



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové, soudkyně JUDr. Evy Lukotkové a soudce Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **Triglav pojišťovna, a.s.**, se sídlem Novobranská 1, Brno, zastoupeného právníčkou osobou 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. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 9. 2012, č. j. 12664/12-1200-706502, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 8.808 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právnícké osoby 3 LSA, a.s., se sídlem Holečkova 31, Praha 5.

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.

II. Obsah žaloby

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

[5] 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.

[6] 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

[7] 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“). Legitimnost 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

[8] 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.

[9] 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.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a na základě ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. napadené rozhodnutí bez nařízení jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.I. Nepřípustná retroaktivita

[10] 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.

[11] 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 nepřípustnou pravou retroaktivitu nebo přípustnou retroaktivitu nepravou.

[12] 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 tedy 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.*“

[13] 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.

[14] 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. Nepřípustnou 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.

[15] 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.*“

[16] 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 odlišného 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

[17] 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 podtržené 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.

[18] Krajský soud v posuzované věci převzal 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.] „*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 určitě 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.“

[19] Z výše uvedené citace je zcela zřejmý právní názor Nejvyššího správního 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 dikce 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.

[20] 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 dikce 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.

V. Shrnutí a náklady řízení

[21] Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, soud zjistil, že v dané věci došlo k vydání nepřezkoumatelného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Po tomto zjištění soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.r.s., o čemž

byli účastníci řízení soudem poučeni. Současně soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude vázán právními názory zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s. (zejména dle bodů [18] až [20] tohoto rozhodnutí).

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první 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 účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce zastoupen právnickou osobou poskytující daňové poradenství (srov. ustanovení § 35 odst. 2 s.ř.s.), tak mu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu), které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012), a to za 2 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí zastoupení a žaloba) a 2x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 4.800 Kč, tj. 5.808 Kč včetně DPH, a dále pak zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč. Celkem tak náklady řízení činí částku 8.808 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci v soudem stanovené lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 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.

V Brně dne 8. prosince 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu