



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **MURTEC PROTECTION, a.s.**, se sídlem Trojanova 2022/12, Praha, zast. JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.12.2010, č.j. 16766/10-1200-700681,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu ve Zlíně (platební výměr ze dne 5.5.2010, č.j. 126826/10/303917707715) byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 3 077 280 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 615 456 Kč. Žalovaný svým rozhodnutím odvolání žalobce zamítnul.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

[2] Ve zprávě o výsledku daňové kontroly (str. 3-6) je uvedeno, že dne 25.11.2002 nabyl žalobce postoupením pohledávku za daňovým subjektem GOLEM a.s. v celkové výši 58 180 022,28 Kč. Pohledávka vznikla z dlouhodobého úvěru č. 209795023, poskytnutého Investiční a Poštovní bankou, a.s. dne 27.4.1995 ve výši 30 000 000 Kč. Jednalo se tak o

pohledávku úvěrovou, která byla postoupena za pořizovací cenu 40 000 000 Kč. Dne 17.5.2005 byl usnesením KS Brno prohlášen na společnost GOLEM konkurs. Žalobce přihlásil do konkursního řízení pohledávku nabytou postoupením od společnosti GOLEM a vytvořil k ní opravnou položku ve výši 12 821 506,30 Kč (evidována na účtu 391901-Opravná položka) a daňově ji uplatnil v daňových nákladech roku 2005. Usnesením Vrchního soudu byl návrh na prohlášení konkursu dne 13.9.2007 zamítnut. Konkurs nebyl zrušen pro nedostatek majetku. Dne 15.5.2009 byl na společnost GOLEM prohlášen nový konkurs. Žalovaný v rozhodnutí dále cituje ust. § 2 odst. 2 zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, ve znění pro rok 2005 (dále jen zákon o rezervách). Dále cituje ust. § 8 odst. 1 a 2 zákona o rezervách. Ust. § 2 odst. 2 zákona o rezervách vylučuje tvorbu opravných položek u pohledávek vzniklých z titulu úvěru. Protože postoupením pohledávky nedošlo ke změně tohoto titulu, jedná se stále o pohledávku vzniklou na základě úvěru a žalobce tudíž nebyl oprávněn k tvorbě opravné položky. Opravná položka, vytvořená k úvěrové pohledávce, však byla zahrnuta do daňových nákladů roku 2005, a proto měl žalobce povinnost v okamžiku nabytí právní moci usnesení Vrchního soudu v Olomouci, vytvořenou opravnou položku s odkazem na ČSÚ č. 019 bod 3.9.2. zrušit a částku 12 821 506,30 Kč zaúčtovat ve prospěch daňově účinných nákladů roku 2007. Takový postup mu ukládalo i ust. § 4 odst. 3 a § 8 odst. 2 zákona o rezervách, tj. že se opravné položky zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny a v návaznost na výsledky konkursního a vyrovnávacího řízení.

[3] Žalovaný se rovněž vyjádřil k argumentaci žalobce, správce daně nesprávně zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobce za rok 2005 z důvodu uplynutí lhůt dle ust. § 47 d.ř. Dle žalobce však bylo nutné v posuzovaném případě aplikovat ust. § 38 r odst. 2 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP) a nikoliv ust. § 47 d.ř. K tomu žalovaný uvedl, že s účinností od 1.1.2008 byl zákonem č. 261/2007 Sb., v ust. § 38 r ZDP doplněn nový odstavec č. 4. Dle tohoto odstavce ustanovení odstavců 2 a 3 se vztahuje na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu. K takové změně došlo v souvislosti s právním názorem Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS), dle kterého prodloužení lhůty pro vyměření a doměření daně z příjmů u jiných daňových subjektů než těch, kterým byla poskytnuta investiční pobídka podle zákona č. 72/2000 Sb., nelze z ust. § 38 r ZDP dovodit (rozhodnutí NSS publikované pod č. 438/2005 Sb., NSS). Změna ust. § 38 r ZDP nabyla účinnosti až dnem 1.1.2008 a zákon č. 261/2007 neobsahuje speciální přechodné ustanovení, a proto nelze na poplatníky, kterým nebyla poskytnuta investiční pobídka a kteří za zdaňovací období roku 2007 a roky předchozí vykázali daňovou ztrátu, použít ust. § 38 r odst. 2 ZDP. Z provedené právní úpravy vyplývá, že lhůty pro vyměření daně dle ust. § 38 r odst. 2 ZDP lze vztáhnout na všechny poplatníky (nejen na ty s investiční pobídkou), kterým byla vyměřena daňová ztráta až za zdaňovací období 2008, 2009 a následující. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání za rok 2005 u poplatníka, kterému nebyla poskytnuta investiční pobídka, skončila dne 31.12.2008, pokud nebyl učiněn úkon dle ust. § 47 odst. 2 d.ř.. Lhůta pro vyměření daně se totiž počítala dle ust. § 47 d.ř. a nikoliv dle ust. § 38 r odst. 2 d.ř. Ust. § 38 r odst. 2 ZDP lze použít na všechny poplatníky poprvé až za zdaňovací období roku 2008. Žalovaný zde rovněž odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 23.2.2010, č.j. 7 Afs 20/2007-73.

III. Žalobní argumentace

[4] Žalobce namítal, že žalovaný si protiřečí. Ve svém rozhodnutí totiž na jedné straně uvádí, že ust. § 2 odst. 2 zákona o rezervách vylučuje tvorbu opravných položek vzniklých

z úvěru a tudíž žalobce nebyl oprávněn takovou opravnou položku vůbec vytvořit (str. 8 rozhodnutí). Současně však uvádí, že v okamžiku právní moci usnesení Vrchního soudu v Olomouci, kterým byl zamítnut návrh na prohlášení konkursu, měl opravnou položku rozpustit. Bylo-li by přijato tvrzení žalovaného, že položka byla vytvořena neoprávněně, pak měla být na základě této skutečnosti doměřena daň za zdaňovací období roku 2005 a nikoliv roku 2007.

[5] Žalobce dále namítal, že žalovaný nesprávně vyložil ust. § 38 r odst. 4 ZDP. Dle nesprávného názoru žalovaného lze ust. § 38 r odst. 2 použít na všechny subjekty až za zdaňovací období roku 2008. Dle názoru žalobce však bylo možné toto ustanovení použít na všechny subjekty, tj. nikoliv jen na příjemce investičních pobídek, i pro předcházející zdaňovací období. Žalobce zde odkázal na rozsudek KS České Budějovice ze dne 24.9.2003, č.j. 10 Ca 77/2003.

[6] Žalobce dále namítal, že smyslem ust. § 8 odst. 3 zákona o rezervách je v případě pomnutí důvodů pro existenci opravné položky vytvořené dle ust. § 8 zákona o rezervách možnost pokračovat v tvorbě opravné položky dle ust. § 8 a zákona o rezervách. Žalobce cituje ust. § 8 a odst. 2 a dospívá k závěru, že konkursní řízení je ve smyslu ust. § 82 odst. 1 zák. č. 99/1963, občanský soudní řád (dále jen o.s.ř.) zahájeno dnem podání návrhu na konkurs a tudíž žalobce mohl po podání tohoto návrhu i nadále v tvorbě opravné položky pokračovat.

[7] Žalobce závěrem namítal, že v případě existence rozpornosti zákona či jeho dvojího výkladu jsou správní orgány povinny postupovat zdrženlivě a volit jen takový výklad, který šetří práva daňových subjektu. V případě nejasnosti právní úpravy nemůže být tato vykládána v neprospěch daňového subjektu (srov. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15.12.2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02).

IV.

Stanovisko žalovaného

[8] V písemném vyjádření k žalobě žalovaný setrval na skutkové a právní argumentaci, jak je uvedená v odůvodnění jeho žalobou napadeném rozhodnutí.

V.

Replika žalobce

[9] Žalobce v replice především uvedl, že žalovaný si byl vědom předběžné otázky, která se týkala vyměření správné výše daňové ztráty za rok 2005 (neoprávněně vytvořená opravná položka). Neoprávněnost vytvořené opravné položky k pohledávkám v roce 2005 sám žalobce uznal. K tomu došlo tak, že dodatečným daňovým přiznáním v souladu se zjištěními správce daně v řízení o daňové kontrole ohledně daně z příjmů právnických osob za rok 2007 chtěl tuto opravnou položku z nákladů roku 2005 vypustit. Všechny argumenty, uváděné žalovaným na str. 5 a 6 jeho vyjádření, jsou proto zcela nepodstatné, neboť ohledně neoprávněnosti tvorby opravné položky v roce 2005 není mezi žalobcem a žalovaným spor. Spor mezi nimi je o oprávněnosti použití procesního triku správcem daně (potažmo žalovaným), kterým chtějí z nikdy žalobcem neuplatněné daňové ztráty za rok 2005, vzniklé z této neoprávněné opravné položky, vytvořit fiktivní příjem. Protože opravná pohledávka k pohledávkám zaúčtovaná v roce 2005, je považována za neoprávněnou, podal žalobce ihned po kontrolních zjištěních správce daně prvního stupně dne 31.3.2010 dodatečné daňové

přiznání daně k příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Tímto přiznáním opravnou položku ve výši 12 821 506,30 Kč žalobce vypustil a snížil tak za toto zdaňovací období daňovou ztrátu. Tedy správně v souladu se zjištěními správce daně snížil svou daňovou ztrátu a vypustil opravnou položku. Správce daně však nezákonně řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání zastavil. Žalovaný jeho rozhodnutí potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba. Pokud by správce daně řízení ohledně dodatečného daňového přiznání nezákonně nezastavil, musel by v souladu se svými kontrolními zjištěními vyměřit nižší daňovou ztrátu. Pak by byl vázán svým vlastním rozhodnutím o takto nově definované výši opravné položky za rok 2005 (ve výši 0 Kč) a z ní vzešlé daňové ztráty (ve výši 0 Kč). Nemohl by tudíž z tohoto fiktivního příjmu žalobci vyměřit daň, tak jak se stalo v posuzovaném případě. V rámci kontrolního zjištění, týkajícího se daně z příjmů za rok 2007 byla totiž do základu daně započítána pouze neoprávněně vytvořená opravná položka ve výši 12 821 506,30 Kč. O její výši byl zvýšen základ daně z příjmů právnických osob za rok 2007. Namísto toho, aby se žalovaný zabýval nezákonností zastavení řízení ohledně dodatečného daňového přiznání za rok 2005, zkoumal toliko otázku neoprávněnosti vytvořené opravné položky. Takové skutečnosti však nejsou podstatou namítané zmatečnosti rozhodnutí žalovaného. Podstatou sporu je, že žalobci nebylo umožněno napravení chyb z roku 2005 podáním dodatečného daňového přiznání za toto zdaňovací období.

V.

Právní hodnocení soudu

[10] Jak plyne z podané žaloby a následné repliky, podstatou sporu je, že správce daně (žalovaný jeho rozhodnutí potvrdil) zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobce za rok 2005. Dodatečným daňovým přiznáním si žalobce chtěl snížit daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2005 z důvodu toho, že opravnou položku k pohledávce zaúčtovanou v roce 2005 sám považoval za neoprávněnou. Soud k tomu uvádí, že rozhodnutí správce daně o zastavení řízení ve spojení s rozhodnutím žalovaného (rozhodnutí žalovaného ze dne 4.10.2010, č.j. 13709/10-1200-700284) bylo předmětem soudního přezkumu zdejším soudem. Žalobce považoval vyřešení této, dle jeho názoru, předběžné otázky za zcela určující pro rozhodnutí soudu v nyní posuzovaném případě. Rozhodnutím zdejšího soudu ze dne 31.5.2012, č.j. 30 Af 126/2010-55, byla žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.10.2010, č.j. 13709/10-1200-700284, zamítnuta.

[11] Soud zde stejně jako ve svém rozhodnutí č.j. 30 Af 126/2010-55 vyšel z toho, že stěžejní námitkou žalobce je právní posouzení stran aplikace ust. § 38 r ZDP v případě vyměření daňové ztráty za rok 2005, konkrétně zda žalobce podal dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou ztrátu za předmětné zdaňovací období v zákonné lhůtě, učinil-li tak v roce 2010. Žalobce se přitom dovolává obecné působnosti ust. § 38 r na všechny daňové subjekty, nikoliv pouze na ty, které byly příjemci investičních pobídek.

[12] Při posouzení věci vyšel soud z rozsudku NSS ze dne 17.2.2012, č.j. 5 Afs 64/2011-124. Z odůvodnění rozsudku jsou pro projednávanou věc stěžejní níže uvedené závěry:

„Lhůta pro vyměření daně obecně byla v rozhodném období upravena v § 47 zák. č. 337/1992 Sb., zvláštní lhůta pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů byla (a je) dále upravena v § 38r ZDP. Lze tak obecně konstatovat, že ust. § 38r ZDP je lex specialis k ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb.; a daňový subjekt může dodatečné daňové přiznání na daňovou ztrátu vyšší nebo nižší podat v rámci těchto lhůt.“

Výše citované ustanovení ZDP však lze uplatnit pro jiné daňové subjekty než příjemce investičních pobídek, tedy i pro stěžovatele, až na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti dne 1.1.2008, nikoli na základě zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, jak tvrdí stěžovatel. Vzhledem k argumentaci, k níž na základě jednotlivých interpretačních pravidel Nejvyšší správní soud již ve své předchozí judikatuře, na kterou je odkazováno, dospěl, nepovažuje soud za potřebné zabývat se polemikou stěžovatele k jednotlivým výkladům, které Nejvyšší správní soud již provedl. Gramatický, historický, systematický i teleologický výklad příslušných ustanovení ZDP vede k závěru, že lhůty pro vyměření daňové ztráty do 1. 1. 2008 se řídily toliko ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., a že ustanovení § 38r ZDP se až do jeho novelizace zákonem č. 261/2007 Sb., na poplatníky, kteří nebyli příjemci investičních pobídek, nevztahovalo. Nejvyšší správní soud opětovně nad rámec uvedeného konstatuje, že pokud by se úprava běhu lhůt pro vyměření daňové ztráty měla vztahovat na všechny poplatníky daně z příjmů – tedy nikoli pouze na ty, kterým byly poskytnuty investiční pobídky, systematicky by taková úprava běhu lhůt pro vyměření (s odkazem na § 47 zákona č. 337/1992 Sb.) byla začleněna do ust. § 38n zákona o daních z příjmů, který upravuje daňovou ztrátu, přitom v odst. 2 stanoví mimo jiné, že při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti, daňová ztráta se vyměřuje, přičemž při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Uvedené ustanovení neobsahuje žádný odkaz svědčící jinému postupu pro běh lhůt pro vyměření daňové ztráty než ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Zpochybňuje-li stěžovatel výklad systematický a namítá, že daňová ztráta je upravena i v jiných ustanoveních ZDP než jen v § 38n, konkrétně v § 34 ZDP, je tato námitka zcela účelová a irelevantní. Citované ustanovení nikterak nesouvisí s vyměřením daňové ztráty, ale upravuje zde daňovou ztrátu jako jednu z několika možných odčitatelných položek od základu daně (vedle např. odečtu na výzkum a vývoj a dalších); souvisí tedy výhradně se stanovením základu daně, resp. se stanovením výše daňové povinnosti, nikoli již však s jejím vyměřením. Přitom zákon zde stanoví, že odečíst od základu daně lze daňovou ztrátu, která byla již vyměřena.

Nejvyšší správní soud stran otázky působnosti ustanovení § 38r odst. 2 ZDP ve znění účinném do 1. 1. 2008 nemá důvodu se odchýlit od svých předchozích závěrů. Pokud citovaný zákon v samostatném ustanovení § 38r stanovil odchýlný způsob pro běh lhůt pro vyměření, nutno tak historickým, systematickým, logickým i teleologickým výkladem dospět k závěru, že takto učinil pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly vybraným daňovým subjektům právě v souvislosti s přijetím zákona o investičních pobídkách, neboť žádný jiný důvod, svědčící nutnosti obecného prodloužení lhůty stanovené v § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. k doměření daně za období, kdy daňová ztráta vznikla a byla již vyměřena, ve vztahu k ust. § 34 odst. 1, ust. § 38n zákona o daních z příjmů, nelze shledat. Nad rámec uvedeného lze poznamenat, že možnost odečtu daňové ztráty byla v ust. § 34 ZDP vždy, již od roku 1993 stanovena v delší lhůtě než činila obecná prekluzivní lhůta stanovená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Daňová ztráta deklarovaná poplatníkem ve zdaňovacích obdobích 1993 a 1994 nebyla správcem daně vyměřována, ustanovení o lhůtách upravených v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. se neuplatnilo. Zákonem č. 149/1995 Sb. bylo do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů doplněno ustanovení § 38n nazvané daňová ztráta; současně v přechodných ustanoveních byl upraven postup pro vyměření daňové ztráty, a to tak, že tato se poprvé vyměřila za rok 1995. Zákonodárce neshledal důvod pro speciální úpravu pro vyměření daňové ztráty v jiných lhůtách než dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., a v žádné novelizaci ZDP až do zák. č. 261/2007 Sb. takovou zásadní změnu úpravy neprovedl.

Závěry, k nimž dosavadní judikatura správních soudů stran aplikace ust. § 38r ZDP dospěla, lze nově (neboť v době vydání rozsudku čj. 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 nebyl ještě zákon č. 261/2007 Sb. vydán) podpořit rovněž i úpravou přechodných ustanovení v zákoně č. 261/2007 Sb., v nichž se stanoví: „Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m), § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b), se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.“

Z uvedeného je zcela zjevné, že ustanovení § 38r ZDP, v němž byl nově doplněn odst. 4, který výslovně původní působnost citovaného ustanovení rozšířil i na jiné subjekty, se pro účely vyměření daňové ztráty použije poprvé až na daňovou ztrátu, kterou by stěžovatel vykázal za rok 2008, tzn. v daňovém přiznání podaném v roce 2009.

Neobstojí zde argumentace stěžovatele principem in dubio mitius ani tvrzení, že novelizací provedenou zákonem č. 261/2007 Sb. (po osmi letech aplikace daného ustanovení ve správní i soudní praxi) byla stávající právní úprava pouze potvrzena a upřesněna. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné odkázat v této souvislosti např. na rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu čj. 7 Afs 54/2006 – 155 ze dne 16.10.2008, v němž se mimo jiné uvádí: „(P)okud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.“ V daném případě však zákonodárce neprováděl žádné formulační vyjasnění, ale výslovně začleněním nového odstavce, a v kontextu s přechodnými ustanoveními, rozšířil od určitého data působnost zákonného ustanovení i na jiné subjekty než na ty, kterým v souvislosti s přijetím zákona o poskytování investičních pobídek, jehož dopad do daňové sféry subjektů – jejich příjemců - je zcela logicky neodmyslitelný, byl určen. Nejvyšší správní soud konstatoval např. i ve výše zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 28/2003-69, že lhůta pro vyměření daně obsažená v ust. § 38r ZDP je lhůtou hmotněprávní, nelze ji proto aplikovat zpětně na právní stav, který zde byl před 1. 1. 2008.

Stanovil-li v přechodných ustanoveních výslovně zákonodárce účinnost této změny v § 38r ZDP, (resp. ji nezahrnul do výjimky) až počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008, (tzn., že se týkalo až daňové ztráty uplatněné v daňovém přiznání v roce 2009), nelze dospět k jinému závěru, než že před tímto datem se dané ustanovení v odst. 2 a 3 na jiné subjekty než příjemce investičních pobídek nevztahovalo. Nelze zde proto hovořit o upřesnění zákona, jak tvrdí stěžovatel, neboť mělo-li by tomu tak být, musel by zákonodárce přechodná ustanovení upravit jinak, resp. ve vztahu k ust. § 38r odst. 4 ZDP by žádná přechodná ustanovení nebyla upravena, neboť by jich nebylo třeba.

Lze rovněž odkázat např. na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 6. 1994, č. j. 6 A 59/93-43, v němž se konstatuje: „Soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvede, nikoli z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil. Při aplikaci ustanovení nejasných, rozporných a mezerovitých je soud zajisté povinen užít obecně uznávaná interpretační pravidla. Nelze však interpretovat něco, co v zákoně není, nebo interpretaci k takovému závěru dospět.“ Rovněž tak lze poukázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02, v němž se mimo jiné uvádí, že „(s)tát má při zdaňování poměrně širokou volnost, avšak i zde platí, že stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu.“ Pokud tedy stát hodlal přiznat určité

„znevýhodnění“ skupině subjektů – v daném případě těm, kteří v daňovém přiznání vykazují daňovou ztrátu (a nejsou v režimu investičních pobídek) oproti těm daňovým subjektům, kteří vykazují daňovou povinnost a daně platí, v tom, že správci daně poskytl delší lhůtu pro vyměření daně, byl povinen tak učinit zcela konkrétně a jednoznačně; tak učinil až v zákoně č. 261/2007 Sb., nikoli již v zákoně č. 72/2000 Sb.

Nejvyšší správní soud si je konečně vědom např. nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž se konstatuje: „Za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že považuje za nepřipustné, výklad téhož ustanovení zákona odvíjet od postavení daňového subjektu, tzn., zda ten který výklad je v jeho prospěch či neprospěch. Současně podotýká, že ne každá interpretační nejasnost vždy nutně povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu. Uplatnění zásady in dubio mitius má místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňují vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS).“

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že existovaly minimálně dva výklady citovaného ustanovení a domáhá se ve shodě s rozhodovací praxí Ústavního soudu užití výkladu pro něj příznivějšího, nelze s ním ani v tomto případě souhlasit. Ve výše citovaném rozsudku zdejší k obdobné námitce uvedl, že „v projednávané věci nebyly dány dvě či vícero srovnatelných výkladových alternativ, nadto zákonem výslovně byla změna lhůt pro vyměření daně v případě daňové ztráty provedena až pro zdaňovací období roku 2008. Nadto je třeba zdůraznit, že stěžovatel v době, kdy dodatečné daňové přiznání podával, tj. v únoru 2008, již nebylo pochyb o věcné působnosti ust. § 38r ZDP, neboť zde byla jednoznačná dikce zákona, vyplývající z přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., účinného již od 1.1.2008.“

[13] V posuzovaném případě vykázal žalobce daňovou ztrátu ve zdaňovacím období roku 2005. Dodatečné daňové přiznání, v němž si uplatnil za zdaňovací období roku 2005 nižší daňovou ztrátu, podal až v roce 2010. Dle výše citovaného rozhodnutí NSS se ust. § 38r ZDP, v němž byl nově doplněn odst. 4, který výslovně původní působnost citovaného ustanovení rozšířil i na jiné subjekty (dosud se vztahoval jen na příjemce investičních pobídek), pro účely vyměření daňové ztráty použije poprvé až na daňovou ztrátu, kterou by žalobce vykázal za rok 2008, tzn. v daňovém přiznání podaném v roce 2009. Lhůty pro vyměření daňové ztráty do 1. 1. 2008 se řídily toliko ust. § 47. Dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou ztrátu pak lze podat toliko v objektivních lhůtách, které zákon stanoví správci daně k vyměření daně dle ust. § 47 d.ř. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou ztrátu za rok 2005 u poplatníka, kterému nebyla poskytnuta investiční pobídka, tak skončila dne 31.12.2008. V posuzovaném případě ani nebyl proveden úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 d.ř., který by běh lhůty k podání dodatečného daňového přiznání prodloužil. Žalobce podal daňové přiznání k nižší daňové ztrátě za zdaňovací období roku 2005 až v roce 2010. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že lhůta k vyměření a doměření daně a tedy i

k podání dodatečného daňového přiznání již za příslušné zdaňovací období uplynula a správce daně zcela v souladu se zákonem zastavil postupem dle ust. § 27 odst. 1 písm. a) d.ř. řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu uplynutí lhůty stanovené v § 47 d.ř. Soud závěrem k věci uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí zdůvodnil nemožnost aplikace ust. § 38 r odst. 2 ZDP na posuzovaný případ a jeho rozhodnutí tudíž nelze považovat za nepřezkoumatelné. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobní námitka, týkající se nesprávného postupu správce daně ve věci dodatečného daňového přiznání žalobce za rok 2005 a od toho se odvíjející nesprávně stanovená výše daňové povinnosti za rok 2007, není důvodná.

[14] Další námitky žalobce v žalobě směřovaly proti způsobu tvorby opravné položky či jejího rozpuštění. V replice však již žalobce uvedl, že předmětná opravná položka byla vytvořena neoprávněně. Současně opakovaně zdůraznil, že předmětem sporu není neoprávněnost tvorby opravné položky, ale právě nezákonné zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobce za rok 2005, které podal za účelem snížení daňové ztráty o neoprávněně vytvořenou opravnou položku. Soud se zde i proto ztotožňuje a argumentací žalovaného. Stručně shrnuje, že pojem opravná položka je účetním pojmem. Zákon o rezervách vymezuje zákonné podmínky způsobu tvorby a výši opravné položky pro účely zjištění základu daně z příjmů, tj. konkretizuje podmínky, za nichž se opravná položka stává daňově uznatelným výdajem. Jednou z pohledávek, k níž se netvoří opravná položka, je pohledávky vzniklá z titulu úvěru (§ 2 odst. 2 zákona o rezervách), což je v posuzovaném případě. Dle ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 ZDP však lze výsledek hospodaření snížit o částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů. Dle účetnictví žalobce byla vytvořena účetní opravná položka podle ust. § 8 odst. 1 zákona o rezervách jako opravná položka k pohledávce za dlužníkem v konkursním a vyrovnávacím řízení ve výši rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky přihlášené u soudu ve stanovené lhůtě. Opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Dle ust. § 55 odst. 3 zák. č. 200/2002 Sb, se tvorba opravných položek účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace neprokáže opodstatněnost její výše. Usnesením Vrchního soudu v Olomouci dne 13.9.2007, č.j. 2 Ko 113/2003-331, byl zamítnut návrh konkursu na společnost GOLEM (právní moc dne 29.10.2007), přičemž se tak nestalo pro nedostatek majetku. Dle ust. § 8 odst. 2 zákona o rezervách je poplatník povinen opravnou položku v návaznosti na výsledky konkursního a vyrovnacího řízení zrušit. Žalobce byl tedy povinen v okamžiku, kdy zjistil, resp. měl zjistit, inventarizací roku 2007 neopodstatněnost jím vytvořené opravné položky, tuto zrušit dle ust. § 8 odst. 1 zákona o rezervách. Takový postup by odpovídal i ust. § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Tvorba opravné položky je vázána až k okamžiku přihlášení nepromlčené pohledávky u soudu, a to ve lhůtě stanovené usnesením soudu a o prohlášení konkursu. Nelze tedy argumentovat tím, že tvorba opravné položky je možná již v okamžiku podání návrhu na konkurs, jak namítal žalobce.

VI. Náklady řízení

[15] Náhrada nákladů řízení před krajským soudem nebyla přiznána žádnému z účastníků. Žalobce celkově neměl ve věci úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá (ust. § 60 odst.1 s.ř.s.). Žalovanému žádné náklady řízení ve smyslu ust. § 57 s.ř.s. nevznikly.

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 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 Brně dne 31.5.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu