



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Triglav pojišťovna, a. s.**, se sídlem Novobranská 1, Brno, zastoupený 3 LSA, a. s., se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2014, č. j. 31 Af 161/2012 - 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2014, č. j. 31 Af 161/2012 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 8. 12. 2014, č. j. 31 Af 161/2012 - 36, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 9. 2012, č. j. 12664/12-1200-706502, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 8. 2011, č. j. 279500/11/288915705733, kterým byla účastníku řízení z moci úřední doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 3.822.320 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 191.116 Kč.

V odůvodnění rozsudku se krajský soud zabýval otázkou, zda čl. VI bod 1 zákona č. 261/2007 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“) je nepřipustnou pravou retroaktivitou nebo zda je přípustnou retroaktivitou nepravou, a dále otázkou, zda bylo v návaznosti na tento článek povinností účastníka řízení dodanit vytvořenou vyrovnávací rezervu. Krajský soud vyšel ze závěrů Ústavního soudu týkajících se rozdílů mezi pravou a nepravou retroaktivitou, konkrétně z nálezu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, a také ze závěrů uvedených v analogickém případě v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2012, č. j. 8 Afs 67/2011 – 75, přičemž dospěl k závěru, že uvedená právní úprava představuje nepravou retroaktivitu, neboť tento článek byl aplikován na následky vzniklé v době účinnosti předchozí právní úpravy (povinnost zrušit zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv vznikla účastníkovi řízení až za zdaňovací období roku 2008). Nepravou

retroaktivitu následně krajský soud vyhodnotil z hlediska kritérií uvedených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl ÚS 9/08, v daném případě jako přípustnou, a to na základě důvodové zprávy ze dne 23. 5. 2007 k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů, neboť uzavřel, že odůvodnění veřejného zájmu na změně právní úpravy ve vztahu k pojišťovnám (týkající se zrušení vytvořené rezervy) je dostatečné. Při posouzení druhé otázky, jejíž podstatou byl nesouhlas účastníka řízení s povinností zdanit v roce 2008 zůstatek rezervy dříve vytvořené, tedy v tomto zdaňovacím období zvýšit základ daně o částku zůstatku rezervy, krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, v němž byl vysloven závěr, že daně lze stanovit pouze na základě zákona a nikoli na základě účetních postupů. Z čl. VI bod 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nelze podle krajského soudu dovodit povinnost zdanit zůstatek vyrovnávací rezervy. V dané věci tudíž byla daňová povinnost stanovena pouze na základě českých účetních standardů, které krajský soud nepovažuje za závazné. Tuto daňovou povinnost není možné odůvodnit ani důvodovou zprávou k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů. Pokud tedy účastník řízení účtoval zrušení rezervy proti vlastnímu kapitálu při využití kategorie hospodářského výsledku minulých let s tím, že takový postup nevedl ke zvýšení daně z příjmů, bylo povinností správce daně prokázat, že tento způsob účtování je v rozporu s platnými právními předpisy, zejména se zákonem o účetnictví. Jeho povinností bylo také prokázat, že dikce čl. VI bod 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je naprosto jednoznačná v tom ohledu, že uvedený účetní případ podléhá dani, resp. že zůstatek vyrovnávací rezervy a jiných technických rezerv lze považovat za příjem, který je předmětem daně podle příslušného daňového zákona bez ohledu na to, jakým způsobem se bude účtovat. Způsobem účtování, který účastník řízení použil, se však Finanční ředitelství v Brně ani správce daně nezabývaly, a proto krajský soud napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

Proti tomuto rozsudku podalo v zákonné lhůtě odvolací finanční ředitelství (dále jen „stěžovatel“), na které s účinností zákona č. 456/2011 Sb., od 1. 1. 2013 přešla působnost Finančního ředitelství v Brně, kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že napadený rozsudek se ve vztahu k povinnosti účastníka řízení zvýšit základ daně o zrušenou vyrovnávací rezervu nevyjadřuje k podstatě věci a pomíjí skutkový stav věci i jednoznačnou právní úpravu. Stěžovatel poukázal na ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pro zdaňovací období roku 2008 (dále jen „zákon o rezervách“) a čl. VI bod 1 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, ze kterých vyplývá daňová povinnost účastníka řízení. Jeho povinnost zvýšit základ daně tedy neplyne pouze ze způsobu účtování. Odkaz na postupy účtování byl pouze konkrétním návodem, jak zrušení rezervy účetně provést. Rezervy jsou fiktivním nákladem, který existuje proto, že o něm bylo účtováno na vrub nákladů. Zrušení rezervy proto musí znamenat navrácení těchto dříve vyčleněných finančních prostředků do zdanitelných příjmů, tedy dodanění, kdy je účtováno ve prospěch výnosů. Stěžovatel v kasační stížnosti cituje jednotlivé části napadeného rozhodnutí, ve kterých je argumentováno relevantní právní úpravou. Stěžovatel dále namítal, že české účetní standardy byly až do 31. 12. 2009 závazné. Teprve s účinností od 1. 1. 2010 se účetní jednotka od nich může odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz účetnictví. Takový postup však musí podle ust. § 7 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) odůvodnit v příloze účetní uzávěrky. Tato právní úprava se však zdaňovacího období roku 2008 netýkala. Účastník řízení navíc o zrušení zůstatku vyrovnávací rezervy neúčtoval vůbec a k účetní uzávěrce nebyla připojena žádná příloha, která by odůvodňovala odchylku od účetních standardů. Neúčtoval tedy ani o „zrušení rezervy proti vlastnímu kapitálu“, což ostatně v žalobě ani netvrdil a pouze tuto možnost naznačoval. Výtka krajského soudu, že se finanční ředitelství nezabývalo způsobem účtování, který použil účastník řízení, je tudíž bezpředmětná. Stěžovatel tvrdí, že nutnost dodanění příjmu při zrušení daňové rezervy je řádně

pokračování

odůvodněno, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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, počínajícím 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 nepřipustně 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 nevynaložil, 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 zaúčtována 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 přílehlavý argument nepřesností zákona, který v čl. VI bodu 1 zákona

pokračování

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 rozpuštěné 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 (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladu řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky.

V Brně dne 11. června 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu