



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce **DIRECT pojišťovna, a.s.** (dříve Triglav pojišťovna, a.s.), se sídlem Nové sady 996/25, Brno, zast. společností 3 LSA, a.s., se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 9. 2012, č. j. 12664/12-1200-706502,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a shrnutí daňového řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 9. 11. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne

11. 9. 2012, č. j. 12664/12-1200-706502 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 8. 2011, č. j. 279500/11/288915705733, ve věci dodatečného platebního výměru na daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení; a aby žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] S účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

[3] Spornou otázkou po odvolacím řízení, jež bylo ukončeno napadeným rozhodnutím, je jeden závěr kontrolního zjištění správce daně uvedený ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 7. 2011, č. j. 267104/11/288931707518, v části A.2.3., týkající se nezrušení zůstatku vyrovnávací rezervy – vytvořené v předchozích zdaňovacích obdobích – ve výši 1 643 718 Kč a jeho nezahrnutí do základu daně z příjmů právnických osob žalobce coby zdanitelného výnosu. Tento závěr správce daně odůvodnil ustanovením čl. VI, bod 1, zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „ZSVR“) a za použití platných Českých účetních standardů pro pojišťovny (ČÚS č. 213 Náklady a výnosy). Žalobce se svým jednáním dopustil porušení ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“) a v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP správce daně snížil daňovou ztrátu o výše uvedenou částku. Tento závěr byl potvrzen napadeným rozhodnutím.

[4] Zdejší soud rozhodl v dané věci svým rozsudkem ze dne 8. 12. 2014, č. j. 31Af 161/2012-35, tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a také přiznal žalobci náhradu nákladů řízení. Žalovaný proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost. Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 11. 6. 2015, č. j. 7 Afs 288/2014-35, výše citovaný rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nyní tedy zdejší soud projednává danou věc již podruhé, a je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

II. Obsah žaloby

[5] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné a své tvrzení opírá o 2 níže uvedené žalobní námitky.

[6] Nepřípustná retroaktivita – dle názoru žalobce jde v souzené věci o stav, kdy se má v minulosti vytvořená rezerva podrobit dani z příjmu v situaci, kdy legislativa platná do 31. 12. 2007 výslovně tvorbu rezervy jako daňově účinný náklad uznávala. Postup, resp. změna zákona, podle které došlo k 1. 1. 2008 ke změně, kdy již rezervu jako daňově účinný náklad uznat nelze, je přípustná a akceptovatelná. Za neakceptovatelný a nezákonný je však nutné označit výklad, podle kterého rezervu jako náklad, který zákon výslovně za daňově

účinnou označil, změna zákona podřazuje fakticky i v minulosti pod náklad daňově neúčinný s povinností postupu, kdy bude tento minulý náklad podřazen pod daň z příjmu. Tento výklad žalovaného znamená, že nový zákon ruší účinky zákona předcházejícího a jedná se o nezákonnou pravou retroaktivitu.

[7] Povinnost dodanit vytvořenou vyrovnávací rezervu – žalobce nesouhlasí s tím, že dle legislativy platné od 1. 1. 2008 bylo nutné zůstatek rezervy dříve vytvořené (v jeho případě ve výši 1 643 718 Kč) dodanit v roce 2008, resp. že bylo nutné ve zdaňovacím období roku 2008 o náklady, které v minulosti snížily základ daně, základ daně zvýšit. Takovou povinnost žalobci žádný zákon nestanovil a ani to nebylo úmyslem zákonodárce (viz důvodová zpráva k ZSVR). Formulace předmětného ustanovení čl. VI, bod 1 ZSVR výslovně stanoví povinnost zůstatek rezervy „zrušit“ – zákon žádnou jinou povinnost žalobci (tedy o zrušený zůstatek zvýšit základ daně) nestanovil. Nelze tak ani dovodit z jiných zákonů, ani např. z ustanovení § 23 odst. 3, písm. a) bod 7 ZDP, neboť ten se váže pouze na poplatníka, který nevede účetnictví, což není případ žalobce. Žalobce také s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 45/2011, uvádí, že není možné mu stanovit povinnost pouze na základě Českých účetních standardů, případně na základě vyhlášky, protože daň lze stanovit pouze na základě zákona. Dle žalobce bylo v dané věci přípustné účtovat zrušení rezervy proti vlastnímu kapitálu při využití kategorie hospodářského výsledku minulých let. Takový postup nevede ke zvýšení daně z příjmu. Žalobce tedy nesouhlasí s tím, že pokud neúčtoval zrušení rezervy přes výnosy, měl porušit podmínky ZSVR či ZDP. Žalovaný opírá své závěry výhradně o podzákonné právní normy a o postupy, které podzákonné právní normy vymezují. Tento postup je však nezákonný, neboť zákon povinnost zrušenou rezervu dodanit žalobci nestanovil, a ten ji mohl účtovat způsobem, jak uvedl výše (proti vlastnímu kapitálu při využití kategorie hospodářského výsledku minulých let).

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 22. 1. 2013, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalovaný především odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že povinnost zrušit zůstatek vyrovnávací rezervy z předcházejících zdaňovacích období (jen z nich mohl pocházet, v roce 2008 už totiž tyto rezervy nebylo možno tvořit), je stanovena přímo ZSVR. Žalobce by tedy musel napadat přímo protiústavnost tohoto zákona, ten však byl Ústavním soudem v několika nálezech shledán ústavně konformním. Kdyby v ZSVR nešlo o jednoznačně vytipovaný případ vhodný a použitelný ke zvýšení příjmů ve veřejných rozpočtech, tak by v zákoně vůbec nebyla výslovná zmínka o zůstatcích vyrovnávacích rezerv uvedena. Záměr zákonodárce a jeho zdůvodnění je zcela zřejmé i z důvodové zprávy k ZSVR, kterou žalovaný cituje. Dle žalovaného je zcela zřejmá vazba i na daňové předpisy (a to konkrétně ustanovení § 1, § 2 odst. 1, § 3 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc [dále jen „ZoR“]). Také je patrná vazba i na účetní předpisy, a to podle ustanovení § 3 odst. 3 ZoR s vazbou na § 24 odst. 2 písm. i) ZDP a s vazbou na ustanovení § 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZoÚ“). Legitimita postupu podle účetních standardů je pak dána ustanovením § 36 odst. 1 ZoÚ. Rezervu zrušit pak neznamená podle ČÚS č. 213 nic jiného než účtovat ve prospěch příslušného účtu výnosů. Zrušení rezervy přitom nepředstavuje zásah do právních vztahů

vzniklých v dřívějších zdaňovacích obdobích, jelikož výše základů daně se v těchto obdobích nezmění. Žalovaný ještě dodává, že o uváděném způsobu rušení rezerv se jako o věci nesporné zmiňuje i důvodová zpráva k zákonu č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[9] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[10] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a vázán výslovným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s.ř.s.) dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. v zákonné lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.

Právní posouzení zdejším soudem v původním řízení

IV.I. Nepřípustná retroaktivita

[11] Krajský soud se úvodem musel zabývat ústavně-právní rovinou řešené kauzy, a to především namítanou pravou retroaktivitou. Nejprve však má krajský soud za nutné připomenout závěry Ústavního soudu k ústavnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů jako celku s důrazem na část třetí ZSVR, pod kterou spadá čl. VI, který je předmětem řešeného sporu. Plénium Ústavního soudu se ve svém rozhodnutí ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07, vyjádřilo, že „*podstatné změny právního řádu v oblasti veřejného i soukromého práva jsou nevyhnutelnou součástí společenského vývoje a je v dispozici demokratického zákonodárce určovat přitom strukturu práva a vymezovat předmět právní regulace jednotlivými zákony – v tom rámci rovněž zvážit míru uskutečnění podstatných změn určitého segmentu právního řádu zčásti provedením novelizace platných zákonů a zčásti přijetím nové zákonné úpravy. Reforma, ve smyslu zásadní změny určitého segmentu soukromého a veřejného práva v jednom zákoně, není ekvivalentní s kodifikací, nýbrž lze ji provést i jinou legislativně-technickou metodou*“ a rozhodlo, že mj. část třetí ZSVR je v souladu s ústavním pořádkem České republiky, stejně tak jako proces jeho přijímání, a návrh na jeho zrušení zamítlo. Nicméně krajský soud se přesto dále zabýval namítanou nepřípustnou pravou retroaktivitou čl. VI ZSVR.

[12] Čl. VI, bod 1, ZSVR stanoví: „*Ustanovení § 6 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije poprvé za období, za které se podává daňové přiznání, počínající v roce 2008. Zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona se zruší v období, za které se podává*

daňové přiznání, počínajícím v roce 2008. “ Mezi stranami je sporu, jestli se v daném případě (zejména stran věty druhé předmětného ustanovení) jedná o nepřipustnou pravou retroaktivitu nebo připustnou retroaktivitu nepravou.

[13] Rozdílem mezi těmito druhy retroaktivity se mj. zabýval také Ústavní soud, a to ve svém rozhodnutí ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, kde uvedl: *„obecně v případech časového střetu staré a nové právní normy platí nepravá retroaktivita, tj. od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy, vzniklé podle zrušené právní normy, řídí právní normou novou. Vznik právních vztahů, existujících před nabytím účinnosti nové právní normy, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, jakož i vykonané právní úkony, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla pravá retroaktivita). Aplikuje se tady princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání.“* Pro oblast daní pak Ústavní soud upřesnil podmínky přípustnosti nepravé retroaktivity ve svém rozhodnutí ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, kde uvedl: *„nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování "zklamané" důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti.“*

[14] Krajský soud ve svých úvahách vycházel z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2012, č. j. 8 Afs 67/2011-75, kde se kasační soud zabýval problematikou povinností zvýšit základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. (ZSVR), ve vztahu na jakkoli „staré“ neuhrazené závazky za předpokladu, že je daňový subjekt v roce 2008 evidoval v účetnictví, a u kterých přicházela v úvahu možnost aplikace dotčených ustanovení na mj. promlčené závazky před 1. 1. 2008, které ve svém důsledku mohou vyvolávat retroaktivní účinky. Nyní řešený případ je dle názoru zdejšího soudu veskrze analogický s případem řešeným kasačním soudem, jelikož i v řešené kauze se jedná o finanční zdroje (rezervy), které byly v roce 2008 evidovány v účetnictví, a které vznikly daleko před 1. 1. 2008, a které měly být určitým způsobem (viz druhá žalobní námitka) ve zdaňovacím období roku 2008 v účetnictví vyrovnány. Nejvyšší správní soud v uvedené kauze shledal, že se jedná o přípustnou nepravou retroaktivitu.

[15] Krajský soud s ohledem na výše uvedený právní názor kasačního soudu konstatuje, že účinky pravé retroaktivity by předmětná právní úprava vyvolávala pouze tehdy, pokud by měnila samotný vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti. Krajský soud neshledal, že by se v posuzované věci jednalo o pravou retroaktivitu. Aplikace čl. VI, bodu 1, ZSVR nijak nezměnila samotný zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv, a nedošlo ani ke zpětnému přehodnocení dříve vzniklých právních vztahů. Nepřipustnou pravou retroaktivitou by např. bylo, pokud by správce daně (na základě pokynu zákonodárce) doměřil žalobci daň zpětně za zdaňovací období předcházejících let, kdy rezervu mohl tvořit. Povinnost žalobce však vznikla teprve za zdaňovací období roku 2008, tedy po nabytí účinnosti ZSVR, protože žalobce ke dni 31. 12. 2008 v účetnictví stále evidoval výše uvedený zůstatek vyrovnávací rezervy. Povinnost zrušit zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv daňovým subjektům vznikla za zdaňovací období roku 2008 a projevila se v daňovém přiznání za toto

zdaňovací období. Aplikace posuzovaného ustanovení na případ žalobce proto vyvolává účinky nepravé retroaktivity – právní předpis byl aplikován na následky vyplývající ze situace vzniklé v době účinnosti předchozí právní úpravy. Právní skutečnost nastala sice před účinností ZSVR, předmětné ustanovení ovšem stanoví svou účinnost do budoucna. Povinnost zrušit zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv vznikla žalobci až za zdaňovací období roku 2008 a byla podmíněna tím, že předmětné rezervy byly evidovány v jeho účetnictví ke konci roku 2008. Zdejší soud tak tedy dospěl k závěru, že aplikace čl. VI, bodu 1, ZSVR na případ žalobce má účinky nepravé retroaktivity.

[16] Vzhledem k výše uvedenému závěru o nepravé retroaktivitě se však zdejší soud musel vypořádat s otázkou její přípustnosti tak, jak ji definoval Ústavní soud ve výše uvedeném rozhodnutí ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08. Za účelem zkoumání podmínek přípustnosti nepravé retroaktivity je třeba odkázat na důvodovou zprávu Vlády ČR ze dne 23. 5. 2007 k ZSVR, kde je obecně k zdanění pojišťovnictví uvedeno následující: „*návrh je prvním krokem úpravy zdanění sektoru pojišťovnictví. Odstraňuje nejvýraznější prvky spekulativně využívané ke snižování základu daně, zejména se jedná o eliminaci výdajů v podobě tvorby jiných technických rezerv, u kterých není z daňového pohledu přímá věcná souvislost s konstrukcí základu daně poplatníka a neexistuje ani jednoznačná časová souvislost s příslušným zdaňovacím obdobím. Nadále je však konstrukce daňové povinnosti řešena s využíváním účetních technických rezerv tvořených v souladu se zákonem o pojišťovnictví č. 363/1999 Sb. Protože konstrukce těchto rezerv je vytvořena pro jiné, než daňové účely tak, aby zohledňovaly veškerá rizika pojišťoven a jejich budoucí závazky, zůstává i nadále v daném sektoru nadstandardní možnost přenášet podnikatelská rizika prakticky v plné výši do základu daně poplatníka – pojišťovny. V následujících obdobích bude proto nezbytné v započatém systému změn v oblasti pojišťovnictví pokračovat, neboť komplexní jednorázové řešení by daný sektor nepřiměřeně fiskálně zatížilo. Z daňového hlediska se tak volí obecně přijatelný kompromis, který je zahájením dlouho odkládaného procesu změny nepřiměřeně mírného systému zdaňování pojišťoven, který vznikl v minulosti na základě poslaneckého návrhu. [...] Podstatou návrhu je proto alespoň započetí procesu změn v daném sektoru, zejména pak opuštění výše uvedeného principu, že každý účetní náklad v podobě účetní technické rezervy se v plné výši automaticky stává rezervou daňovou a tedy i daňovým výdajem. Daňově uznatelná by nadále měla být již pouze jejich část, přičemž předkládaný návrh prozatím jako daňově neúčinné vyčleňuje pouze ty technické rezervy, u kterých není z daňového pohledu přímá věcná souvislost s konstrukcí základu daně poplatníka a kde neexistuje ani jednoznačná časová souvislost s příslušným zdaňovacím obdobím. Z jiných technických rezerv, které tak absurdním způsobem narostly a jejichž podstatnou část pojišťovny převedly mezitím zejména do rezervy na vypořádání závazků z použité technické úrokové míry, se navrhuje jednorázově dodat pouze tu jejich část, která nebyla převedena ve prospěch jednotlivých technických rezerv a zůstala u pojišťoven v kategorii „jiné technické rezervy“. Zároveň za daňově neúčinnou bude z výše uvedeného důvodu považována také vyrovnávací rezerva.*“

[17] Krajský soud s ohledem na vše výše uvedené neshledal toto odůvodnění veřejného zájmu na změně právní úpravy ve vztahu k pojišťovnám nedostatečným, a tedy způsobilým vynutit výjimku z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity. Vzhledem ke smyslu a účelu této novelizace zdejší soud nepovažoval za nepřipustné či nepřiměřené, že zákonodárce navrhl

zrušit vytvořené rezervy (ohledně odlišeného právního názoru na provedení tohoto „zrušení“ se pak bude zdejší soud zabývat ve vypořádání druhé žalobní námitky). Veřejný zájem na změny zdanění sektoru pojišťovnictví byl v důvodové zprávě zřetelně vyjádřen a krajský soud neshledal důvody, které by svědčily pro převažující zájem žalobce na zachování jeho subjektivní právní jistoty. Při posouzení této otázky krajský soud vzal v úvahu především skutečnost, že žalobce ke dni 31. 12. 2008 v účetnictví stále evidoval zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv, byť tento zůstatek byl tvořen v letech předcházejících. Rozhodným okamžikem pro určení, zda je posuzovaný zůstatek předmětem „zrušení“, je totiž konec příslušného zdaňovacího období nebo období, za které je daňové přiznání podáváno. Ve vztahu k posouzení namítané nepřipustné retroaktivity proto krajský soud uzavřel, že v posuzované věci neexistují okolnosti, které by vyžadovaly učinit výjimku z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity, a tuto žalobní námitku tedy shledal nedůvodnou.

IV.II. Povinnost dodanit vytvořenou vyrovnávací rezervu

[18] Podstatou druhé žalobní námitky je nesouhlas žalobce s postupem žalovaného, že dle legislativy platné od 1. 1. 2008 bylo nutné zůstatek rezervy dříve vytvořené (v jeho případě ve výši 1 643 718 Kč) dodanit v roce 2008, resp. že bylo nutné ve zdaňovacím období roku 2008 o náklady, které v minulosti snížily základ daně, základ daně zvýšit. Jádrem sporu tedy je výklad již výše citovaného ustanovení čl. VI, bodu 1, věta druhá, ZSVR, kde: „Zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona **se zruší** v období, za které se podává daňové přiznání, počínajícím v roce 2008.“ Sporným zůstává především potvrzené sloveso, tedy, jestli toto sloveso lze vykládat ve smyslu „dodanit“, jelikož žalobce uvádí, že je v dané věci přípustné účtovat zrušení rezervy proti vlastnímu kapitálu při využití kategorie hospodářského výsledku minulých let s tím, že takový postup nevede ke zvýšení daně z příjmu.

[19] Krajský soud má za to, že v posuzované věci je zcela klíčový právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94 [zveřejněn ve Sbírce NSS pod č. 2626/2012 Sb.], kde: „*Daně lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. 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. [...] 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 zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to zde konkrétně prostřednictvím moci výkonnou stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. 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. [...]*

Pro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona a který z materiálního a ekonomického hlediska za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován; samotná skutečnost, že je účtován na účet výnosů z něj ještě sensu stricto zdanitelný příjem nečiní. Vycházeje z této premisy je otázka způsobu účtování nepodstatná. Samotná změna účetní metody nemůže ve svém důsledku, tj. pouhým účetním vytvořením hospodářského výsledku, určit ke zdanění „příjem“, který jím podle zákona o daních z příjmů svou povahou není, a dokonce za něj ani považován od samého počátku (tj. od roku 1993) nebyl.“

[20] Z výše uvedené citace je zcela zřejmý právní názor kasačního soudu, se kterým se zdejší soud zcela ztotožňuje, že jakékoliv daně lze stanovit jen a pouze zákonem. Postup správce daně a žalovaného, kdy daňovou povinnost žalobce stanovili toliko na základě Českých účetních standardů, o kterých se snaží složitým výkladem přes ustanovení § 36 odst. 1 ZoÚ tvrdit, že jsou pro daňové subjekty závazné (krajský soud pro úplnost dodává, že samozřejmě závazné nejsou – viz samotná díkce části ustanovení § 36 odst. 1 ZoÚ: „[Ostatní] účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví“), nemůže zdejší soud považovat při určení daňové povinnosti za dostatečný a právně odůvodněný. Žalovaný také staví svůj závěr s odkazem na výše citovanou důvodovou zprávu k ZSVR; nicméně i v tomto případě musí zdejší soud konstatovat, že tato není v žádném případě právně-závazným, tedy normativním, pramenem práva, a určovat daňovou povinnost na jejím základě není v právním státě přípustné.

[21] Krajský soud v souladu s výše citovanou ustálenou judikaturou konstatuje, že pokud zákonodárce zvolil v čl. VI, bodu 1, ZSVR, natolik nešťastnou dikci, ze které není patrná jednoznačná povinnost daňového subjektu dodanit zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv, je daňový subjekt (žalobce) oprávněn zvolit takový zákonný způsob vypořádání těchto rezerv, který je pro něj daňově nejvýhodnější. Pokud tedy žalobce účtoval zrušení rezervy proti vlastnímu kapitálu při využití kategorie hospodářského výsledku minulých let s tím, že takový postup nevedl ke zvýšení daně z příjmu, je povinností správce daně (žalovaného) prokázat, pokud by setrval na svém právním názoru o nutnosti dodanění těchto rezerv, že tento způsob účtování je v rozporu s platnými právními předpisy (zejména se zákonem o účetnictví). Jinými slovy, pokud žalobce nepostupoval na základě Českých účetních standardů, musel by žalovaný prokázat, že tímto jednáním žalobce nezajistil věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, jak mu to ukládá ustanovení § 36 odst. 1 ZoÚ, a že jediným možným a správným postupem bylo účtovat tak, jak požaduje žalovaný. Tedy by musel žalovaný prokázat, že tato použitá díkce zákonodárce je naprosto jednoznačná v tom ohledu, aby určila, že uvedený účetní případ podléhá dani, resp. že zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona bez ohledu na to, jakým způsobem se bude účtovat. Avšak vzhledem k tomu, že žalovaný (ani správce daně) ve svém rozhodnutí toto žádným způsobem neprokázal (a dokonce se tím ani nikterak nezabýval) a hlavním důvodem pro vyměření daně byl jen výklad za použití Českých účetních standardů a důvodové zprávy k ZSVR, a žalovaný se nadto vůbec nezabýval způsobem účtování, které použil žalobce, musel krajský soud napadené rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné z důvodu nedostatku důvodů rozhodnutí. Druhou žalobní námitku tedy zdejší soud shledal jako důvodnou.

Právní posouzení zdejším soudem v řízení navazujícím na rozsudek Nejvyššího správního soudu

[22] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 7 Afs 288/2014-35, kterým zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 12. 2014, č. j. 31Af 161/2012-35, konstatoval, že:

„Podle ust. § 6 zákona o rezervách z technických rezerv v pojišťovnictví podle zvláštních předpisů, se pro účely zjištění základu daně z příjmů v období, za které se podává daňové přiznání, uznává tvorba rezerv, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to tvorba a) technických rezerv na neživotní pojištění s výjimkou vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv, b) technických rezerv na životní pojištění s výjimkou jiných technických rezerv.

Podle čl. VI bodu 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů se ust. § 6 zákona o rezervách, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, použije poprvé za období, za které se podává daňové přiznání, počínající v roce 2008. Zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv se ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona zruší v období, za které se podává daňové přiznání, počínajícím v roce 2008.

V dané věci je prvořadou otázkou, zda lze rozhodnutí stěžovatele označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Tímto rozhodnutím byla účastníkovi řízení za zdaňovací období roku 2008 doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 3.822.320 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 191.116 Kč. Důvodem tohoto postupu byla mimo jiné skutečnost, že účastník řízení nezrušil a nerozpustil zůstatek vyrovnávací rezervy KASKO na účtu 445.030 v částce 1.643.178 Kč vytvořené v předchozích zdaňovacích obdobích. Tím podle stěžovatele postupoval v rozporu s ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve spojení s ust. čl. VI bod 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů), a proto správce daně podle ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů účastníkovi řízení o uvedenou částku ve zdaňovacím období roku 2008 snížil daňovou ztrátu.

Tyto důvody uvedené v napadeném správním rozhodnutí považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné. Jeho rozhodnutí tudíž nelze považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Výtka krajského soudu, že se stěžovatel nezabýval způsobem účtování, který použil účastník řízení (zrušení rezervy proti vlastnímu kapitálu), byla bezpředmětná, neboť tímto způsobem vůbec neúčtoval. Vyrovnávací rezervu KASKO vytvořenou v minulých letech totiž vůbec nezrušil a nadále ji vedl ve svém účetnictví. Tento svůj postup účastník řízení odůvodňoval nepřípustně retroaktivním působením čl. VI bodu 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, které zrušení této rezervy požadovalo.

Nesprávný je i závěr krajského soudu, že z příslušných zákonných ustanovení, zejména z čl. VI bod 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, nelze dovodit povinnost dodanit zůstatek zrušené vyrovnávací rezervy a že daňová povinnost byla účastníkovi řízení stanovena pouze na základě nezávazných českých účetních standardů.

Rezervy jsou tvořeny k financování budoucích rizik a výloh, přičemž cílem jejich tvorby je rovnoměrnější rozprostření očekávaného jednorázového nákladu (výdaje) v čase. Daňový subjekt si tímto způsobem může v průběhu několika účetních období před očekávaným nákladem zahrnovat postupně do nákladů částku, která odpovídá potřebě zvýšených budoucích nákladů, a tím si vytvořit zdroje na financování tohoto budoucího nákladu. Vedle tohoto ekonomického efektu přináší v určitých případech tvorba rezervy i efekt daňový, který spočívá v tom, že vytvoření rezervy se podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů stává výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu odst. 1 citovaného ustanovení. Tímto způsobem je umožněno snížení základu daně o náklady na tvorbu finanční rezervy potřebné pro realizaci zákonem stanoveného účelu, za předpokladu, že takto shromážděné finanční prostředky budou skutečně využity k deklarovanému účelu. Jen v takovém případě jsou vytvořené rezervy daňově uznatelné, tzn. že nebudou zdaněny.

Tvorbu a výši rezerv, které jsou fiktivním výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů zákon o rezervách. Z ust. 4 odst. 1 tohoto zákona vyplývá, že výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv, přičemž rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Mezi tvorbou rezervy a jejím čerpáním je tedy vzájemná provázanost spočívající v tom, že rezervy se vytvářejí proto, aby mohly být čerpány k předem stanoveným účelům. Pokud ale rezerva tímto způsobem nebude vyčerpána nebo bude vyčerpána pouze částečně, musí být v nevyčerpané části zrušena a v souladu s principy pro tvorbu rezerv, musí být rozpuštěna do daňových výnosů. Není přípustné, aby poté, co byla tvořena rezerva snižující základ daně, byla zrušena bez opačného recipročního efektu, tj. bez promítnutí do základu daně. Takový postup by byl v rozporu se zákonem o rezervách. Je přitom nerozhodné, zda ke zrušení rezervy dojde v důsledku ekonomického rozhodnutí daňového subjektu nebo v důsledku změny právní úpravy, která určitý typ rezerv nebude nadále akceptovat jako daňově uznatelné. Takovou právní úpravou přitom byla novelizace ust. § 6 zákona o rezervách provedená zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Jelikož rezervy jsou fiktivním výdajem, tedy výdajem, který daňový subjekt fakticky nevyvaložil, vzniká účetním zápisem. Proto je v ust. § 3 odst. 3 zákona o rezervách stanoveno, že tvorba rezerv uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů musí být vždy zúčtována podle zvláštního právního předpisu nebo uvedena v daňové evidenci. I to je jedna z podmínek pro to, aby rezerva mohla mít daňový efekt. Zvláštním právním předpisem je zákon o účetnictví. Vedle tohoto zákona však byly pro účtování ve zdaňovacím období roku 2008 v rozhodném období závazné také české účetní standardy vydané na základě ust. § 36 zákona o účetnictví, který že použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle tohoto zákona. Účtování podle českých účetních standardů tedy odpovídá povinnosti účetní jednotky účtovat podle účetních metod stanovených v zákoně o účetnictví. Zákon o účetnictví neomezoval přímou závaznost českých účetních standardů jen na vybrané účetní jednotky (ke změně došlo až na základě zákona č. 304/2008 Sb. s účinností od 1. 1. 2010).

V účetním období roku 2008 tudíž bylo povinností účastníka řízení účtovat o zrušení rezervy v souladu s českými účetními standardy.

Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani to, že způsob účtování nebyl upraven zákonem. Žádný význam nelze přikládat ani tomu, že v dřívějších zněních zákona o rezervách tomu tak bylo. Konkrétně pokud jde o zrušení rezervy, bylo v jeho ust. § 4 odst. 1 ve znění účinném do 31. 12. 2000 stanoveno, že rezervy se zruší ve prospěch výnosů (příjmů) ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. S účinností od 1. 1. 2001 byla z tohoto ustanovení vypuštěna slova „ve prospěch výnosů (příjmů)“, přičemž z důvodové zprávy k zákonu č. 492/2000 Sb., kterým k této změně došlo, se uvádí, že jde o reakci na změnu při účtování o zrušení rezerv, které se budou rušit stornem nákladů. Tato změna však nemá žádnou relevanci z hlediska dopadu zrušení rezervy na výsledek hospodaření, a tedy ani z hlediska základu daně, který je v obou způsobech účtování ovlivněn stejným způsobem.

Jelikož zrušení rezervy se promítá do hospodářského výsledku, ze kterého se pro zjištění základu daně vychází, není přiléhavý argument nepřesností zákona, který v čl. VI bodu 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů stanovil pouze povinnost zrušit zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv, aniž by výslovně stanovil povinnost ve zdaňovacím období roku 2008 o částku zrušené rezervy zvýšit základ daně, neboť zrušení rezervy spojené s odpovídajícím účetním zápisem, který je vyžadován podle ust. § 3 odst. 3 zákona o rezervách, má automaticky efekt v podobě zvýšení základu daně. Je proto zcela nadbytečný požadavek, aby zákonná úprava i u osob, které vedou účetnictví, stanovila, že se výsledek hospodaření zvyšuje o částku zrušené rezervy vytvořené podle zákona o rezervách, jako je tomu u poplatníků, kteří nevedou účetnictví [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 7 zákona o daních z příjmů]. Taková úprava je naopak nežádoucí, neboť by vedla k dvojímu daňovému zohlednění zrušení rezervy.

Na podporu výše uvedeného závěru lze poukázat na ust. § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů, podle něhož lze výsledek hospodaření snížit o částky související s rozpouštěním rezerv, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zákona o účetnictví zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů. Toto ustanovení se týká tzv. nedaňových rezerv, jejichž tvorba není daňově uznatelným nákladem, a proto ani na straně druhé při jejich zrušení nemůže jít o daňově relevantní operaci. Jelikož ale zaúčtováním takové rozpouštěné rezervy ve prospěch nákladů nebo výnosů je ovlivněn výsledek hospodaření způsobem, který by bez další jeho úpravy znamenal zdanění takto zaúčtované částky, umožňuje zákon o daních z příjmů, aby byl výsledek hospodaření o příslušnou částku snížen.

Právní úprava obsažena v zákonech o rezervách, o účetnictví a o stabilizaci veřejných rozpočtů ve spojení s příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů, zejména § 23 odst. 2 a § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, je tedy dostatečnou zákonnou oporou pro závěr, že zrušení rezervy bez toho, že by byla využita k účelu, pro který byla tvořena, znamená navrácení těchto vyčleněných finančních prostředků do zdanitelných příjmů. Tento závěr je zcela v souladu s názorem vysloveným v rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, podle kterého lze daně stanovit pouze na základě zákona.

Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. “

[23] Podle ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. je zdejší soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud postavil najisto, že postup žalovaného byl zcela správný a zákonný, a při faktu, že krom této žalobní námitky soud další žalobní námitku neshledal důvodnou, nezbývá zdejšímu soudu jakýkoliv prostor pro jeho další úvahy stran podané žaloby a nezbývá mu, než s odkazem na výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu konstatovat, že žaloba není důvodná.

V. Shrnutí a náklady řízení

[24] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

[25] Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a to ani v řízení před Nejvyšším správním soudem, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 18. listopadu 2015

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu