



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft**, se sídlem Germeringer Straße 1, Krailling, Spolková republika Německo, zastoupená správcem jmění Mirko Möllenem, právně zastoupená Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2024, č. j. 9690/24/5200-11432-713076, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2025, č. j. 15 Af 8/2024 - 83,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2025, č. j. 15 Af 8/2024 - 83, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 3. 2024, č. j. 9690/24/5200-11432-713076, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce Mgr. Karla Nejtky, advokáta se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, na náhradu nákladů řízení částku ve výši 59 364,50 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Podstatou projednávané věci je zodpovězení otázky, zda žalobkyně do základu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2015 oprávněně zahrnula částku ve výši 178 731 749 Kč představující rozpuštění dohadných položek aktivních, které vytvořila ve zdaňovacích obdobích let 2011 a 2013 z titulu náhrady škody způsobené

nedodržení smluvních závazků obchodním partnerem – společností Petroplus Czech Republic, s.r.o., dříve Marimpex Mineralöl-Handelsgesellschaft mbH, podnikající v ČR prostřednictvím Marimpex Mineralöl-Handelsgesellschaft mbH – organizační složka (dále jen „Petroplus“).

[2] Rozpuštění dohadných položek aktivních ve shora uvedené výši žalobkyně uplatnila dne 16. 5. 2019 ve svém druhém dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2015, a to z důvodu tvrzeného promlčení nároku na náhradu škody způsobené společností Petroplus v průběhu roku 2015. Specializovanému finančnímu úřadu (dále jen „správce daně“) vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů uvedených v daňovém přiznání, proto zahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Na základě jeho výsledku vydal dne 12. 5. 2021 dodatečný platební výměr č. j. 80995/21/4200-11771-108960 (dále jen „dodatečný platební výměr“), jímž žalobkyni doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob vyšší o částku 0 Kč (oproti daňové ztrátě stanovené v předchozím rozhodnutí). Dospěl totiž k závěru, že k promlčení nároku nedošlo.

[3] Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 3. 2024, č. j. 9690/24/5200-11432-713076 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl. K závěru o nemožnosti rozpuštění dohadné položky aktivní však dospěl na základě odlišných úvah než před ním správce daně. Konkrétně uvedl, že dohadná položka věcně a časově nesouvisí se zdaňovacím obdobím roku 2015, neboť nebyly naplněny ani podmínky pro její vytvoření ve zdaňovacích obdobích let 2011 a 2013.

## II. Rozsudek městského soudu

[4] Žalobkyně podala ve věci správní žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl. Zdůraznil, že v letech 2011 a 2013, kdy žalobkyně vytvořila dohadné položky aktivní, nemohla mít s ohledem na probíhající rozhodčí řízení jistotu, že jí bude nárok na náhradu škody uplatněný vůči společnosti Petroplus přiznán. Samotná skutečnost, že částku domnělého nároku započítala na kauci složenou uvedenou společností, ještě nemůže vést k závěru, že se jednalo o existující pohledávku. Míra nejistoty ohledně výnosu z této pohledávky byla s ohledem na její neuznání protistranou v rozhodném období natolik velká, že ji žalobkyně vůbec neměla zahrnout do svého daňového přiznání, tzn. neměla vytvořit příslušnou dohadnou položku aktivní.

[5] Nad rámec důvodů uvedených v napadeném rozhodnutí shledal soud i další důvody, které bránily tomu, aby žalobkyně v letech 2011 a 2013 aktivní dohadné položky vytvořila. Uvedl, že v důsledku jednostranných zápočtů na kauci, provedených v průběhu roku 2011, došlo podle § 580 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, k zániku pohledávky. Nadále by tak žalobkyni mohla svědčit nanejvýš pohledávka ve výši rozdílu mezi nárokovanou náhradou škody a výší kauce.

[6] Soud rovněž poukázal na skutečnost, že již v roce 2011 byla žalobkyně schopná částku vyčíslit zcela přesně, zjevně se tedy nejednalo o situaci, u níž právní předpisy

pokračování

umožňují vytvořit dohadnou položku aktivní. Nadto se vyčíslená škoda jednoznačně vztahuje pouze k rokům 2010 a 2011, nemá však žádnou věcnou souvislost s rokem 2013.

[7] Soud se dále zabýval tvrzením žalobkyně, že měla legitimní očekávání ohledně oprávněnosti vytvořené dohadné doložky aktivní. Uvedl, že legitimní očekávání by mohla založit pouze jednotná a dlouhodobá rozhodovací praxe orgánů finanční správy. Pokud se jedná o místní šetření provedené dne 5. 9. 2012, podklady předložené v jejím průběhu správce daně nijak nehodnotil a neposkytl žalobkyni žádné ujištění o oprávněnosti jejího postupu.

[8] V neposlední řadě soud uvedl, že napadeným rozhodnutím žalovaný nezasahuje do pravomocných rozhodnutí, jimiž byla žalobkyni vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2013. Těmto rozhodnutím i nadále svědčí presumpce zákonnosti a správnosti. Nepředstavují však ustálenou rozhodovací praxi, již by byl žalovaný vázán. Legitimní očekávání může založit pouze taková praxe, která je v souladu se zákonem. Rozhodnutí, jimiž byla žalobkyni vyměřena daň z příjmu za roky 2011 a 2013, vycházela z nesprávného posouzení oprávněnosti vytvořených dohadných položek aktivních a nebyla způsobilá založit legitimní očekávání žalobkyně ohledně postupu orgánů daňové správy v budoucnu. Bylo na žalobkyni, aby s vědomostí závěrů vyplývajících z rozhodnutí o odvolání ve vztahu ke zdaňovacímu období za rok 2010 učinila kroky k nápravě neoprávněně zaúčtovaných dohadných položek. Pokud tak neučinila, jde tato skutečnost k její tíži. Není ani pravdou, že by daňové orgány postupovaly v rozporu se zákazem dvojího zdanění, neboť rozpuštění vytvořené dohadné položky aktivní dosud nebylo nikdy posuzováno. Žalobkyně nikterak blíže neprokázala ani své tvrzení o rdousícím efektu zdanění.

[9] *Obiter dictum* soud dodal, že i pokud by žalobkyni ještě v roce 2015 svědčila pohledávka ve výši 178 731 749 Kč z titulu náhrady škody vůči společnosti Petroplus, nemohlo by v daném roce dojít k jejímu promlčení, a to z důvodů popsanych správcem daně v dodatečném platebním výměru.

### III. Obsah kasační stížnosti

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost.

[11] Trvá na tom, že dohadné položky aktivní byly v letech 2011 a 2013 vytvořeny oprávněně. Je přesvědčená, že žalovaný ani městský soud neposoudili celou situaci komplexně. Poukazuje na to, že ke vzniku škody došlo toliko v důsledku nesplnění závazku společností Petroplus. Svoji pohledávku stěžovatelka postupně započítala vůči kauci složené jmenovanou společností (resp. její právní předchůdkyní). Současně svůj nárok uplatnila v rozhodčím řízení.

[12] Ve správnosti jejího postupu stěžovatelku utvrdil i výsledek místního šetření ze dne 5. 9. 2012 a vyměřovacího řízení za zdaňovací období roku 2014, jakož i argumentace obsažená v rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 12. 2014 ve věci daně z příjmu za rok 2010. V letech 2011 a 2013 totiž byly (na rozdíl od roku 2010) splněny podmínky pro zaúčtování

dohadné položky aktivní, jak je žalovaný vymezil v rozhodnutí o odvolání za zdaňovací období roku 2010. Stěžovatelka striktně odmítá, že by se v letech 2011 a 2013 jednalo o stejnou skutkovou situaci jako v roce 2010.

[13] Stěžovatelka se dále ohrazuje vůči postupu městského soudu, který nad rámec důvodů uvedených v napadeném rozhodnutí domýšlel další důvody, pro něž nebylo možné v letech 2011 a 2013 vytvořit příslušné dohadné položky aktivní. Takový postup považuje za nepřípustný. S argumenty uvedenými soudem nesouhlasí ani věcně. Pokud se jedná o skutečnost, že již v roce 2011 vyčíslila přesnou výši pohledávky, odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 8 Afs 154/2016 - 50, z něhož vyplývá, že vyčíslení dohadné položky aktivní sice představuje toliko odhad výnosu, i ten však musí být co nejlépe podložen. Stěžovatelka postupovala zcela v souladu s tímto rozhodnutím a pohledávku vyčíslila co nejpřesněji na základě toho času dostupných informací. To však neznamená, že by znala přesnou výši výnosu. Nesprávná je dle mínění stěžovatelky i argumentace ohledně zániku pohledávky vlivem jejího započtení, a to především z toho důvodu, že společnost Petroplus existenci této pohledávky popírala.

[14] Stěžovatelka již v řízení o žalobě zdůrazňovala, že vytvoření dohadné položky aktivní za rok 2011 bylo předmětem místního šetření. Správce daně vytvořenou dohadnou položku aktivní toho času plně akceptoval – na základě zjištěných informací nezažádal žádné řízení. Městský soud tuto skutečnost zcela bagatelizoval s tím, že správce daně získané podklady nehodnotil. Stěžovatelka však nerozumí tomu, proč by správce daně shromažďoval podkladové informace, pokud by je neměl v úmyslu žádným způsobem zohlednit při správě daní. Stěžovatelce vzniklo na základě postupu správce daně legitimní očekávání, že nebude vytvořené dohadné položky aktivní zpochybňovat. To ostatně ani v průběhu postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období roku 2015 neučinil. Prvním, kdo začal správnost účtování o dohadných položkách aktivních rozporovat, byl v průběhu odvolacího řízení žalovaný.

[15] Chybný je rovněž závěr městského soudu, že žalovaný napadeným rozhodnutím nezasahuje do předchozích pravomocných rozhodnutí (vyměření daně za rok 2011 a 2013). Fakticky tak totiž činí a nerespektuje presumpci správnosti rozhodnutí, neboť zpochybňuje oprávněnost dohadných položek aktivních, které byly vytvořeny v letech 2011 a 2013. Činí tak nadto v době, kdy již nelze daňovou povinnost za uvedená období změnit. S ohledem na všechny specifické okolnosti a s vědomostí toho, že ani správce daně při svém pozdějším postupu (místní šetření za rok 2011, postup k odstranění pochybností v této věci) neshledal účtování o dohadných položkách aktivních nesprávným, se jeví zcela nekorektní závěr žalovaného a soudu, že jde k tíži stěžovatelky, pokud nenapravila své údajné pochybení a nepodala dodatečné daňové přiznání za roky 2011 a 2013. Žalovaný svůj náhled na věc poprvé vyjádřil v písemnosti nazvané *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 10. 7. 2023 (po dvou letech od podání odvolání). V té době již stěžovatelka neměla možnost s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně situaci žádným způsobem vyřešit. V důsledku neuznání rozpuštění dohadných položek došlo k jejich opětovnému zdanění v roce 2015.

#### IV. Vyjádření žalovaného

pokračování

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že u stěžovatelky byla provedena daňová kontrola za zdaňovací období roku 2010. Na jejím základě dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka měla zaúčtovat výnos související s vyčísleným nárokem na náhradu škody způsobené společností Petroplus jako dohadnou položku aktivní. Žalovaný však v odvolacím řízení rozhodnutí správce daně změnil a uzavřel, že stěžovatelka postupovala správně, pokud o dohadných položkách neúčtovala, neboť ke dni účetní závěrky neexistovala jistota plnění (nárok byl předmětem rozhodčího řízení). Žalovaný nesouhlasí s tím, že v letech 2011 a 2013 se jedná o odlišnou skutkovou situaci – rozhodčí řízení i nadále probíhalo a nejistota ohledně nároku na náhradu škody přetrvávala. Na tom nemůže nic změnit skutečnost, že v roce 2011 začala stěžovatelka svůj nárok jednostranně započítávat, a to zejména z toho důvodu, že protistrana oprávněnost tohoto nároku popírala. Minimálně od vydání zmiňovaného rozhodnutí (dne 18. 12. 2014) muselo být stěžovatelce zřejmé, že dohadné položky aktivní v souvislosti s nárokem na náhradu škody vůči společnosti Petroplus uplatnila neoprávněně.

[17] Žalovaný souhlasí i s dalšími závěry městského soudu. Uvádí, že stěžovatelka byla schopna škodu vyčíslit a uplatnit formou zápočtu již v roce 2011, pohledávka na náhradu škody tedy nemá žádnou spojitost s dohadnou položkou aktivní vytvořenou v roce 2013. O nemožnosti účtovat o dohadné položce aktivní svědčí i skutečnost, že stěžovatelka znala zcela přesnou výši pohledávky.

[18] Vzhledem k tomu, že v letech 2011 a 2013 nebyly splněny podmínky pro vytvoření dohadných položek aktivních, nelze situaci řešit jejich rozpuštěním v roce 2015, ale v rámci období, v nichž byly tyto položky vytvořeny (např. podáním dodatečných daňových přiznání). V daňovém řízení platí zásada autoaplikace práva. Není povinností správce daně upozorňovat daňový subjekt na nesrovnalosti v jeho daňových povinnostech či účetnictví. Pokud stěžovatelka situaci nenapravila před uplynutím prekluzivní lhůty, jde tato skutečnost k její tíži. Žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016, č. j. 10 Af 65/2014 - 69 (následně aprobovaný rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 8 Afs 154/2016 - 50), v němž shledal uvedený soud zákonným postup daňových orgánů spočívající v neuznání oprávněnosti rozpuštění dohadné položky aktivní z toho důvodu, že nebyly splněny ani podmínky pro její vytvoření.

[19] Pokud se jedná o místní šetření, které se vztahovalo k období roku 2011 a dále lednu až červenci roku 2012, na jeho základě nebyla zahájena daňová kontrola. Daň byla vyměřena konkludentně dle tvrzení stěžovatelky, a to ještě před zahájením místního šetření. V postupu správce daně tedy nelze spatřovat žádné ujištění o správnosti zaúčtování dohadné položky aktivní. Nadto z doměřovacího řízení na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010 je zřejmé, že správce daně měl na věc odlišný názor než žalovaný (měl za to, že stěžovatelka měla dohadnou položku vytvořit již v roce 2010). Je tedy logické, že její postup nerozporoval. Postup správce daně v rámci místního šetření však nemohl u stěžovatelky založit legitimní očekávání, neboť to může vyplývat jen z dlouhodobé a zákonné praxe správního orgánu. Správce daně v průběhu místního šetření pouze vyhledával podklady (získával předběžné informace), ale nijak je nehodnotil.

[20] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou stěžovatelky, že městský soud dotvářel odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nelze považovat za vadu, že uvedl i další podpůrné argumenty, pro něž nemohla stěžovatelka dohadné položky aktivní vytvořit. Z přezkoumávaného rozsudku je patrné, že důvod uvedený žalovaným v napadeném rozhodnutí bez dalšího ob stojí.

[21] Tvrzení stěžovatelky, že poprvé se o možném nezákonném vytvoření dohadných položek dozvěděla až od žalovaného v rámci odvolacího řízení, a to v době, kdy již nebylo možné z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty do zdaňovacího období roku 2011 a 2013 zasahovat, označil žalovaný za nepřipustnou námitku, která nebyla uplatněna v řízení o žalobě.

[22] V neposlední řadě žalovaný rovněž odmítá, že by v posuzované věci došlo k dvojímu zdanění téhož.

## V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, má požadované náležitosti a je projednatelná. Soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost **je důvodná**.

[25] Nejvyšší správní soud prvně pro přehlednost shrnuje rozhodné skutečnosti vyplývající z daňového spisu.

[26] Stěžovatelka v daňových přiznáních za roky 2011 a 2013 vytvořila dohadné položky aktivní v celkové výši 178 731 749 Kč (z titulu náhrady škody způsobené porušením smluvního závazku společností Petroplus). Daň z příjmu právnických osob byla za obě tato zdaňovací období vyměřena konkludentně ve smyslu § 140 daňového řádu, na základě daňových přiznání stěžovatelky.

[27] Pohledávku vzniklou v souvislosti s nárokem na náhradu škody stěžovatelka uplatnila v průběhu roku 2011 zápočty vůči kauci složené právní předchůdkyní společnosti Petroplus. Současně ve věci probíhalo rozhodčí řízení, které bylo ukončeno rozhodčím nálezem ze dne 23. 9. 2014, č. j. ARČR 2010/26/01. Tento nález následně zrušil z důvodu neplatnosti rozhodčí doložky rozsudkem ze dne 25. 4. 2017, č. j. 11 C 294/2014 - 164, Okresní soud v Teplicích.

[28] Z protokolu ze dne 5. 9. 2012 vyplývá, že u stěžovatelky bylo v rámci vyhledávací činnosti provedeno místní šetření za zdaňovací období roku 2011 a leden až červenec 2012. Předmětem šetření byla i pohledávka vůči společnosti Petroplus, k níž stěžovatelka předložila správci daně související podklady. Provedené místní šetření nevyústilo v žádné další postupy správce daně.

pokračování

[29] U stěžovatelky byla dále provedena daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010, na jejímž základě dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka byla povinna v uvedeném období zaúčtovat výnos vzniklý z titulu nároku na náhradu škody vůči společnosti Petroplus. V dodatečném platebním výměru ze dne 20. 3. 2014 zvýšil základ daně o částku odpovídající výši škody. Uvedené rozhodnutí následně žalovaný v odvolacím řízení zrušil (rozhodnutí ze dne 18. 12. 2014 č. j. 311116/14/5200-11431706481), neboť shledal, že ke konci roku neexistovala jistota o plnění z titulu náhrady škody způsobené společností Petroplus, a to především s ohledem na probíhající rozhodčí řízení.

[30] Dne 16. 5. 2019 stěžovatelka podala v pořadí druhé dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2015, v němž uplatnila částku 178 731 749 Kč představující rozpuštění dohadných položek aktivních vytvořených v letech 2011 a 2013 v souvislosti s nárokem na náhradu škody vůči společnosti Petroplus. O tuto částku zvýšila svoji daňovou ztrátu za příslušné zdaňovací období. Uvedenou položku neuznal ani správce daně (shledal, že pohledávka nebyla promlčena), ani v odvolacím řízení žalovaný.

[31] Žalovaný se v napadeném rozhodnutí odchýlil od argumentace předestřené v dodatečném platebním výměru, neboť měl za to, že není vůbec namístě zabývat se otázkou promlčení, jelikož nebyly splněny podmínky pro vytvoření dohadných položek v letech 2011 a 2013. Proto si stěžovatelka následně nemohla ve zdaňovacím období roku 2015 uplatnit jejich rozpuštění.

[32] Předmětem probíhajícího řízení je posouzení zákonnosti postupu stěžovatelky, spočívajícího v tom, že za zdaňovací období roku 2015 deklarovala v druhém dodatečném daňovém přiznání zvýšení daňové ztráty o 178 731 749 Kč v souvislosti s rozpuštěním dohadných položek aktivních vytvořených v letech 2011 a 2013. Převažující část argumentace účastníků řízení, jakož i městského soudu se však týká otázky, zda vůbec bylo v letech 2011 a 2013 možné o dohadných položkách aktivních účtovat.

[33] Nejvyšší správní soud v rámci své rozhodovací činnosti k problematice tvorby dohadných položek konstantně zdůrazňuje akruální princip, z něhož vyplývá, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79, či ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 1/2012 - 58). Podrobně se k této problematice kasační soud vyjádřil v rozsudku ze dne 22. 3. 2016, č. j. 9 Afs 203/2015 - 37, v němž uvedl: *„Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek. Jde o případy pohledávek a závazků, které věcně patří do běžného účetního období (tj. nastala skutečnost, o které je nutno účtovat), ale nemohou být zaúčtovány v přesné výši, neboť částka, která má být uhrazena nebo přijata, není ještě přesně známá. Částka je tedy odhadována, přičemž se vychází ze všech účetní jednotce dostupných relevantních informací. (...) Na dohadné účty aktivní lze účtovat očekávané pohledávky (výnosy), na dohadné účty pasivní pak položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Takto však lze účtovat pouze o výnosech a nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly. Jinými slovy, v souladu s účetními předpisy se o dohadných položkách účtuje právě proto, že výnosy a náklady pomocí dohadných položek zúčtované, prokazatelně věcně*

*a časově souvisí s daným účetním obdobím, akorát není jasná jejich přesná výše. Pokud by o nich účetní jednotka neúčtovala, zkrátila by poctivý a věrný obraz své aktuální majetkové situace.“*

[34] Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje závěry, které vyslovil ve svých dřívějších rozhodnutích, a z nichž v přezkoumávaném rozsudku vycházel i městský soud. Je však třeba mít stále v patrnosti, že v nyní souzené věci se již oprávněností tvorby dohadných položek zabývat nelze. Pro věc je stěžejní, že stěžovatelka zahrnula dohadné položky aktivní v souvislosti s výnosem z pohledávky na náhradu škody vůči společnosti Petroplus do základu daně z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2013. Za tato zdaňovací období byla daň vyměřena na základě podaných daňových přiznání konkludentně, prekluzivní lhůta ke stanovení daně ve vztahu k uvedeným obdobím již uplynula. Tuto skutečnost nečiní spornou městský soud ani žalovaný. Vyjádřili však přesvědčení, že případné nesprávné vytvoření dohadných položek aktivních v letech 2011 a 2013 jde v takovém případě (tj. v situaci, kdy již stěžovatelka nemůže za zmiňovaná období podat dodatečné daňové přiznání) k tíži stěžovatelky. S těmito závěry se kasační soud neztotožňuje.

[35] Jeden ze základních pilířů, na nichž je vystavěno správní právo, představuje zásada presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy. Dle ní se správní akt považuje za správný a zákonný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej. Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 - 188, či ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 - 128). Odrazem této zásady z pohledu vztahu mezi jedincem a správním orgánem je zásada ochrany dobré víry a ochrany nabytých práv (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01). Jedinou výjimku představuje skupina nicotných aktů, u nichž se má za to, že nebyly nikdy vydány, a tudíž nemohly působit právní následky ani v minulosti (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, č. 793/2006 Sb. NSS).

[36] Podle § 103 daňového řádu *„[r]ozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci.“* Právní moc je vlastností rozhodnutí, která je charakterizována jako nezměnitelnost rozhodnutí (formální právní moc) a závaznost rozhodnutí (materiální právní moc). Nezměnitelnost rozhodnutí znamená, že v rámci řízení, v němž bylo vydáno, nelze o věci nadále nebo znovu jednat. Je výrazem definitivního skončení tohoto procesu. Závaznost rozhodnutí znamená, že věc je rozhodnuta konečně a závazně nemůže být projednána ani v jiném řízení s tímž předmětem a subjekty, vytváří se překážka věci rozhodnuté. Rozhodnutí je závazné pro všechny orgány veřejné moci, k jeho případné změně či zrušení může dojít jen na základě zákonem předvídaných opravných či dozorčích prostředků (MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: Komentář*. Nakladatelství Leges, cit. dle ASPI, stav k 7. 5. 2025, § 103). V daňovém řízení je materiální právní moc dále oslabena možností doměření daně postupem podle § 143 daňového řádu, podle něhož *„daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku.“* Z tohoto důvodu dochází v materiálním slova smyslu k definitivnímu narovnání práv a povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (resp. veřejným rozpočtem) až uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.

pokračování

[37] V rozsudku ze dne 27. 3. 2024, č. j. 2 Afs 132/2023 - 38, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že správce daně se nemůže znovu zabývat otázkami, které již byly vyřešeny v jiném pravomocném rozhodnutí. Obdobně to pak platí pro správní soud, který si nemůže samostatně učinit úsudek o otázkách, které již byly vyřešeny v pravomocném rozhodnutí orgánu veřejné moci (soudu nebo správního orgánu). „*Aby si soud mohl učinit úsudek o správnosti a zákonnosti pravomocného rozhodnutí orgánu veřejné správy, musí být toto rozhodnutí zpravidla předmětem řízení, v němž se má soud vyjádřit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006 - 94). Za určitý korektiv těchto východisek lze označit oprávnění ke zprostředkovanému přezkumu subsumovaných správních aktů podle § 75 odst. 2 s. ř. s. nebo k incidenčnímu přezkumu opatření obecné povahy podle § 101a odst. 1 s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023 - 34).*“

[38] V nyní projednávané věci byly sporné dohadné položky aktivní vytvořeny již v letech 2011 a 2013. Existenci podmínek pro jejich vytvoření bylo proto možné posuzovat toliko v rámci rozhodování o dani za příslušná zdaňovací období. Správce daně však údaje deklarované v daňových přiznáních žádným způsobem nezpochybnil a vyměřil na jejich základě daň konkludentně. Na platební výměry, jimiž byla stanovena daň z příjmu právnických osob stěžovatelky za roky 2011 a 2013, a to tak, že do základu daně zahrnula i sporné dohadné položky aktivní, je nezbytné pohlížet jako na věcně správné a zákonné, aniž by bylo možné v jiném řízení (týkajícím se jiného zdaňovacího období) opětovně posuzovat splnění podmínek pro vytvoření dohadných položek. Pokud by správce daně posléze zjistil, že daňová povinnost byla stanovena chybně, daňový řád mu skýtá nástroje, jejichž pomocí mohl daňovou povinnost za uvedená období (v rámci běhu prekluzivní lhůty) změnit. Takto se však v posuzované věci nestalo a prekluzivní lhůta uplynula marně.

[39] V rámci řízení týkajícího se zdaňovacího období roku 2015, v němž stěžovatelka uplatnila rozpuštění dříve vytvořených dohadných položek, již existenci podmínek pro jejich vytvoření posuzovat nelze. Takový postup se dostává do střetu se zásadou presumpce správnosti a zákonnosti správního rozhodnutí, jakož i s principem *ne bis in idem*. Na závaznosti uvedených platebních výměrů je třeba trvat i tehdy, pokud by bylo posléze zjištěno, že v době tvorby dohadných položek neexistovaly pro takový postup předpoklady, tj. že byly vytvořeny v rozporu se zákonem. Na vydané rozhodnutí, není-li nicotné, je v každém případě třeba hledět jako na správné a zákonné, a tudíž závazné jak pro účastníky řízení, tak pro orgány veřejné moci, a to až do okamžiku jeho změny a zrušení. Uplyne-li marně prekluzivní lhůta ke stanovení daně, je již rozhodnutí o vyměření daně neměnné. Důvodem prolomení právní moci a závaznosti platebního výměru nemůže být po uplynutí prekluzivní lhůty ani jeho nezákonnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020 - 46).

[40] Na uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že v nyní projednávané věci byla daň stanovena konkludentně. Žalovaný se mylí, pokud uvádí, že v případě vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu nenese žádnou zodpovědnost za správnost a výši stanovené daně. Podle citovaného ustanovení platí, že „*neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu.*“

[41] Výkladem tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval již opakovaně. V rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, č. 3646/2017 Sb. NSS, zdůraznil, že ke stanovení a vyměření daně postupem dle § 140 daňového řádu „nemůže správce daně přistoupit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené, resp. daň zde vyčíslenou lze bez dalšího akceptovat a takto vyměřit, tedy mít za to, že daň se neodchyluje.“ Současně zdůraznil, že „správce daně je zodpovědný za správné stanovení daně, tedy za to, aby daň byla stanovena v souladu se zákonem a po právu. Správným zjištěním a správným stanovením daně zcela jistě není stav, kdy je (již z podaného daňového přiznání) zřejmé, že daňový subjekt odvedl (či odvede) na dani více, než činí jeho zákonná povinnost a než by odvést musel.“ (...) Vyměření daně je úkon správce daně, kterým je stvrzen základ daně a vyčíslena daň, popřípadě daňový odpočet, daňová ztráta či jiný způsob zdanění. Rozhodnutím (platebním výměrem) správce daně buď akceptuje tvrzení daňového subjektu v případě, že dospěje ke zjištění, že toto tvrzení odpovídá podle míry poznání v daném okamžiku jeho skutečné daňové povinnosti, anebo, pokud na základě provedených zjištění správce daně zjistí, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti daného daňového subjektu, stanoví výslednou daň odlišně.“

[42] Na citovaný rozsudek Nejvyšší správní soud navázal v mnoha svých rozhodnutích, v nichž setrvale judikuje, že zásadu autoaplikace (která je v daňovém řízení obecně platná) nelze chápat takovým způsobem, že by snímala z beder správce daně odpovědnost za správné zjištění a stanovení daně (např. rozsudek ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021 - 35, či ze dne 12. 9. 2024, č. j. 1 Afs 100/2024 - 31).

[43] Byť tedy byla v daném případě daň z příjmu za roky 2011 a 2013 vyměřena na základě údajů uvedených v daňových přiznáních, aniž by správce daně zahájil jakýkoliv postup směřující k ověření správnosti výše deklarované daňové povinnosti (tzn. došlo ke konkludentnímu vyměření), je třeba na vydané platební výměry pohlížet jako na jakákoliv jiná správní rozhodnutí. Jedná se o rozhodnutí závazná jak pro stěžovatelku, tak pro orgány daňové správy, přičemž jim svědčí presumpce správnosti. Vzhledem k tomu, že daňovou povinnost stanovenou v uvedených platebních výměrech správce daně nikdy nezpochybnil, nelze než vycházet z toho, že byla stanovena správně a zákonně. V současné době pak již právní řád neskýtá žádnou možnost vyměřenou daň za uvedená zdaňovací období změnit (v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu), a proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že oprávněnost vytvoření dohadných položek aktivních z let 2011 a 2013 již nelze zpochybnit.

[44] Vzhledem k tomu, že žalovaný a městský soud vystavěli své úvahy o nemožnosti rozpuštění dohadné položky v zásadě toliko na tvrzení, že dohadné položky ani nemohly být v letech 2011 a 2013 vytvořeny, nemohou jejich úvahy obstát. Jak správně namítá v kasační stížnosti stěžovatelka, přístup městského soudu i žalovaného vede k nepřipustnému zásahu do závazných platebních výměrů, jimiž byla stanovena daňová povinnost za roky 2011 a 2013. Ačkoliv městský soud tvrdí, že respektuje presumpci správnosti uvedených rozhodnutí, fakticky tak nečiní. Jeho argumentace, že vydané platební výměry byly nezákonné, pročez nemohly u stěžovatelky vytvořit legitimní očekávání stran dalšího postupu orgánů daňové správy, se míjí s podstatou věci. V projednávaném případě se totiž nejedná ani tak o otázku legitimního očekávání, nýbrž o presumpci správnosti

pokračování

a zásadu nezměnitelnosti pravomocně rozhodnuté věci a v jejich důsledku o principy právní jistoty a ochrany nabytých práv. Byla-li již jednou otázka vytvoření příslušných dohadných položek pravomocně rozřešena a správce daně ani v průběhu běhu prekluzivní lhůty neshledal důvod pro jejich zpochybnění, nelze totožnou otázku opětovně posuzovat v jiném řízení (zde konkrétně v daňovém řízení, jehož předmětem je daň z příjmu právnických osob za zdaňovacím obdobím roku 2015). V nyní projednávané věci tak žalovaný mohl pouze hodnotit, zda nastaly podmínky pro rozpuštění dříve vytvořených dohadných položek. Takto však na rozdíl od správce daně vůbec nečinil a veškerou svou argumentaci směřoval nesprávně.

[45] S ohledem na uvedené důvody nezákonnosti rozsudku městského soudu a napadeného rozhodnutí žalovaného je již poněkud nadbytečné zabývat se zbylou argumentací účastníků řízení. Nejvyšší správní soud přesto nad rámec dosud uvedeného pro dokreslení celé situace doplňuje, že v posuzované věci zcela očividně nepanovala jednotu ohledně účtování o dohadných položkách aktivních v souvislosti s nárokem stěžovatelky na náhradu škody vůči společnosti Petroplus ani v rámci daňové správy. To ostatně připouští i žalovaný, který krom jiného uvedl, že správce daně logicky vytvoření dohadných položek v souvislosti s provedeným místním šetřením za zdaňovací období roku 2011 a leden až červenec 2012 nezpochybnil, protože měl za to, že o dohadné položce měla stěžovatelka účtovat dokonce již ve zdaňovacím období roku 2010. Žalovaný a městský soud v této souvislosti krom jiného uvedli, že nesprávnost postupu stěžovatelky byla postavena najisto nejpozději okamžikem vydání rozhodnutí ze dne 18. 12. 2014, č. j. 311116/14/5200-11431706481, v němž se ke sporné právní otázce žalovaný vyjádřil. Dovedl-li nicméně městský soud (podobně jako žalovaný), že stěžovatelka měla v návaznosti na citované rozhodnutí povinnost podat dodatečné daňové přiznání za roky 2011 a 2013, uvádí k tomu kasační soud, že obdobně měl i správce daně možnost do uvedených zdaňovacích období toho času vstoupit. O vytvoření dohadných položek měl povědomost nejen z podaných daňových přiznání za příslušná zdaňovací období, ale rovněž v souvislosti se zmiňovaným místním šetřením, v jehož průběhu prokazatelně shromáždil podklady k vytvoření dohadné položce a tuto otázku se stěžovatelkou diskutoval. Pokud daňové orgány nečinily ničeho a ponechaly prekluzivní lhůtu uplynout marně, nemohou svoji pasivitu dohnat v nynějším řízení, jak soud podrobně vyložil výše. Uplynutí prekluzivní lhůty v tomto případě znamená právě tolik, že k vytvoření dohadných položek aktivních došlo (ať již k tomu byly toho času splněny zákonné předpoklady či nikoliv). Žalovaný již může nyní hodnotit pouze existenci podmínek pro jejich rozpuštění, které si s ohledem na tvrzené promlčení pohledávky nárokuje stěžovatelka.

[46] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016, č. j. 10 Af 65/2014 - 69, a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 8 Afs 154/2016 - 50, nepovažuje za případný. Žalovaný uvádí, že v citovaných rozsudcích soudy aprobovaly obdobný postup žalovaného jako v nyní projednávané věci. Kasační soud nicméně zdůrazňuje, že případ posuzovaný v citovaných rozsudcích vykazoval od nyní projednávané věci zásadní odlišnosti. Nejpodstatnější však je, že podle § 109 odst. 4 s. ř. s. je při rozhodování věci vázán důvody kasační stížnosti (obdobně i krajský soud přezkoumává napadené rozhodnutí toliko v mezích žalobních bodů). Pokud tedy žalobce v odkazované věci (na rozdíl od věci právě projednávané) neuplatnil příslušnou námitku ohledně

presumpce správnosti dřívějšího rozhodnutí, nemohly se jí soudy ani zabývat. Nadto Nejvyšší správní soud zcela nevylučuje možnost hodnotit oprávněnost vytvoření dohadných položek i v letech následujících po jejich zaúčtování, takto však lze učinit pouze tehdy, pokud správce daně současně vstoupí do zdaňovacích období, v nichž byly vytvořeny. Takto si však v nyní projednávané věci nepočínal a ani tak již s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty učinit nemůže.

## VI. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek městského soudu proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm se bude žalovaný řídit závazným právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[48] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. v případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí žalovaného, rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem.

[49] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který neměl ve věci úspěch. Stěžovatelce náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky – 3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti.

[50] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena daňovou poradenskou společností Grant Thornton Czech Republic s.r.o., v řízení o kasační stížnosti pak advokátem. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Některé z úkonů učinil zástupce stěžovatelky přede dnem nabytí účinnosti novely advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 258/2024 Sb., a tudíž se odměna za ně stanoví podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.). Jedná se o tři úkony právní služby, a to převzetí a příprava zastoupení, sepsání správní žaloby a sepsání repliky [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024], za něž náleží odměna ve výši 9 300 Kč (3 100 Kč za každý úkon) a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 900 Kč (300 Kč za každý úkon – viz § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024), celkově tedy 10 200 Kč. Za účinnosti advokátního tarifu v aktuálním znění učinil zástupce stěžovatelky v řízení před městským soudem jeden úkon právní služby spočívající v účasti na jednání dne 23. 1. 2025 [§ 11 písm. odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Při stanovení výše odměny za uvedený úkon vycházel soud z § 7 ve spojení s § 10b odst. 5 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025, podle něhož „[v]e věcech žalob, kasačních stížností a dalších právních věcí projednávaných podle soudního řádu správního, jde-li o rozhodnutí vydané správcem daně, se považuje za tarifní hodnotu a) výše peněžitého plnění nebo cena věci anebo práva, nejvýše však částka 500 000 Kč, nebo b) částka 113 000 Kč, nelze-li hodnotu věci nebo práva vyjádřit v penězích nebo lze-li ji zjistit jen s nepoměrnými obtížemi.“ Výše peněžitého plnění v posuzované věci (neuznaná daňová ztráta ve výši 178 731 749 Kč) převyšuje částku

pokračování

500 000 Kč. Odměna za jeden úkon právní služby proto činí 10 300 Kč. K té je dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu třeba připočíst paušální částku náhrady hotových výdajů ve výši 450 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem DPH, zvýšil soud náhradu zastoupení o částku této daně, celkově se tedy v řízení o žalobě jedná o částku 25 349,50 Kč.

[51] V řízení o kasační stížnosti učinil zástupce stěžovatelky dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepisu kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Odměna za tyto úkony činí 20 600 Kč, k ní je třeba připočíst 900 Kč jakožto paušální náhradu hotových výdajů. K uvedené částce soud připočet DPH, za zastupování v řízení o kasační stížnosti proto náleží odměna ve výši 26 015 Kč.

[52] Celkově je tedy žalovaný povinen uhradit stěžovateli náklady řízení ve výši 59 364,50 Kč, a to k rukám jejího zástupce Mgr. Karla Nejtky, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. května 2025

Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu