jako argument pro zdanění výnosů vzniklých v prekludovaných zdaňovacích obdobích sloužit skutečnost, že opačný postup by vedl k nezdanění těchto výnosů. Prolomení prekluzivní lhůty pro stanovení daně je nepřípustné, což dle žalobce plyne z důvodové zprávy k § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a dále z rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 6/2009 a sp. zn. 5 Afs 101/2009.

Druhá část žaloby se týká částky ve výši 82.684.634,36 Kč, která představuje plnění přijatá žalobcem od Exportní garanční a pojišťovací společnosti, a.s. (dále jen „EGAP“),

a to v návaznosti na pojištění úvěru poskytnutého žalobcem společností Javno Preduzeće Elektroprivreda Srbije (dále jen „JPES“). K pojistné události došlo v roce 2003, když se pohledávka žalobce za společností JPES stala nedobytnou, přičemž od té doby pojišťovna EGAP vyplácí žalobci pojistné plnění (resp., jak tvrdí žalobce, splátky pojistného plnění) podle stejného splátkového kalendáře, jako kdyby byl splácen původní pojištěný úvěr. Žalobce o těchto plněních přijatých od společnosti EGAP v roce 2008 účtoval tak, že se neprojevila ve výkazu zisku a ztrát, potažmo v hospodářském výsledku. Žalovaný je však přesvědčen, že se jednalo o daňové příjmy, o nichž mělo být jako o příjmech též účtováno.

Pátý žalobní bod obsahuje žalobcovo tvrzení, že plnění přijatá od společnosti EGAP nemohou tvořit zdanitelný příjem, neboť se jedná toliko o splátky pojistného plnění, na něž však vznikl žalobci nárok již v roce 2003, kdy došlo k pojistné události. Žalobce uvádí, že mu po uplatnění pojistné události vznikla povinnost původní pohledávku za společností JPES postoupit na pojišťovnu EGAP. Následná plnění od pojišťovny EGAP tak představovala výhradně splátku dluhu, který měla pojišťovna vůči žalobci. Žalovaný dle názoru žalobce nesprávně zjistil skutkový stav, když dospěl k závěru, že se jednalo o přijaté pojistné plnění. Až v souvislosti s postoupením pohledávky za společností JPES se totiž žalobce a pojišťovna EGAP dohodli, že pojistné plnění bude spláceno stejným způsobem, jakým měl být splácen původní úvěr. To plyne jak z přípisu zaslaného pojišťovnou EGAP žalobci dne 17. 6. 2003, tak ze samotné smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 18. 11. 2003. Žalobce je tedy přesvědčen, že v roce 2008 mu nárok na pojistné plnění nevznikl, a tedy se nemohlo v tomto roce jednat o příjem ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Žalobce upozorňuje, že dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně pouze příjmy, resp. výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále v zákoně stanoveno jinak. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů potom do základu daně nemohou vstoupit příjmy, které nejsou předmětem daně. Účetní výnos tedy nelze bez dalšího považovat za daňový příjem, neboť je třeba zkoumat, zda se jedná o příjem, který je předmětem daně. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 68/2007-121, 2 Afs 42/2005-136, 5 Afs 45/2011-94 a 5 Afs 56/2012-37 žalobce dochází k závěru, že předmětu daně podléhá jen příjem, který lze považovat za reálné navýšení majetku subjektu daně, přičemž se nejedná o náhrady či náhrady škody, které žalobcův majetek nezvyšují. Žalobce je přesvědčen, že ve světle těchto judikatorních závěrů nemůže obstát názor žalovaného, že přijaté splátky pohledávky za pojišťovnou EGAP tvoří zdanitelný příjem. Účelem samotného pojištění úvěru ostatně není navýšení majetku pojištěného, ale pouze náhrada nedobytné pohledávky, tedy aktiva, jiným aktivem, kterým jsou finanční prostředky v podobě pojistného plnění. Přijetí splátky pohledávky z titulu takového pojistného tedy dle žalobce dani z příjmů podléhat nemůže.

V šestém žalobním bodu žalobce prezentuje svůj názor na způsob, jakým mělo být o přijatých plněních od pojišťovny EGAP správně účtováno. Žalobce uvádí, že v roce 2003 zaúčtoval pohledávku za společností EGAP, která mu vznikla z titulu pojistného plnění. O splátkách pak ovšem účtoval pouze snižováním hodnoty pohledávky, a nikoliv zaúčtováním výnosu, což by bylo v rozporu s požadavky účetní legislativy. Pokud by jako výnos měla být pohledávka zaúčtována v době svého vzniku, a následně by jako výnos byly účtovány i její splátky, vznikla by absurdní situace, kdy by totožná ekonomická operace byla jako výnos zaúčtována dvakrát. Proto má žalobce za to, že správně o splátkách pohledávky účtoval pouze rozvahovým způsobem, tedy tak, že se přijaté splátky neprojeví v jeho hospodářském výsledku.

Dále žalobce subsidiárně argumentuje, že i kdyby plnění od společnosti EGAP nepředstavovala toliko splátku pohledávky vzniklé v předchozím zdaňovacím období, ale samotné pojistné plnění, bylo by třeba o něm taktéž účtovat rozvahovým způsobem. Dle § 77 písm. a) bodu 1. vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (dále jen „vyhláška č. 501“), se zákaz vzájemného účtování nevztahuje na započtení částek hodnot z realizace zajištění úvěru s poskytnutým úvěrem nebo jím podobných pohledávek. Žalobce je na rozdíl od žalovaného přesvědčen, že pojištění úvěru je zajištěním ve smyslu uvedeného ustanovení vyhlášky č. 501, neboť se jedná o obdobný institut, jakým je například ručení. Žalobce odkazuje na § 102 odst. 1 vyhlášky č. 123/2007 Sb., o pravidlech obezřetného podnikání bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry (dále jen „obezřetnostní vyhláška“), podle něhož se zajištěním rozumí mimo jiné osobní zajištění, které mohou poskytovat i pojišťovny. Pojištění úvěry je dle názoru žalobce formou osobního zajištění, neboť podstatou pojistné smlouvy je povinnost pojišťovny vyplatit pojištěnému věřiteli částku odpovídající části jistiny pohledávky nesplacené dlužníkem. Žalobce je přesvědčen, že k odůvodnění závěru žalovaného, že pojištění není formou zajištění úvěru, nepostačí odkazy na právní předpisy uvedené v napadeném rozhodnutí, zejména odkaz na § 323a zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“). V § 323a obchodního zákoníku je předně definován pojem finanční zajištění, což je pojem užší, než zajištění úvěru ve smyslu § 77 vyhlášky č. 501. Nadto účelem úpravy obchodního zákoníku zjevně není zasahovat do specifické veřejnoprávní regulace účetních postupů finančních institucí. Žalobce tedy uzavírá, že žalovaný měl přihlídnout k účelu pojištění úvěru a podřadit jej pod pojem zajištění úvěru, a následně měl tento závěr promítnout do posouzení způsobu, jakým má být účtováno o přijatém pojistném plnění.

Sedmý žalobní bod se týká daňového zohlednění plnění přijatých od pojišťovny EGAP. Žalobce je přesvědčen, že pokud by se jednalo o příjem, bylo by třeba daňově zohlednit i související náklad spočívající ve snížení hodnot pojištěných pohledávek. Při pojistné události dojde k úplnému znehodnocení pojištěné pohledávky, které se promítne do jejího odpisu. Podle § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů sice není hodnota odepsané pohledávky uplatnitelná jako daňový náklad, avšak z tohoto pravidla jsou stanoveny výjimky v § 24 zákona. Žalobce má primárně za to, že hodnotu, o níž byla pohledávka znehodnocena, lze uplatnit podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť existuje zjevná věcná a časová souvislost s příjmem spočívajícím v pojistném plnění. Subsidiárně žalobce argumentuje ustanovením § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, které je zde dle jeho názoru taktéž použitelné, neboť náklad tvořený odepsanou pohledávkou lze považovat za přímo související s příjmem, kterým je pojistné plnění.

Osmý žalobní bod obsahuje tvrzení žalobce, že i kdyby bylo pojistné plnění možné posoudit jako příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů, jednalo by se o příjem vzniklý v roce 2003, kdy vznikl nárok na pojistné plnění, a nikoliv v roce 2009, kdy došlo ke splátce pohledávky z dosud nevyplaceného pojistného plnění. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 111/2009, z něhož plyne, že příjem vzniká v okamžiku vzniku práva na zaplacení plnění, a nikoliv tehdy, kdy je plnění skutečně zaplaceno.

V závěru žaloby žalobce upozorňuje na řízení vedené v době podání žaloby před Městským soudem v Praze ve věci sp. zn. 9 Af 38/2010, jehož předmětem je rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 6843/10-1200-107876, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z příjmů

za zdaňovací období roku 2008. Výsledek uvedeného řízení je dle názoru žalobce třeba zohlednit též v nyní projednávané věci.

II.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za dostatečné. Pokud jde o první část žaloby (opravy účetních příjmů z let 2000 až 2005), má žalovaný za to, že se jedná o příjmy zdaňovacího období roku 2008. Žalobce měl dané výnosy zaúčtovat v období, v němž byly zjištěny chyby v účetnictví, tedy v roce 2008. Jelikož se při stanovení daně, respektive daňové ztráty dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vychází z účetnictví subjektu daně, a neexistuje žádné ustanovení zákona, na základě kterého by dané výnosy z předchozích let mohly být vyňaty ze základu daně, podléhaly zdanění v roce 2008, ačkoliv se věcně jednalo o výnosy z let 2000-2005. Žalovaný dále upozorňuje, že postup, který navrhuje žalobce, tedy vyjmout zaúčtované výnosy ze základu daně roku 2008, by vedl k nezdanění těchto výnosů. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 32/2004-94 nachází princip věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů ve zdaňovacím období odraz v pravidlech vedení účetnictví. Pokud subjekt daně o určitém příjmu neúčtoval v daňovém období jeho vzniku, ale až později formou opravy účetnictví, musí dojít ke zdanění příjmu k okamžiku, kdy se projevil v účetnictví.

Dále žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal, že náklady související s minulými zdaňovacími obdobími nebyly zaúčtovány v minulých účetních obdobích. Žalobce k výzvě, aby prokázal, že sporné příjmy byly v předchozích obdobích zaúčtovány, předložil toliko položkové opisy požadovaných nákladových účtů za zdaňovací období roku 2008. Pokud jde o žalobcem tvrzené prolomení prekluzivní lhůty, je žalovaný toho názoru, že postupoval správně, pokud řízení o dodatečných daňových příznacích za období let 2000-2005 zastavil právě pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Proti těmto rozhodnutím se žalobce neodvolal. Žalovaný vychází z přesvědčení, že žalobce měl sporné příjmy zdanit v roce 2008, za nějž prekluzivní lhůta dosud neuplynula.

K druhé části žaloby (platby přijaté od pojišťovny EGAP v souvislosti s pojistnou událostí z roku 2003) žalovaný především uvedl, že žalobce přijaté pojistné plnění zaúčtoval chybně na účet 218400901 – Úvěry – jistina do splatnosti, nikoliv na účet pohledávek z pojistného plnění. Tuto částku měl tedy zaúčtovat do výnosů, potažmo ji i zdanit v roce 2008. Žalovaný má též za to, že vyhláška č. 501 otázku účtování o přijatém pojistném plnění výslovně neřeší. Dále žalovaný odkazuje na § 102 odst. 1 a 2 obezřetnostní vyhlášky, § 323a obchodního zákoníku, a dále § 3 písm. z) zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a změně souvisejících zákonů (dále jen „zákon o pojistné smlouvě“) a § 2 odst. 2 zákona o pojišťování vývozu. Z těchto ustanovení je zřejmé, že právní řád pojištění za formu zajištění nepovažuje. Proto také v případě pojistného plnění nelze uplatnit výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování podle § 77 vyhlášky č. 501. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 111/2009, z něhož plyne, že účtoval-li žalobce v jiném účetním období, než kdy bylo rozhodnuto o náhradě škody, postupoval v rozporu s účetními předpisy, zejména ustanovením § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Dále žalovaný odkázal na § 23 odst. 10 a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, z nichž plyne, že se při zjištění základu daně vychází z účetnictví subjektu daně, přičemž základem je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou, v níž v duchu své žalobní argumentace zrekapituloval názor, že při stanovení daně z příjmů se z účetnictví subjektu daně pouze vychází; pokud je tedy prokázán faktický stav odporující stavu zaúčtovanému, je třeba pro účely stanovení daně vycházet z prokázaného skutkového stavu. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 32/2004-94, na nějž odkazuje žalovaný, má žalobce za to, že se jedná o rozhodnutí překonané pozdější judikaturou. Žalobce trvá na stanovisku, že žalovaný porušil princip, že základ daně z příjmů nemůže být stanoven na základě podzákoného právního předpisu upravujícího účetnictví. K tvrzením žalovaného týkajícím se druhé části žaloby žalobce zrekapituloval svou žalobní argumentaci a poukázal především na nesprávnost závěru žalovaného, že bylo úkolem žalobce prokázat, že příjmy vzniklé v předchozím zdaňovacím období tehdy též zdanil.

III.

Obsah správního spisu

Ze správního spisu soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.

Dne 7. 9. 2010 zahájil správce daně I. stupně vůči žalobci daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů za zdaňovací období let 2008 a 2009. Výsledky kontroly byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 11. 2011, č. j. 465326/11/001515105725, z níž ohledně zdaňovacího období roku 2008 plyne následující. Zaprvé žalobce vyloučil ze základu daně výnosy v celkové částce 177.926.408,07 Kč, které se týkaly zdaňovacích období 2000-2007. Správce daně nezpochybnil, že tyto výnosy byly z účetního hlediska správně zaúčtovány jako opravy chyb předchozích období v roce 2008; tehdy však měly být též zahrnuty do základu daně. V opačném případě by totiž došlo k úpravě základu daně, která nevyplývá z ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů. V případě judikátů Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 88/2008-65 a č. j. 7 Afs 6/2009-74, na které odkázal žalobce, byly vždy závěry o snížení základu daně opřeny o některé z ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů.

Druhé kontrolní zjištění (dle protokolu v pořadí páté) se týkalo částky 82.684.634,36 Kč, kterou žalobce v roce 2008 obdržel od společnosti EGAP z titulu pojistného plnění vyplaceného z pojištění exportního úvěru. Správce daně I. stupně dospěl k závěru, že tato částka představovala daňové příjmy žalobce v roce 2008. Žalobce sice postoupil pojištěnou pohledávku poté, co se stala nedobytnou, na společnost EGAP, avšak učinil tak bezúplatně. Nelze tedy tvrdit, že by společnost EGAP splácela cenu postoupení pohledávky. Dle názoru správce daně I. stupně se jednalo o splátky pojistného plnění, které představovaly zdanitelné výnosy.

Dále při daňové kontrole byla učiněna kontrolní zjištění týkající se částky 150.000,- Kč za náklady na reklamu, která neměla být zaúčtována do nákladů žalobce; částky 42.199.324,- Kč, o niž žalobce neoprávněně zvýšil odpisy; částky 952.734,78 Kč, která představovala rozpuštění rezerv nezahrnuté do základu daně; částky 17.268.463,- Kč, kterou požadoval žalobce zohlednit jako náklad spočívající v úrocích z pohledávky za společností J. Ring; a konečně částky 9.742.033,59 Kč, kterou žalobce požadoval zohlednit jako náklad na právní zastoupení spojené s podnikem IPB. Uvedená kontrolní zjištění se však netýkají nyní projednávané žaloby, a proto není třeba se jimi více zabývat.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 11. 2011, č. j. 517538/11/001515105725, správce daně doměřil na základě výsledku daňové kontroly žalobci za zdaňovací období roku

2008 daňovou ztrátu nižší o částku 311.439.531,- Kč, celkem tedy 3.852.000.418,- Kč. K odvolání žalobce správce daně I. stupně rozhodnutím ze dne 22. 3. 2012, č. j. 138540/12/001515105725, dodatečný platební výměr autoremedurou změnil tak, že doměřenou daňovou ztrátu opět zvýšil na částku 3.902.973.937,- Kč; odvolacím námitkám relevantním pro řízení před soudem však vyhověno nebylo.

Další odvolání žalobce bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 12. 2012, č. j. 19355/12-1200-107876. Pokud jde o zaúčtované opravy výnosů z předchozích zdaňovacích období, vycházel žalovaný především z toho, že pro zjištění daňové ztráty se vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví, pokud účetní či daňové předpisy nestanoví jinak. Daňovou ztrátu bylo tedy třeba zjistit z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Vzhledem k tomu, že za určitých okolností účetní předpisy dovolují o některých výnosech účtovat v období, kdy je zjistily, vstoupí tyto výnosy do základu daně za období, v němž byly zaúčtovány. Snižet daňovou ztrátu lze jen na základě ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů. Existuje sice ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona, na základě něž se zvyšuje účetní výsledek hospodaření o výši účetních nákladů, které však nelze uznat jako náklady daňové; obdobné ustanovení týkající se příjmů (výnosů) však v zákoně není. Pokud se žalobce rozhodl zaúčtovat určité příjmy do zdaňovacího období roku 2008, vstoupily automaticky do základu pro výpočet daňové ztráty.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 78/2008-64 dle názoru žalovaného plyne, že o náklad lze snížit výsledek hospodaření i v dřívějším zdaňovacím období, než ve kterém byl tento náklad zaúčtován, a to za podmínky, že se k tomuto zdaňovacímu období váže. Tak tomu však je na základě ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o daních z příjmů, dle něž lze účetní hospodářský výsledek snížit o daňově uznatelné náklady, o nichž nebylo účtováno. Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 6/2009-74 dle názoru žalovaného dovodil, že o částku rozpuštěné účetní rezervy lze upravit výsledek hospodaření, i když nebyl o tuto částku v roce tvorby účetní rezervy zvýšen výsledek hospodaření; i tento závěr je však třeba dovodit ze smyslu a účelu § 23 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného tedy i judikatura Nejvyššího správního soudu respektuje princip, že účetní výsledek hospodaření lze pro daňové účely modifikovat jen na základě konkrétního ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o odvolací námitky týkající se plateb přijatých žalobcem v roce 2008 od společnosti EGAP, věnoval se žalovaný nejprve otázce, jak by mělo být o přijatém pojistném plnění účtováno. Ustanovení § 77 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 501 dle žalovaného není na tato plnění aplikovatelné, neboť přijaté pojistné plnění nelze považovat za zajištění ve smyslu tohoto ustanovení. K tomu žalovaný odkázal na celou řadu právních předpisů, především § 323a obchodního zákoníku, § 3 písm. z) zákona o pojistné smlouvě, § 2 odst. 2 zákona o pojištění vývozu a § 40 vyhlášky č. 501. Žalovaný zjistil, že žádný právní předpis výslovně neuvádí, že by jednou z forem zajištění bylo pojištění. Zákon o pojištění vývozu dokonce mezi pojištěním a zajištěním výslovně rozlišuje. Pojištění úvěru tedy pod výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování nelze podřadit. Žalovaný dospěl k závěru, že účet 218400901 – Úvěry-jistina do splatnosti, na něž žalobce účtoval částku 90.963.414,99 Kč přijatou od společnosti EGAP, je účtem pohledávek z pojištěného úvěru, nikoliv účtem pohledávek z pojistného plnění. Proto jde o chybné zaúčtování pojistného plnění, které mělo být zaúčtováno jako výnos, a jedná se tedy o částku neoprávněně zkracující příjmy, o niž se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1. zákona o daních z příjmů zvyšuje základ daně. Pokud by pojistné plnění bylo výnosem jiného zdaňovacího období, musel by žalobce prokázat, že v předchozím zdaňovacím období bylo skutečně zaúčtováno či že se objevilo v přiznání k dani z příjmů. To však žalobce neprokázal. Dále žalovaný uvedl, že závěry rozsudku Nejvyššího správního

soudu sp. zn. 1 Afs 111/2009 se uplatní v tom směru, že pokud žalobce neúčtoval v období, „*kdy bylo rozhodnuto o náhradě škody*“, postupoval v rozporu s účetními předpisy. Pokud žalobce v některém z následujících období spornou částku zaúčtuje jako opravu podle § 3 zákona o účetnictví, bude moci o tuto částku podle § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů snížit základ daně.

IV.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.

IV. 1. Opravy účetnictví zaúčtované v roce 2008

Nejprve se soud zabýval první částí žaloby, tedy částkou 126.952.888,92 Kč, o kterou byla žalobci snížena tvrzená daňová ztráta. Předně bylo třeba zvážit argumentaci uplatněnou v prvním žalobním bodu, dle níž nelze z ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů dovodit, že účetní příjem je vždy též příjmem daňovým. Žalovaný má naopak za to, že účetní výsledek hospodaření nelze pro daňové účely upravit jinak, než na základě tohoto ustanovení.

Nejprve je vhodné zrekapitulovat obsah relevantních zákonných ustanovení ve znění účinném k 31. 12. 2008:

Dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně „*rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období*“.

Dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření „*zvýšuje o ... částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů)*“.

Dle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1 a 2 zákona o daních z příjmů lze výsledek hospodaření „*snížit o ... částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy*“ a „*částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout*“.

Dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně „*vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu*“.

Dle § 38n odst. 1 zákona o daních z příjmů „*[p]okud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou*“.

Soud dále své rozhodnutí postavil na relevantní judikatuře, jejíž závěry budou shrnuty nyní. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 1. 2011, č. j. 5 Afs 101/2009-65 (č. 2263/2011 Sb. NSS), vyložil, že účetní výsledek hospodaření představuje pouze základ, na němž správce daně staví svá skutková zjištění, nikoliv však závazný a nepřekonatelný podklad pro daňové řízení.

Konkrétně se v citovaném rozsudku uvádí následující: „*Výsledek hospodaření ... slouží jako výchozí údaj pro zjištění základu daně, nelze jej nicméně se základem daně ztotožnit. ... Je proto třeba důsledně rozlišovat mezi výsledkem hospodaření, který tvoří*

podklad pro zjištění základu daně, a samotným základem daně, který je zjištěn po úpravě hospodářského výsledku. Teprve ze zjištěného základu daně se odvozuje daňová povinnost daňového subjektu. V posuzované věci došlo zaúčtováním předmětné částky mezi mimořádné výdaje stěžovatele bezesporu ke snížení výsledku hospodaření stěžovatele. Z hlediska stanovení základu daně však provedení účetní opravy nemělo žádný vliv, neboť se jednalo o účetní výdaj, který však nebyl uznán za výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Z hlediska základu daně tedy byla předmětná účetní oprava neutrální, jejím provedením nebyla výše základu daně nijak ovlivněna.“

Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 6/2012-27, pokud správce daně shledá, že tvrzení daňového subjektu o určité ekonomické operaci jsou rozporná se způsobem jejího účetního zachycení, nemůže bez dalšího dát přednost stavu zachycenému v účetnictví. Daňový subjekt může svá tvrzení prokázat i jinými způsoby než prostřednictvím účetnictví, a to i v případě, že je účetnictví se skutečným stavem věci v rozporu. Správce daně v žádném případě nemůže vycházet z toho, že je účetnictví jakousi „korunou důkazů“, která musí bezpodmínečně souhlasit s žalobcovými tvrzeními, aby mohl žalobce unést důkazní břemeno.

Z rozsudku ze dne Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 87/2008-64, se podává, že pokud subjekt daně v určitém roce v důsledku opravy účetnictví zaúčtoval náklad, který vznikl v předchozím zdaňovacím období, je oprávněn takový náklad uplatnit pouze ve zdaňovacím období, v němž vznikl. Nejvyšší správní soud však k tomuto závěru v uvedeném rozhodnutí nedospěl na základě ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o daních z příjmů, jak mylně uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, nýbrž s odkazem na ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a princip, že příjmy a výdaje, musí časově souviset s daným zdaňovacím obdobím. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí výslovně uvedl, že pokud účetní předpisy umožňují opravit účetní chybu zaúčtováním v pozdějším zdaňovacím období, nemůže na základě tohoto účetního postupu dojít k prolomení zásady časové souvislosti nákladů se zdaňovacím obdobím, v němž vstoupily do základu daně.

Tyto závěry byly potvrzeny v již výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 101/2009-65, jehož závěry žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela opomněl vzít v úvahu, ačkoliv žalobce ve svém odvolání na tento judikát výslovně odkazoval. V tomto rozhodnutí bylo vyloženo, že pokud byl určitý náklad nesporně vynaložen v jiném zdaňovacím období, než ve kterém o něm bylo účtováno, jedná se v roce zúčtování o náklad irelevantní: „Jako výdaje, které se pro účely zjištění základu daně odečítají od zdanitelných příjmů, lze totiž uplatnit pouze výdaje, které byly daňovým subjektem vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Musí se přitom jednat o výdaje, které byly daňovým subjektem v příslušném zdaňovacím období skutečně vynaloženy (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp.zn. II. ÚS 67/2000). V posuzovaném případě došlo v rámci účetnictví k roku 2006 k nápravě účetní nesprávnosti z roku 2001. Jednalo se o formální účetní operaci, jejímž účelem byla náprava předchozího účetního pochybení, nikoliv zobrazení reálné hospodářské aktivity stěžovatele v průběhu zdaňovacího období roku 2006. Ke skutečnému vynaložení výdaje v daném případě nedošlo. Byť tedy byla tato částka z hlediska účetního zahrnuta mezi výdaje stěžovatele, nelze tento výdaj odečíst pro účely stanovení základu daně od zdanitelných příjmů stěžovatele. Pouhá skutečnost, že předmětná částka byla na základě účetních předpisů zaúčtována mezi mimořádné náklady roku 2006, nečiní z této účetní opravy výdaj, který by bylo možno odečíst od zdanitelných příjmů stěžovatele ve zdaňovacím období roku 2006.“

Městský soud má za to, že v kontextu uvedené judikatury závěry obsažené v napadeném rozhodnutí žalovaného nemohou obstát. Základním principem stanovení daně z příjmů je časová souvislost příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů) se zdaňovacím obdobím, v nichž tyto příjmy a výdaje vstoupí do základu daně. Tento princip plyne již ze samotného § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Veškerá ustanovení § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů je pak třeba vnímat v kontextu tohoto základního východiska. Žalovaný správně poukazuje na ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona, které umožňuje snížit základ daně o náklad, který v daném zdaňovacím období nebyl zaúčtován, ať už z jakéhokoliv důvodu. Naopak ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů, na něž se žalovaný v napadeném rozhodnutí též odkazuje, stanoví, že výsledek hospodaření se zvýší o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů. Jinými slovy, je-li v určitém zdaňovacím období účtováno o nákladu, který z daňového hlediska nelze za náklad uznat, výsledek hospodaření se o tuto částku zvýší.

Neobstojí však závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí, že „[p]ro výnosy obdobné ustanovení v zákoně o daních z příjmů chybí“. V určitém smyslu zrcadlovým ustanovením k § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů (zvýšení výsledku hospodaření o daňově neuznatelné náklady) je § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona, který stanoví, že výsledek hospodaření lze pro účely základu daně z příjmů snížit o částky, o něž byly nesprávně zvýšeny příjmy. Právě o takovou situaci se jedná v případě žalobce, který tvrdí, že určité příjmy se sice účetně promítly do výsledku jeho hospodaření, avšak nejedná se o příjmy zdaňovacího období, v němž byly zaúčtovány. Žalovaný toto tvrzení považuje za nesporné, a proto měl v případě žalobce aplikovat právě ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů a snížit výsledek hospodaření o částku, o kterou byly nesprávně zvýšeny příjmy. Platí sice, že z hlediska účetního se jednalo o správně zaúčtované příjmy, pro daňové účely ovšem nikoliv, protože se jednalo o příjmy vzniklé v předchozím zdaňovacím období. Z hlediska daňového postupoval žalobce správně, pokud podal dodatečná daňová přiznání na vyšší daň za zdaňovací období, kdy příjmy zaúčtované v roce 2008 skutečně vznikly. Skutečnost, že v těchto obdobích již nebylo možno daň doměřit z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, nemůže sama o sobě vést k závěru, že je možné příjmy zdanit v jiném zdaňovacím období. První žalobní bod je tedy důvodný.

S výše uvedeným úzce souvisí i argumentace žalobce uvedená v druhém žalobním bodu, dle níž nelze základ daně odvozovat toliko od účetního, navíc podzákonného předpisu, jakým je ustanovení § 30 vyhlášky č. 501, které stanoví následující: „**Položka "14. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta z předchozích období" obsahuje zisk za předchozí účetní období, který nebyl rozdělen, a ztrátu za předchozí účetní období, která nebyla uhrazena. Položka dále obsahuje změny účetních metod a opravy zásadních chyb nákladů a výnosů minulých účetních období (dále jen "opravy zásadních chyb").** V případě, že se nejedná o opravy zásadních chyb, vykazují se tyto opravy v příslušných položkách výkazu zisku a ztráty běžného období.“ (zvýraznění doplněno městským soudem)

K této otázce se přesvědčivě vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94 (č. 2626/2012 Sb. NSS), v němž uvedl, že pokud se o určité účetní operaci účtuje jako o výnosu na základě podzákonného právního předpisu stanovícího pravidla účtování, nejedná se ještě automaticky o příjem z daňového hlediska. Nejvyšší správní soud poukázal na skutečnost, že cíle právní úpravy účetnictví a daní jsou odlišné, a proto nelze finanční a daňové účetnictví bez dalšího směřovat.

Konkrétně v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl: „*Je proto zcela nepřipustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry*

jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. „Postupů účtování“, které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí). V takovém případě dochází k porušení ústavního principu dělby moci. Jinými slovy, pokud zákonodárce v zákoně nestanoví výslovně, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo např. které výdaje jsou daňově uznatelné, a které nikoli, nelze určité plnění (příjem/výnos) zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to zde konkr. prostřednictvím moci výkonnou stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. Jak již bylo výše předesláno, samotná skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý „příjem“ zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec.“

Tyto závěry se uplatní i v nyní projednávané věci, pouze s tím rozdílem, že předmětem sporu není, zda určitý zaúčtovaný příjem je předmětem daně z příjmů vůbec, ale zda je předmětem daně v daném zdaňovacím období. Jak soud uvedl výše, z hlediska zákona o daních z příjmů vstupovaly výnosy, které žalobce zaúčtoval jako opravy zásadních chyb účetnictví z předchozích let, do základu daně z příjmů ve zdaňovacích obdobích, kdy skutečně vznikly. Není tedy přijatelné, aby na základě vyhlášky č. 501, kterou se upravují pravidla finančního účetnictví bank a dalších finančních institucí, tedy podzákonného právního předpisu, byly příjmy z předchozích zdaňovacích období dodatečně daněny v období pozdějším.

Nepřijatelnost závěrů žalovaného lze ilustrovat na příkladu vyhlášky Ministerstva financí 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“). Tato vyhláška pro podnikatele, která se na žalobce nevztahuje, od 1. 1. 2013 obsahuje ustanovení § 15a, které je obsahově totožné s § 30 vyhlášky č. 501; stanoví tedy, že opravy zásadních chyb z minulých účetních období lze zaúčtovat v období, kdy byly chyby zjištěny. Před 1. 1. 2013 však pro subjekty řídící se vyhláškou č. 500 toto pravidlo neplatilo. Změnou účetní vyhlášky tedy mohlo u těchto subjektů od 1. 1. 2013 dojít ke zvýšení účetních výnosů oproti skutkově totožné situaci, k níž by došlo před novelou účetní vyhlášky. Pokud by argumentace žalovaného byla správná, došlo by v důsledku uvedené změny účetní vyhlášky pro podnikatele též k rozšíření základu daně z příjmů. Takový závěr by však ve svém důsledku odporoval čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle něž lze daně ukládat jen na základě zákona.

Je třeba poukázat na skutečnost, že výše uvedené není ani v rozporu se základním východiskem, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 12. 2005, č. j. 4 Afs 32/2004-94. I v tomto rozhodnutí totiž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že zásada věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů ve zdaňovacím období vyjádřená v ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů se promítá do možnosti snížit či zvýšit výsledek hospodaření na základě dalších ustanovení § 23 zákona. S tímto základním východiskem lze souhlasit. Další dílčí závěry tohoto rozhodnutí, zejména že „*formulace ‚při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období‘ nemá přímý dopad na určování základu daně, nachází však svůj obraz v obecných pravidlech vedení účetnictví*“, ovšem v kontextu novější a argumentačně přesvědčivější judikatury Nejvyššího správního soudu, jež byla rozvedena výše, neobstojí. Při tom nelze odhlédnout též od skutečnosti, že v uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud posuzoval zdaňovací období roku 1998,

kdy ustanovení § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů znělo zcela jinak než ve znění relevantním pro rok 2008. Tehdy ještě zákonodárce prostřednictvím ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1 zákona nestanovil, že je třeba hospodářský výsledek zjištěný z účetnictví snížit o daňově nesprávně zahrnuté příjmy. Proto v nyní projednávané věci nebylo namístě závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 32/2004-94 aplikovat. I druhý žalobní bod tedy soud považoval za důvodný.

Je již toliko důsledkem výše nastíněných závěrů, že soud za důvodnou považoval i žalobní argumentaci uvedenou ve třetím a čtvrtém žalobním bodu. Z výkladu, který soud podal ohledně § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů, plyne, že postup žalovaného byl skutečně nepřipustně nekonzistentní, pokud do základu daně (daňové ztráty) zdaňovacího období roku 2008 zahrnul příjmy žalobce z předchozích let, ale nikoliv náklady, které též byly předmětem účetních oprav. Správným řešením je však nezahrnout do zdaňovacího období roku 2008 příjmy ani výdaje z předchozích let, které v tomto zdaňovacím období v důsledku oprav vstoupily do účetnictví.

Konečně soud souhlasí i s tvrzením žalobce, že žalovaný *de facto* prolomil prekluzivní lhůtu pro stanovení daně plynoucí z ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Význam prekluzivní lhůty spočívá v tom, že po určité době od konce zdaňovacího období již za toto období nelze daň vyměřit ani doměřit. Významem prekluze práva státu vyměřit daň se zabýval Ústavní soud například v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, či ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08. Prekluze je právní institut, který po uplynutí určitého času od právně relevantní skutečnosti nastoluje absolutní právní jistotu, že vůči dotčenému subjektu již určité právo nemůže být uplatněno, neboť zaniklo. Zákonodárce v zákoně o správě daní a poplatků tohoto institutu využil a stanovil, že po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období daň za toto období vyměřit nelze. Tento princip nelze v žádném případě prolomit prostřednictvím účetní legislativy, která stanoví povinnost subjektu daně určitý příjem z předchozího zdaňovacího období zaúčtovat později.

Z uvedeného tedy platí, že žaloba je ve své první části důvodná a výsledek hospodaření žalobce za rok 2008 plynoucí z účetnictví měl být podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1 ve spojení s § 38n odst. 1 zákona o daních z příjmů pro účely stanovení daňové ztráty snížen o částku 126.952.888,92 Kč, která z daňového hlediska nepředstavovala příjmy žalobce ve zdaňovacím období roku 2008.

IV. 2. Plnění od společnosti EGAP v důsledku pojistné události z roku 2003

Dále se soud zabýval druhou částí žaloby, tedy otázkou, zda žalobce neoprávněně nezahrnul do svých příjmů za rok 2008 částku 82.684.634,36 Kč přijatou od společnosti EGAP. Vzhledem k tomu, že relevantní úvaha žalovaného obsažená v napadeném rozhodnutí se týká téměř výhradně způsobu, jakým žalobce o přijatých plněních účtoval, se soud zabýval nejprve touto otázkou. Žalovaný žalobci vytkl, že o přijatých plněních účtoval na účtu 21840901 – Úvěry DD jistina do splatnosti. Z interních pokladů žalobce, které jsou součástí správního spisu, plyne, že uvedený analytický účet je žalobcem používán k účtování o produktu „Poskytnutý vývozní úvěr – dlouhodobý – NB“. S žalovaným se tedy lze ztotožnit v tom ohledu, že pokud žalobce účtoval přijatá plnění od společnosti EGAP na tento účet, jedná se o postup, který neodpovídá žalobcovu tvrzení, že přijaté platby byly splátkami pojistného plnění, na něž žalobci vznikl nárok již v roce 2003. Účet takovýchto plateb by totiž byl nepochybně označen jinak.

Je však třeba si uvědomit, že spor mezi žalobcem a žalovaným se týká primárně otázky, zda přijatá plnění byla zdanitelným příjmem ve zdaňovacím období roku 2009, nikoliv zda o nich bylo správně účtováno. Jak plyne z § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, „[p]ro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.“ Základní podstatu této normy již správní soudy mnohokrát ve svých rozhodnutích vyložily. Jak bylo podrobně zrekapitulováno výše, Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 1. 2011, č. j. 5 Afs 101/2009-65 (č. 2263/2011 Sb. NSS) dospěl k závěru, že výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví slouží pouze jako východisko pro stanovení základu daně z příjmů (respektive daňové ztráty). V návaznosti na tento závěr Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94 (č. 2626/2012 Sb. NSS), a ze dne 24. 4. 2013, č. j. 7 Afs 14/2012-30, dovodil, že pro závěr, zda určité přijaté plnění podléhá dani z příjmů, respektive zda jej lze vůbec za příjem považovat, nemůže být v zásadě určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 6/2012-27, též plyne, že pokud správce daně shledá, že tvrzení daňového subjektu o určité ekonomické operaci jsou rozporná se způsobem jejího účetního zachycení, nemůže bez dalšího dát přednost stavu zachycenému v účetnictví. Daňový subjekt může svá tvrzení prokázat i jinými způsoby než prostřednictvím účetnictví, a to i v případě, že je účetnictví se skutečným stavem věci v rozporu.

Za výše uvedeného stavu judikatury se soud musel z úřední povinnosti zabývat otázkou, zda je napadené rozhodnutí přezkoumatelné, pokud při zjištění skutkového stavu týkajícího se sporné částky 82.684.634,36 Kč vychází výhradně ze způsobu, jakým žalobce o tomto plnění účtoval. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Afs 79/2009-84 (č. 2288/2011 Sb. NSS), správní soud, ač vázán rozsahem žalobních bodů, může i z úřední povinnosti přihlídnout k takovým vadám řízení, které přezkum napadeného rozhodnutí z hlediska žalobních bodů znemožňují. Typickou takovou vadou je právě nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť správní soud nemůže sám nahradit úvahu, kterou správní orgán opomněl provést. Tím by byla popřena zásada subsidiarity správního soudnictví plynoucí z § 5 s. ř. s. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je především takové rozhodnutí, které se nevypořádalo se všemi námitkami účastníků řízení nebo jehož odůvodnění rozsahem neodpovídá zákonným požadavkům (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS).

Zaprvé je třeba uvést, že ve světle výše uvedených závěrů nemůže obstát úvaha obsažená v napadeném rozhodnutí žalovaného, že jelikož bylo sporné plnění chybně zaúčtováno, jedná se o částku neoprávněně zkracující příjmy ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1. zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že o přijatém plnění bylo účtováno na účet poskytnutých úvěrů, což je ve zjevném rozporu s tvrzeními žalobce ohledně charakteru tohoto plnění, bez dalšího nemůže vést k závěru, že toto plnění je zdanitelným příjmem. To platí tím spíše, že způsob, jakým žalovaný o dané operaci účtoval, neodpovídá ani skutkovému stavu, o němž je přesvědčen žalovaný, totiž že se jednalo o přijaté pojistné plnění. Ze zjištění učiněných v rámci daňové kontroly totiž jednoznačně plyne, že účetní praxe žalobce byla taková, že o přijatém plnění od společnosti EGAP, které považoval za pojistné plnění, na nějž mu vznikl nárok ve zdaňovacím období roku 2009, žalobce účtoval na výnosovém účtu č. 71740200 – Pojistné plnění EGAP na straně D, a zároveň na výnosovém účtu č. 71740202 – Tvorba korekce EGAP na straně MD. Ať už tato žalobcova praxe byla správná, nebo nikoliv, je nesporné, že považoval-li žalobce v roce 2009 určité plnění od společnosti EGAP za přijaté pojistné plnění, účtoval o něm uvedeným způsobem. O přijatém plnění ve výši 82.684.634,36 Kč účtoval žalobce jinak, což při nejmenším *prima facie* svědčí závěru, že jej považoval za platbu odlišnou od pojistného plnění.

Lze tedy shrnout, že účetnictví žalobce je pro posouzení daňové povahy přijatého plnění v zásadě irelevantní, neboť zjevně nesvědčí skutkové verzi žalobce ani žalovaného. Způsob, jakým žalobce o přijatých plněních účtoval, by odpovídal skutkovému závěru, že společnost EGAP splácela poskytnutý vývozní úvěr. Z okolností je však zjevné, že tak tomu nepochybně nebylo. Žalovaný měl tedy provést další důkazy tak, aby postavil najisto skutečnou právní povahu přijatých plateb, tedy zejména ověřil, zda ob stojí tvrzení žalobce, že šlo pouze o splátky pohledávky, která mu vznikla za společností EGAP v roce 2003 v důsledku vzniku nároku na pojistné plnění. S žalovaným se lze ztotožnit, že důkazní břemeno v tomto ohledu nepochybně tíží žalobce. Ten však předložil celou řadu relevantních podkladů, a to zejména původní smlouvu o pojištění vývozního úvěru uzavřenou se společností EGAP, pojistné podmínky, smlouvu o postoupení pojištěného úvěru na společnost EGAP a další listiny. Žalovaný měl v napadeném rozhodnutí vyložit, zda uvedené důkazy skutková tvrzení žalobce potvrzují, nebo vyvracejí, popřípadě vyzvat před vydáním rozhodnutí žalobce k doplnění dalších důkazních prostředků. Nic z toho však žalovaný neučinil a spokojil se pouze se závěrem, že žalobcovo účetnictví jeho tvrzením neodpovídá. Právě z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí v části týkající se částky 90.963.414,99 Kč nepřezkoumatelné, neboť z něj dostatečně neplyne, proč žalovaný nepovažoval tvrzení žalobce o povaze tohoto plnění za prokázaná.

Je třeba dodat, že dostatečný není ani závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí, že „[a]by bylo možné říci, že je pojistné plnění výnosem jiného zdaňovacího období, musel by odvolatel prokázat, že byl tento výnos do tohoto období zúčtován, nebo že by se objevil jako zdanitelný výnos v přiznání k dani z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období“. Jak plyne z již výše citované judikatury, porušení účetních předpisů samo o sobě nemůže mít žádný vliv na výši daňové povinnosti. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008-65, se dále jednoznačně podává, že pokud určitý příjem či náklad vznikl v předchozím zdaňovacím období, mohl se v základu daně projevit pouze v tomto období, nepostupuje-li se podle některého ze zvláštních ustanovení o základu daně. Na tom se nic nemění ani tehdy, pokud v rozhodném zdaňovacím období o daném příjmu či nákladu daňový subjekt neúčtuje, a tedy jej ani nezahrne do základu daně. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí konkrétně uvádí: „Pokud [stěžovatelka] v rozporu se zákonem o sankčních úrocích u bankovního úvěru za rok 1998 v rozhodném období neúčtovala, ... resp. předepsané sankční úroky za rok 1998 zúčtovala až v roce 2001, ačkoliv tak měla správně učinit již v roce 1998, jednoznačně porušila příslušné účetní předpisy. Toto jednání může být postihnuto jako správní delikt, ale nemůže vést k nemožnosti domáhat se dodatečně, v mezích zákonných lhůt, provedení opravy základu daně a daně ve zdaňovacím období, s nímž předmětné náklady souvisely. ... I když tedy stěžovatelka pochybila při účtování předmětných sankčních úroků, toto její pochybení nemůže mít za následek nemožnost provést opravu základu daně a daně v rozhodném období. Opačný názor nemůže obstát ani s poukazem na nemožnost provedení opravy účetní závěrky. Ve svém důsledku by totiž vedl ke zkrácení práv stěžovatelky.“

Pokud by tedy bylo prokázáno tvrzení žalobce, že příjem mu vznikl již v roce 2003, a zároveň by bylo prokázáno, že v tomto období nedošlo k jeho zdanění, bylo by možné daň z příjmů za rok 2003 doměřit. Takový postup by byl pochopitelně vyloučen, pokud by ke zdaňovacímu období roku 2003 již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Tu však v žádném případě nelze prolomit doměřením daně za následující zdaňovací období. Na tom nic nemění ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009-97 (č. 2089/2010 Sb. NSS), na nějž žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal. V dané věci totiž bylo přezkoumáváno rozhodnutí správce daně, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň za období, v němž příjem vznikl, ale daňový subjekt jej jako příjem

nezaúčtoval, v návaznosti na což jej nezahrnul do svého daňového přiznání. Za takových skutkových okolností byl samozřejmě relevantní závěr, že daňovému subjektu ve zkoumaném zdaňovacím období vznikl příjem, o němž neúčtoval. V nyní projednávané věci však žalobce tvrdí, že mu příjem vznikl ve zdaňovacím období roku 2003, avšak přezkoumáváno je rozhodnutí o doměření daně za období roku 2008. V případě, že by žalobcovo tvrzení odpovídalo skutečnosti, by bylo pro toto řízení zcela irrelevantní, zda jej v roce 2003 zdanil, či nikoliv.

Pokud by žalovaný dospěl k závěru, že platba přijatá v roce 2008 nebyla splátkou pojistného plnění, na něž žalobci vznikl nárok v roce 2003, ale pojistným plněním, na něž vznikl nárok v roce 2008, bylo by možné uvažovat o tom, zda pojistné plnění v tomto období vstupuje do základu daně jako příjem a zda lze v souvislosti s ním uplatnit daňově uznatelné náklady. Touto otázkou se však soud v nyní projednávané věci již zabývat nemohl, neboť by tím nepřipustně nahrazoval úvahu, kterou má provést ponejprv správce daně.

Část napadeného rozhodnutí odpovídající námitkám uvedeným v druhé části žaloby tedy soud považoval za nepřezkoumatelnou pro nedostatek důvodů, a proto přistoupil ke zrušení rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Žalovaný v dalším řízení bude postupovat tak, aby byla spolehlivě prokázána právní povaha plnění, které společnost EGAP žalobci v roce 2008 vyplatila v souvislosti s pojistnou událostí z roku 2003, tedy především zda se jednalo o splátku pohledávky, která žalobci vznikla již ve zdaňovacím období roku 2003, anebo zda šlo o pojistné plnění, na něž žalobci vznikl nárok ve zdaňovacím období roku 2008. Bez zodpovězení této otázky nelze věc náležitě posoudit.

IV. 3. Soudní řízení týkající se vyměření daně z příjmů za rok 2008

Žalobce v žalobě požadoval, aby soud v tomto řízení zohlednil výsledek řízení o jeho žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 6843/10-1200-107876, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1, jímž byla žalobci vyměřena daňová ztráta za zdaňovací období roku 2008. Městskému soudu je veřejně dostupných zdrojů známo, že uvedené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2016, č. j. 2 Afs 58/2015-78.

Na nyní projednávanou věc, v níž se jedná o rozhodnutí, jímž byla žalobci na základě daňové kontroly doměřena nižší daňová ztráta za rok 2008, však zrušení rozhodnutí o vyměření daně za totožné zdaňovací období nemá vliv. Předně platí, že podle ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. přezkoumává soud napadené rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. K pravomocnému doměření daňové ztráty došlo v okamžiku, kdy bylo předchozí rozhodnutí o vyměření daňové ztráty vykonatelné a pravomocné, a tedy nelze žalovanému vytýkat, že z rozhodnutí o vyměření vycházel.

Nelze též pominout, že předmět doměřovacího řízení byl však zcela odlišný od řízení vyměřovacího. Nižší daňová ztráta byla napadeným rozhodnutím žalovaného doměřena na základě zjištění daňové kontroly, která se obsahově z povahy věci míjela se skutečnostmi, jež byly předmětem vyměřovacího řízení. Pokud by tedy v důsledku kasačního zásahu Nejvyššího správního soudu týkajícího se vyměřovacího řízení nastala situace, že rozhodnutí o vyměření daňové ztráty bude změněno poté, co již bylo rozhodnuto o doměření daňové ztráty, nebude nic bránit správci daně, aby při změně rozhodnutí o vyměření daňové ztráty vzal v úvahu již předtím vydané rozhodnutí o doměření. Jinými slovy, konečná výše daně

z příjmů žalobce za rok 2008 bude uvedena v posledním rozhodnutí o této dani, ať už se bude jednat o rozhodnutí o odvolání proti řádnému, či dodatečnému platebnímu výměru. Tímto postupem nemůže být žalobce nijak zkrácen na svých právech, neboť jak proti rozhodnutí vydanému ve vyměřovacím, tak v doměřovacím řízení má právo vždy brojit správní žalobou. V nyní projednávané věci však v každém případě platí, že soud z důvodů uvedených výše rozhodnutí vydané v doměřovacím řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a o žalobcově odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru tedy bude rozhodnuto opětovně.

V.

Závěr a náklady řízení

Soud zrušil napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost týkající se příjmů, které žalobce v roce 2008 zaúčtoval jako opravy zásadních chyb účetnictví z předchozích let. Žalovaný je povinen v dalším řízení o tyto účetní příjmy snížit výsledek hospodaření žalobce, který plyne z jeho finančního účetnictví.

Dále soud rozhodnutí žalovaného zrušil částečnou nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Pokud jde o částku 82.684.634,36 Kč přijatou žalobcem od společnosti EGAP, provede žalovaný v dalším řízení úvahu o tom, zda se skutečně jednalo o přijaté pojistné plnění, nebo pouze o splátky pohledávky z titulu pojistného plnění, na něž žalobci vznikl nárok již v roce 2003. V návaznosti na učiněné závěry skutkové závěry pak žalovaný provede adekvátní právní kvalifikaci.

Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení právními názory vyslovenými v tomto rozsudku vázán.

Výrok o nákladech řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce byl v řízení plně úspěšný, a tak mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce předně uhradil soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč. Další žalobcovy náklady tvoří odměna advokáta za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé a podání repliky k vyjádření žalovaného. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3.100,- Kč ($3 \times 3.100 = 9.300$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($3 \times 300 = 900$). Odměna advokáta tak činí 10.200,- Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 12.342,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy žalobci vznikly náklady ve výši 15.342,- Kč.

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 15. prosince 2016

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová