



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **ALW a. s.**, se sídlem Ptašínského 4, Brno, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou v Brně, Příkop 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 11. 2010, čj. 16391/10-1200-701607, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2012, čj. 31 Af 3/2011 - 39,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2012, čj. 31 Af 3/2011 - 39, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství Brno ze dne 26. 11. 2010, čj. 16391/10-1200-701607, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 712 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Hany Zahálkové, advokátky se sídlem Příkop 4, Brno, do 30 dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční ředitelství v Brně zamítlo rozhodnutím ze dne 26. 11. 2010, čj. 16391/10-1200-701607, odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 1. 1. 2008 do 30. 6. 2009, vydanému Finančním úřadem ve Zlíně (dále jen „správce daně“) dne 13. 4. 2010 pod čj. 104786/10/303910700341. Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z příjmu právnických osob v částce 7 560 630 Kč.

[2] V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.

[3] Žalobce podal dne 2. 11. 2009 daňové přiznání z důvodu vstupu do likvidace. V něm uvedl na řádku 4 stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 8 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Na řádku 7 uvedl stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994 podle § 8a tohoto zákona, na řádku č. 11 stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořeným podle § 8c tohoto zákona. Celkem činily vytvořené zákonné opravné položky částku 36 003 123 Kč. Správce daně zvýšil po proběhnuvším vytykáacím řízení žalobci daňový základ o uvedenou částku, která nebyla zaúčtována do hospodářského výsledku podle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) jako částka snižující náklady. Finanční ředitelství potvrdilo správnost postupu správce daně.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 5. 2012, čj. 31 Af 3/2011 - 39. Zdůraznil, že podle § 4 odst. 1 věta třetí zákona o rezervách se rezervy a opravné položky zruší ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace. Ustanovení § 4 odst. 1 věta třetí zákona o rezervách je obecnou normou k § 8, § 8a a § 8c zákona o rezervách. Bylo třeba aplikovat § 4 odst. 1, protože ten se uplatní vždy v souvislosti se vstupem daňového subjektu do likvidace. Od opravných položek podle zákona o rezervách (dále jen „daňové opravné položky“) je třeba odlišovat účetní opravné položky, neboť jsou podle § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů nedaňovým výdajem. Slouží k zachycení věrného obrazu účetnictví. Mají vyjadřovat v dané chvíli nejobjektivnější hodnotu pohledávky a vyjadřuje se jimi přechodné snížení hodnoty majetku. Z účetního hlediska mají vyjadřovat reálnou hodnotu aktiv a podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Jde tedy o něco zcela jiného než v případě daňových opravných položek, které jsou předmětem řízení v této věci. Znění zákona o rezervách neumožňuje vyhovět ani námitce o nemožnosti znovu vytvořit opravnou položku po zrušení likvidace. Daň byla navíc vyměřena za období před vstupem žalobce do likvidace, nikoli za období, které následovalo po zrušení likvidace. Oporu v platné právní úpravě nemá ani žalobcův názor, že při vstupu do likvidace mají být zrušeny jen takové daňové opravné položky, na jejichž vydobytí bude společnost rezignovat v průběhu likvidace. Daňové opravné položky se zruší v souvislosti se vstupem do likvidace vždy, a to ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace.

[5] Krajský soud se neztotožnil ani s tvrzením o nejednoznačnosti § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení řeší úpravu výsledku hospodaření ve vztahu k účetním opravným položkám, které nemají vliv na daňový základ. Odkazy pod čarou odkazují v uvedeném ustanovení na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), nikoli na zákon o rezervách.

[6] Krajský soud se rovněž neztotožnil s žalobní námitkou, že žalovaný měl připustit uplatnění odpočitatelné daňové ztráty i v odvolacím řízení. Z judikatury správních soudů vyplývá, že uplatnění daňové ztráty je právem, a nikoli povinností daňového subjektu. Ztrátu lze uplatnit daňovým přiznáním, řádným, opravným či dodatečným, ale nelze ji uplatnit až v průběhu daňové kontroly v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období. Správce daně akceptoval daňovou ztrátu, kterou žalobce řádně uplatnil v daňovém přiznání. Nepřihlédl-li

odvolací orgán v odvolacím řízení k požadavku žalobce na zvýšení daňové ztráty, postupoval v souladu se zákonem a judikaturou.

III.

[7] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kterou následně doplnil.

[8] Stěžovatel shrnul žalobní a předtím odvolací námitky a též argumenty krajského soudu. Vymezil, jak zákon o daních z příjmů používá pojem opravné položky s tím, že krajský soud nevysvětlil, proč má § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů na mysli účetní opravné položky. Smysl a účel § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů v kontextu § 4 odst. 1 zákona o rezervách je takový, že daňové rezervy a daňové opravné položky se zruší ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace, pokud nebudou zúčtovány v období likvidace. Žalobce nerezignoval při vstupu do likvidace na vydobytí úhrad pohledávek. Proto neměly být daňové opravné položky zrušeny. Zrušení účetních opravných položek řeší jiný právní předpis, a to Český účetní standard pro podnikatele č. 021. Není žádného rozumného důvodu, proč by zrušení účetní opravné položky měl duplicitně řešit § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[9] Ke vztahu § 4 odst. 1, § 8 a § 8a zákona o rezervách stěžovatel s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2010, čj. 8 Afs 54/2010 - 155, konstatoval, že § 8 a § 8a neobsahují jako *lex specialis* povinnost zrušit daňové opravné položky ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace a uplatní se obecná úprava. Ta přípouští zrušení daňové opravné položky nejen podle § 4 odst. 1, ale také podle § 4 odst. 3 zákona o rezervách, pokud pominuly důvody, pro které byly opravné položky vytvořeny. Použití obecné úpravy v § 4 odst. 1 nebo § 4 odst. 3 upřesňuje další speciální ustanovení, a sice zmíněný § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle kterého se daňové opravné položky zruší, pokud nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace. Právě proto se stěžovatel domnívá, že pokud nebudou daňové opravné položky prokazatelně zúčtovány v období likvidace, zruší se podle § 4 odst. 1 zákona o rezervách ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace. Pokud však budou prokazatelně zúčtovány v období likvidace, zruší se podle § 4 odst. 3 zákona o rezervách až při pomnutí důvodů, pro které byly vytvořeny. Krajský soud proto aplikoval § 4 odst. 1 zákona o rezervách izolovaně.

[10] Stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti i námitku týkající se přípustnosti uplatnit daňovou ztrátu i dodatečně v průběhu daňového řízení, nikoli pouze v daňovém přiznání. Krajský soud podle něj vycházel z § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tedy z úpravy daňové kontroly. Nyní však šlo o řízení vyměřovací, kde se dosavadní judikatura nemůže uplatnit. Zvýšení daňové ztráty v době probíhajícího odvolacího řízení lze účinně uplatnit, protože ustanovení § 16 odst. 8, které dopadá na daňovou kontrolu, se pro vyměřovací řízení použije pouze přiměřeně. V této věci nešlo o to, že by správce daně měnil vůli daňového subjektu, kterou daňový subjekt vyjádřil v daňovém přiznání. Stěžovatel naopak jednoznačně vyjevil, aby byl základ daně zvýšený o nezrušené opravné položky při vstupu do likvidace snížen o daňovou ztrátu. Řízení před správcem daně a odvolací řízení tvoří jeden celek.

IV.

[11] Podle žalovaného si stěžovatel v kasační stížnosti protiřečí, pokud na jedné straně napadá aplikaci § 4 odst. 1 zákona o rezervách, v jehož důsledku byl zvýšen základ daně o nezrušené daňové opravné položky, a současně požaduje, aby byl právě proti takto zvýšenému základu daně uplatněn vyšší odečet daňové ztráty. Žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu,

že v souvislosti se vstupem daňového subjektu do likvidace se daňové opravné položky zruší vždy, a to ke dni předcházejícímu den vstupu společnosti do likvidace. Hypotéza právní normy (vstup do likvidace), i dispozice obecné právní normy (zrušení opravných položek), byly naplněny, a proto byl dán prostor pro aplikaci § 4 odst. 1 zákona o rezervách. Žalovaný se neztotožnil s názorem stěžovatele na nejednoznačnost § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů. Krajský soud správně zdůvodnil, že uvedené ustanovení míří na účetní opravné položky. Podle žalovaného je nesprávný názor stěžovatele, že stěžovatel mohl uplatnit daňovou ztrátu v odvolacím řízení. To, že krajský soud vycházel z judikátu, který se týkal daňové kontroly, nemá vliv na správnost jeho názoru, protože Nejvyšší správní soud jednoznačně vyjádřil požadavek uplatnit vyšší daňovou ztrátu zákonem stanoveným způsobem, tedy v dodatečném daňovém přiznání.

V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[14] Není důvodná výhrada žalovaného, že si stěžovatel protirečí, pokud tvrdí, že nebyl povinen zrušit daňové opravné položky, a současně argumentuje přípustností uplatnit daňovou ztrátu. Stěžovatel nejprve namítl, že nebyl povinen opravné položky zrušit ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace. Teprve pro případ, že správce daně jeho argumenty neuzná, uplatňoval námitky týkající se daňové ztráty. Nejde proto o nesoulad, ale o běžný postup. Stěžovatel uplatnil dvě námitky s tím, že druhá má místo teprve v případě nedůvodnosti první.

[15] První stěžovatelova námitka se týká vzájemného vztahu § 4 a § 8, § 8a a § 8c zákona o rezervách. Druhá se týká přípustnosti uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v předchozích zdaňovacích obdobích i po podání daňového přiznání, v průběhu vytykácího řízení a následně v odvolání proti platebnímu výměru.

[16] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 9. 2012, čj. 1 Afs 65/2012 - 31, zdůraznil, že „*smyslem vytvoření opravné položky (§ 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů) je poskytnutí „satisfakce“ věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj však nebyl skutečným příjmem, a proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů].*

[17] Stěžovatel vytvořil v kasační stížnosti právní konstrukci, podle které je třeba při vstupu daňového subjektu do likvidace přihlížet nikoli pouze k této okolnosti, ale i k tomu, zda budou opravné položky v průběhu likvidace „*prokazatelně zúčtovány*“, a rozvíjí úvahy, zda prokazatelně rezignoval či nerezignoval na jejich vymožení. Stěžovatel sice uvažuje o specialitě či obecnosti jednotlivých ustanovení, nesprávně však interpretuje jejich význam. Připustil sice, že speciální úprava neobsahuje pravidlo o povinnosti zrušit opravné položky v souvislosti s likvidací daňového subjektu a je třeba použít obecnou úpravu v § 4, současně však poukázal na další (domněle) speciální ustanovení v § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů, které však speciální úpravu neobsahuje. S jeho pomocí pak vytvořil pravidla o nutnosti zrušit v souvislosti s likvidací pouze některé opravné položky a jiné nikoli. Text právních předpisů však jeho úvahám nesvědčí. Rovněž se snažil nalézt oporu pro svůj právní názor citací jednotlivých částí odůvodnění soudních rozhodnutí, která však nedopadají na nyní projednávanou věc.

[18] Zákon o rezervách obsahuje relevantní úpravu týkající se povinnosti zrušit opravné položky a pravidla pro jejich vytváření v § 4 a rovněž v § 8, § 8a a § 8c. Ustanovení § 8 upravuje opravné položky vytvořené v důsledku insolvenčního řízení dlužníka, § 8a opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994 a § 8c nepromlčené pohledávky, jejichž rozvahová hodnota nepřesahuje 30 000 Kč. Stěžovatel považuje § 8, § 8a a § 8c za *lex specialis* k § 4 zákona o rezervách, který v prvním odstavci upravuje vedle dalších případů povinnost zrušit opravné položky též ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace. Aby však bylo možné uplatnit pravidlo o přednosti ustanovení speciálního před obecnou úpravou, musela by obě ustanovení obsahovat úpravu pro případ likvidace daňového subjektu. Tak tomu však není. Zrušení opravné položky předpokládá § 8 odst. 2, podle kterého se opravné položky zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, že pohledávku účinně popřel insolvenční správce, věřitel nebo dlužník. Zvláštní pravidlo pro zrušení opravných položek obsahuje rovněž § 8a odst. 5, podle kterého se opravné položky splatné po 31. 12. 1994 zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud se pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ustanovení zákona o daních z příjmů.

[19] V obou případech nevyplývají důvody pro povinnost zrušit opravnou položku z okolností na straně věřitele, který opravnou položku tvoří. V prvním případě má povinnost zrušit opravnou položku souvislost s výsledkem insolvenčního řízení, ve druhém vyplývají důvody pro zrušení opravné položky z „osudu“ samotné pohledávky. Likvidace věřitele je z povahy věci zcela odlišnou skutečností. Nesouvisí s pohledávkou samotnou nebo s insolvenčním řízením, ale vyplývá ze zásadní změny statusu daňového subjektu. Pokud zákon o rezervách spojuje se vstupem do likvidace povinnost zrušit opravné položky a nestanoví k tomu žádná upřesňující pravidla, nelze dospět k jinému závěru, než že vstup do likvidace je za důvod pro jejich zrušení třeba považovat vždy, bez ohledu na druh pohledávky, ke které byla opravná položka vytvořena.

[20] I stěžovatel si byl vědom, že ani § 8 ani § 8a neobsahují pravidlo, jak postupovat v případě vstupu subjektu tvořícího opravnou položku do likvidace. Bylo proto třeba vycházet z § 4 odst. 1, který předpokládá vstup daňového subjektu do likvidace. Z žádného ustanovení zákona o rezervách neplyne, že by důvody uvedené v § 4 odst. 1 nebyly použitelné v případě opravných položek vytvořených podle § 8, § 8a a § 8c. Bylo na zákonodárci, zda v souvislosti se vstupem daňového subjektu do likvidace stanovil zvláštní pravidla pro uplatnění opravných položek. Pokud v tomto ohledu nestanovil žádné bližší podmínky a vyslovit povinnost zrušit opravné položky, pak správce daně musel podle uvedeného ustanovení postupovat.

[21] Vedle povinnosti zrušit opravnou položku za předpokladů uvedených v § 4 odst. 1 upravuje zákon o rezervách rovněž v § 4 odst. 3 větě druhé pravidlo, že opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Stěžovatel připustil, že obě pravidla obsažená v § 4 představují obecnou úpravu k § 8, § 8a a § 8c. Zůstává však na tomto dílčím závěru a nerozvíjí jej dále. Lze tedy pouze poznamenat, že § 4 odst. 3 věta druhá upravuje typově odlišný důvod pro zrušení opravné položky, neboť ten se nevztahuje k právnímu postavení daňového subjektu, ale k důvodům, pro které byla daňová položka vytvořena. Předpoklady pro aplikaci každého z uvedených ustanovení se nepřekrývají a nelze dovést užití jednoho z nich teprve při neaplikovatelnosti druhého.

[22] Poukaz stěžovatele na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, čj. 8 Afs 35/2009 - 118, a ze dne 29. 12. 2010, čj. 8 Afs 54/2010 - 155, není případný. V uvedené věci (obě rozhodnutí se týkají stejného daňového případu) nevstoupil subjekt, který vytvořil opravné položky, do likvidace. Rozsudky se zabývaly konkurencí předpokladů pro zrušení

opravné položky v důsledku skutečností nastalých v konkursním řízení a dalších zákonem předpokládaných důvodů pro zrušení opravné položky, kterým bylo i postoupení pohledávky. Skutkový stav u obou uvedených rozhodnutí byl následující: Daňový subjekt nabyt pohledávku postoupením a pořizovací cenu takto nabyté pohledávky zvýšil o opravnou položku vytvořenou podle § 8 odst. 1 zákona o rezervách. Daňový subjekt poté předmětnou pohledávku postoupil, a to dříve, než došlo k naplnění podmínek podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách. Nejvyšší správní soud pak hodnotil, zda takto stanovená pořizovací cena pohledávky, a to až do výše příjmů plynoucích z jejího postoupení, představuje výdaj (náklad) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů.

[23] Nejvyšší správní soud se tedy v citovaných rozhodnutích zabýval jinou problematikou než v této věci, byť i tehdy šlo o podmínky pro zrušení opravných položek. Skutečně vyslovil, že § 8 odst. 2 představuje speciální ustanovení k § 4 odst. 3 zákona o rezervách. Opravné položky však přesto měly být podle názoru soudu zrušeny podle obecného ustanovení § 4 odst. 3.

[24] V nyní projednávané věci daňové orgány aplikovaly jiné ustanovení, § 4 odst. 1. Ani stěžovatel nenabízí jiné ustanovení obsahující obdobnou právní úpravu, které mělo být před § 4 odst. 1 aplikováno jako ustanovení speciální. Ostatně i v rozsudku ze dne 29. 12. 2010, čj. 8 Afs 54/2010 - 155, se uvádí, že „v § 8 odst. 2 uvedeného ustanovení pak zákonodárce výslovně předvídá některé případy, kdy je další existence takto vytvořené opravné položky vyloučena. Nelze mít přitom sebemenších pochybností o tom, že nejde o úplný výčet právních skutečností, s nimiž zákon o rezervách spojuje nutnost zrušení podle § 8 zákona o rezervách vytvořené opravné položky“. S odkazem na výše uvedené důvody tedy nesvědčí právnímu názoru stěžovatele ani odkazy na dříve vydaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

[25] Přestože nebyl naplněn předpoklad, že právní úprava obsahovala jiné ustanovení, které bylo k § 4 odst. 1 ustanovením speciálním a které by mělo při aplikaci přednost, je stěžovatel názoru, že „dalším *lex specialis*“ je § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, upraví o zůstatky vytvořených rezerv^{22a)} a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace²⁰⁾.

[26] Není pravda, že krajský soud nevysvětlil, že ustanovení § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů předpokládá tzv. účetní opravné položky a nikoli tzv. daňové opravné položky, jak je upravuje zákon o rezervách. Krajský soud naopak přehledně uvedl, že zatímco v případě rezerv zákon o daních z příjmů odkazuje v poznámce 22a) na zákon o rezervách, v případě opravných položek odkazuje nikoli na zákon o rezervách, ale na zákon o účetnictví v poznámce 20).

[27] Je to naopak stěžovatel, kdo shodně jako v podané žalobě nabízí přehled, kde se pojem opravné položky v zákoně o daních z příjmů nachází, a setrvává na předpokladu, že jde o nejednoznačné používání tohoto pojmu. Zákon o daních z příjmů však jednoznačně odkazoval na zákon o účetnictví. Proto je námitka, že § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů má na mysli spíše daňové opravné položky, v rozporu se zněním zmíněného ustanovení. Tuto zjevnou skutečnost nelze překlenout poukazem na to, že v jiných souvislostech zákon odkazuje na daňové opravné položky. Pokud by měl zákonodárce na mysli daňové opravné položky, jistě by odkaz na zákon o rezervách neumístil hned za zůstatky vytvořených rezerv, ale až za opravné položky.

[28] Z uvedeného důvodu nemůže soud přisvědčit námitce, že § 23 odst. 8 písm. a) zákona o daních z příjmů představuje speciální ustanovení k § 4 odst. 1 zákona o rezervách. Proto nemohou obstát ani další úvahy, ve kterých stěžovatel kombinací ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách vytváří vlastní pravidla pro zrušení daňových opravných položek v závislosti na tom, zda budou nebo nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace. Nešlo o izolovanou aplikaci § 4 odst. 1 zákona o rezervách, jak se mylně domnívá stěžovatel, ale o aplikaci ustanovení, které jako jediné upravuje postup v případě vstupu daňového subjektu do likvidace. Pravidlo, zda opravné položky při vstupu do likvidace zrušit, musí být objektivní a určité. Je obtížně představitelné, aby podmínky pro zrušení opravných položek byly posuzovány podle relativně neurčitého kritéria, zda budou či nebudou „*prokazatelně zúčtovány*“. Jistota o zrušení opravných položek musí být již v době, kdy daňový subjekt vstupuje do likvidace. Nelze připustit, aby správnost postupu daňového subjektu byla usuzována až zpětně podle toho, zda rezignoval či nerezignoval na vydobytí inkasa pohledávek. Nehledě na to, že chybí vysvětlení, co právní předpis a stěžovatel onou rezignací na vydobytí pohledávek rozumí.

[29] Důvodnou naopak shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost v části týkající se zohlednění jeho daňové ztráty z předchozích zdaňovacích období. Ze správního spisu je vhodné připomenout, že stěžovatel v daňovém přiznání uplatnil daňovou ztrátu ve výši 20 869 455 Kč. Ztrátu, kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích, vyčíslil na 30 217 962 Kč. Dne 26. 11. 2009 vydal správce daně výzvu podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Následně správce daně vydal zprávu z vytykácího řízení. Stěžovatel uvedl ve vyjádření ke zprávě, že přestože nesouhlasí s názorem správce daně ohledně nepřipustnosti uplatnit jako daňový výdaj opravné položky, jež měly být v souvislosti se vstupem do likvidace zrušeny, nelze přehlédnout, že se v daňovém přiznání nachází rovněž ztráta z předchozích let, o kterou lze snížit daňový základ. Žádal, aby v případě, že bude základ daně zvýšen o nezrušené opravné položky, byl současně tento základ snížen o ztrátu ve výši 30 217 962 Kč. Obdobný požadavek stěžovatel uplatnil rovněž v odvolání proti platebnímu výměru.

[30] Krajský soud neshledal tento postup stěžovatele přípustným. Odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, čj. 8 Afs 111/2005 - 106, a zdůraznil, že daňovou ztrátu lze uplatnit pouze fakultativně a cestou daňového přiznání, ať již řádného, opravného či dodatečného.

[31] Nejvyšší správní soud se k názoru krajského soudu nepřiklonil. V nyní projednávané věci byla daň vyměřena nikoli po proběhnutí daňové kontrole, ale ve vytykáčím řízení. Daň z příjmů v této fázi nebyla stanovena. To představuje podstatnou odlišnost od případů, kdy je správnost již pravomocně vyměřené daně následně podrobena daňové kontrole.

[32] Daňová ztráta je upravena v § 5 odst. 3 zákona o daních z příjmů, dle něhož platí, že pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů, je rozdíl ztrátou. O ztrátu upravenou podle § 23 zákona o daních z příjmů se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až § 10 zákona o daních z příjmů s použitím ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tuto daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až § 10 zákona o daních z příjmů v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34 zákona o daních z příjmů.

[33] K možnosti uplatňování daňové ztráty se Nejvyšší správní soud vyjádřil v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publ. pod č. 1264/2007 Sb. NSS. Toto rozhodnutí obstálo i v testu ústavnosti (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 4. 2008, sp. zn. I. ÚS 2476/2007).

[34] Při rozhodování si byl soud vědom, že u něj probíhá řízení o kasační stížnosti v obdobné věci, kde daňový subjekt uplatnil námitku požadující zohlednit daňovou ztrátu v odvolání proti konkludentnímu vyměření daně. Konkludentní vyměření daně nepředstavuje oproti vyměření daně ve vytýkacím řízení podstatnou odlišnost. Podstatné je, že daň dosud nebyla vyměřena pravomocně. Stěžovatel navíc uplatnil daňovou ztrátu nejen v průběhu vytýkacího řízení, ale i posléze v odvolání proti platebnímu výměru.

[35] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem, který vyjádřil v rozsudku ze dne 28. 5. 2013, čj. 2 Afs 77/2012 – 21. Závěry učiněné ve výše uvedeném rozhodnutí rozšířeného senátu je třeba vyložit tak, že správce daně nikdy za daňový subjekt nemůže uplatnit daňovou ztrátu, neboť její uplatnění je výlučně na daňovém subjektu a jeho vůli. Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním, „zpravidla“ daňovým přiznáním. Užití výrazu „zpravidla“ zjevně naznačuje, že nejčastěji půjde o daňové přiznání, ale nelze vyloučit ani jiné způsoby. Pokud by ztráta mohla být uplatněna výlučně daňovým přiznáním, výraz „zpravidla“ by jistě nebyl v odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu užit. Zároveň rozšířený senát dospěl k závěru, že uplatnit daňovou ztrátu nelze v době od počátku do skončení daňové kontroly, neboť by to bylo proti smyslu provádění kontroly a fakticky by to znemožnilo uložit odpovídající sankci.

[36] V nyní projednávaném případě ovšem k provádění daňové kontroly vůbec nedošlo, tedy související argumentaci rozšířeného senátu užit nelze. Shora uvedený způsob uplatnění daňové ztráty je projevem vůle daňového subjektu, což plně koresponduje se závěrem rozšířeného senátu, že uplatnění daňové ztráty musí být na daňovém subjektu a nikdy ne na správci daně.

[37] Nejvyšší správní soud judikuje (v poslední době viz např. rozsudek ze dne 30. 7. 2012, čj. 5 Afs 48/2011 - 66, www.nssoud.cz), že daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Odvolací řízení obecně slouží k tomu, aby rozhodnutí vydané správním orgánem v I. stupni bylo na principu plné apelace přezkoumáno v opravném řízení (viz shodně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, čj. 5 Afs 5/2005 - 85, www.nssoud.cz).

[38] Do doby, než bylo o odvolání rozhodnuto, mohl odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat (§ 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Z dikce tohoto ustanovení plyne, že odvolatel není omezen v tom, co může namítat, a tedy lze uplatňovat i nové skutečnosti, předestřít novou právní argumentaci či právní a skutková tvrzení měnit. Odvolací řízení není ani stíženo koncentrační lhůtou, během níž by jediné mohly být uplatněny všechny odvolací námitky. Ty naopak lze průběžně uplatňovat, dokud není o odvolání rozhodnuto.

[39] Odvolat se lze i proti konkludentnímu vyměření daně na základě daňového přiznání (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, čj. 7 Afs 49/2004 - 59, publ. pod č. 839/2006 Sb. NSS). Je-li vůbec dána možnost brojit odvoláním fakticky proti vlastnímu daňovému přiznání, pak z logiky věci musí být dána daňovému subjektu možnost zpochybnit některé z údajů v daňovém přiznání. To platí tím spíše, pokud zákon o správě daní opravňoval správce daně zahájit vytýkací řízení, pokud mu vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání (§ 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Daňový

subjekt měl možnost reálně brojit proti údajům, které dříve uvedl v daňovém přiznání. Kdyby tomu tak být nemohlo, vedlo by to k zjevně absurdnímu závěru o možnosti podat odvolání, ale nemožnosti v něm cokoliv efektivně namítat. Tím spíše musí mít možnost brojit proti odlišnému posouzení oprávněnosti uplatnění některých položek v daňovém přiznání. V takovém případě musí mít rovněž reálnou možnost reagovat na názor správce daně z vytykácího řízení i tím, že uplatní dosud neuplatněnou daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období.

[40] Nelze tvrdit, že by stěžovatel koncipoval daňové přiznání alternativně a spoléhal, že správce daně neodhalí nesprávný postup ohledně uplatnění opravných položek. Stěžovatel vyjádřil v daňovém přiznání právní názor na povinnost zrušit opravné položky. V situaci, kdy správce daně vyjádřil ve vytykáčím řízení jiný právní názor, reagoval na to stěžovatel bez prodlení tak, že požadoval zohlednit daňovou ztrátu. Pokud by správce daně vytykáčím řízením nezhájil a došlo by k pravomocnému vyměření daně, nepochybně by stěžovatel nesl riziko, že jím učiněné pochybení vyplyne až při následně provedené daňové kontrole, kde je přípustnost následného uplatnění daňové ztráty limitována shora uvedeným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

[41] Zvolenému řešení nebrání ani § 38p věta první zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení může poplatník nebo jeho právní nástupce uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 (tedy daňovou ztrátu) a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak. Uvedené ustanovení obsahuje pravidlo, podle kterého musí následně uplatněné vyšší částce daňové ztráty odpovídat současně dostatečné příjmy tak, aby rozdíl mezi příjmy a nově uplatněnými výdaji, včetně nově uplatněné ztráty, dosahoval v případě daně z příjmů právnických osob alespoň částky 1000 Kč. V tom podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu spočívá smysl tohoto ustanovení. Ani § 38p však nic nevypovídá o tom, jak postupovat, pokud daň dosud není vyměřena. V souzené věci dosud nebyla daň stanovena, není tak zřejmé, jaká byla dosavadní poslední známá daňová povinnost daňového subjektu (srov. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Proto ani předpoklad, že vyšší částku daňové ztráty lze uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání, neznamená, že by daňový subjekt nemohl uplatnit tuto ztrátu v probíhajícím daňovém řízení, a to ve vytykáčím řízení nebo v odvolání proti platebnímu výměru.

[42] S poukazem na tyto důvody shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou. Zrušil proto rozsudek krajského soudu ze dne 29. 5. 2012, čj. 31 Af 3/2011 - 39, [§ 110 odst. 1 s. ř. s.]. Protože již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, rozhodl současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, neboť jeho věcná působnost k řízení o opravných prostředcích vyplývá z § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb.

[43] Při úvaze o povinnosti uhradit náklady soudního řízení vycházel Nejvyšší správní soud z toho, že stěžovatel měl v řízení procesní úspěch. Náleží mu proto náhrada nákladů tohoto řízení, včetně řízení před krajským soudem [§ 110 odst. 3 s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud přiznal úspěšnému žalobci odměnu v souladu s § 7, § 9 odst. 3 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb

(advokátní tarif) ve znění účinném do 31. 12. 2012, za tři úkony právní služby po 2100 Kč (převzetí zastoupení, podání žaloby v řízení před krajským soudem, podání kasační stížnosti), dále byla přiznána náhrada hotových výdajů ve výši paušální částky 3 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky a daň z přidané hodnoty ve výši 21%. Dále úhradu soudních poplatků z žaloby a kasační stížnosti ve výši 2000 Kč a 5000 Kč. Zástupci stěžovatele se tedy přiznává celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 15 712 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný zaplatit žalobci na účet advokátky Mgr. Hany Zahálkové do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. července 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu