



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **MURTEC PROTECTION, a. s.**, se sídlem Trojanova 2022/12, Praha 2, zastoupený JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2012, č. j. 30 Af 29/2011 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem 31. 5. 2012, č. j. 30 Af 29/2011 – 46, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 12. 2010, č. j. 16766/10-1200-700681, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 5. 2010, č. j. 126826/10/303917707715, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 v částce 3.077.280 Kč a současně sdělil penále ve výši 615.456 Kč, odpovídající 20 % z částky dodatečně vyměřené daně. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stejně jako v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 30 Af 126/2010 – 55, že stěžejní žalobní námitka se týká právního posouzení aplikace ust. § 38r zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pokud se stěžovatel dovolával obecné působnosti citovaného ustanovení na všechny daňové subjekty, nikoliv pouze na ty, které byly příjemci investičních pobídek, krajský soud odkázal na argumentaci vyslovenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 64/2011 - 124. V dané věci vykázal stěžovatel daňovou ztrátu ve zdaňovacím období roku 2005 a dodatečné daňové přiznání, v němž si uplatnil daňovou ztrátu, podal až v roce 2010. Podle citovaného rozsudku se ust. § 38r zákona o daních z příjmů, 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 stěžovatel vykázal za rok 2008. 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. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí zdůvodnilo nemožnost aplikace ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění od 1. 1. 2008 a jeho rozhodnutí tudíž nelze považovat za nepřezkoumatelné. Žalobní námitka, týkající se nesprávného postupu správce daně ve věci dodatečného daňového přiznání za rok 2005 a od toho se odvíjející nesprávně stanovené výše daňové povinnosti za rok 2007, není důvodná. Krajský soud dále uvedl, že pojem opravná položka je účetním pojmem. Zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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 pohledávka vzniklá z titulu úvěru (§ 2 odst. 2 zákona o rezervách), o kterou se v dané věci jedná. Podle ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů 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. V případě stěžovatele 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. Tvorba opravných položek se 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 ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Ko 113/2003 - 331, byl zamítnut návrh konkursu na firmu GOLEM, a. s., přičemž se tak nestalo pro nedostatek majetku. Podle ust. § 8 odst. 2 zákona o rezervách je poplatník povinen opravnou položku v návaznosti na výsledky konkursního a vyrovnacího řízení zrušit. Stěžovatel byl tedy povinen v okamžiku, kdy zjistil, resp. měl zjistit, inventarizací roku 2007 neopodstatněnost jím vytvořené opravné položky, tuto zrušit. 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 o prohlášení konkursu. Nelze tedy argumentovat tím, že tvorba opravné položky je možná již v okamžiku podání návrhu na konkurs.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v níž namítal, že argumentace krajského soudu je nesprávná, neboť ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů musí být vykládáno tak, že se vztahuje na všechny daňové subjekty, kterým vznikla ztráta, a to bez ohledu na to, zda jsou příjemci investičních pobídek. Takto muselo být citované ustanovení vykládáno vždy, tedy i před účinností zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o stabilizaci“). Ustanovení § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů působnost odst. 2 a 3 citovaného ustanovení nerozšířilo, nýbrž pouze upřesnilo, resp. vyjasnilo rozporný výklad. Již podle jazykového výkladu ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že toto nerozlišuje mezi poplatníkem, kterému by byla poskytnuta investiční pobídka a jiným poplatníkem. Pokud by se mělo uvedené ustanovení vztahovat pouze na poplatníky, jimž byla poskytnuta daňová pobídka, muselo by to být v tomto ustanovení výslovně napsáno, což není. 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. Interpretace ultra vires by byla v rozporu s ústavním právem jedinců garantovaným čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Taková interpretace by navíc byla i v rozporu s obecnou logikou. Výklad učiněný krajským soudem, stejně jako Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 64/2011 – 124, je tak výkladem extenzivním. Smysl a účel zákona lze dovodit především z autentických

pokračování

dokumentů vypovídajících o vůli a záměrech zákonodárce, mezi něž patří důvodová zpráva k návrhu zákona, která je jedním z pramenů historicko-teleologického výkladu. Důvodová zpráva k bodu 239 (resp. 225) zákona o stabilizaci k. § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů uvádí: „Úprava potvrzuje původní záměr, kterým byla univerzální osobní působnost § 38r odst. 2 a 3 a který byl v případě 38r odst. 2 judikaturou zpochybněn.“ Stěžovatel považuje dikci důvodové zprávy za zcela jasnou a nepochybnou. Záměr zákonodárce byl, aby ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů mělo univerzální osobní působnost. Z důvodu zpochybnění výkladu citovaného ustanovení soudy zákonodárce vložil do ust. § 38r zákona o daních z příjmů odst. 4, kterým bylo vyjasněno, jakým způsobem mají (a měly) odst. 2 citovaného ustanovení vykládat. Uvedenému odpovídá i absence přechodných ustanovení k aplikaci ust § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů v zákoně o stabilizaci. Krajský soud však předmětnou důvodovou zprávu vůbec nezohlednil. Stěžovatel považuje vložení odst. 4 do ust. § 38r zákona o daních z příjmů za analogickou k situaci popisované např. v rozsudku ze dne 25. 8. 2011, č. j. 7 Afs 52/2011 - 58, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daném případě jde pouze o legislativně technické upřesnění z důvodu zajištění jednoznačného výkladu, čemuž svědčí i důvodová zpráva.

Stěžovatel vyslovil nesouhlas s tím, že pokud by se úprava běhu lhůt pro vyměření daňové ztráty měla vztahovat na všechny poplatníky daně z příjmu, systematicky by taková úprava musela být zařazena do ust. § 38n zákona o daních z příjmů. Citované ustanovení je věnováno daňové ztrátě obecně, nikoli běhu lhůt pro vyměření a doměření daně. Odkaz na zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jenž byl obsažen v citovaném ustanovení v rozhodném znění, je odkazem na obecný předpis, přičemž ust. § 38r zákona o daních z příjmů je ve vztahu k úpravě obsažené v zákoně o správě daní a poplatků ustanovením speciálním. Ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků uvádí, že zde uvedená lhůta se použije, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Zákon o daních z příjmů však jinak stanoví, a to právě v ust. § 38r. Navíc poznámky pod čarou či vysvětlivky jsou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování (viz nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II ÚS 485/98).

Pokud Nejvyšší správní soud dospěje i přes výše uvedené argumenty k závěru, že stěžovatelův výklad nelze přijmout jako jediný možný, musí připustit, že je srovnatelně přesvědčivý jako výklad opačný, a že je tedy v daném případě alespoň na místě uplatnit zásadu *in dubio pro mitius*, neboť proti sobě stojí srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Výklad stěžovatele je navíc podpořen důvodovou zprávou k zákonu o stabilizaci. Ostatně nutnost novelizace ust. § 38r zákona o daních z příjmů vyplynula právě z existence pochybností ohledně výkladu tohoto ustanovení.

Stěžovatel dále uvedl, že si je vědom existence rozsudku ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 64/2011 - 124, nicméně Nejvyšší správní soud by měl změnit právní názor v tomto rozsudku vyjádřený. Svým výkladem nerespektuje čl. 11 Listiny základních práv a svobod a z něj vyplývající zásadu *in dubio pro libertate*, ani princip proporcionality, z něž vyplývá příkaz k co největší minimalizaci zásahů do základních práv a svobod. Krajský soud protiústavní výklad ust. § 38r zákona o daních z příjmů Nejvyššího správního soudu převzal. Interpretace a aplikace daňového práva, které legitimizuje jisté omezení vlastnického práva, nesmí vést k porušení tohoto základního práva tím, že nerespektuje z principu proporcionality plynoucí příkaz k co největší minimalizaci zásahu do základního práva (srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07). S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajským soudem vyslovený právní názor je zcela v souladu s právní úpravou běhu prekluzivní lhůty pro podání dodatečného daňového priznání na nižší daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2005. Ust. § 38r bylo do zákona o daních z příjmů vloženo zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o investičních pobídkách“). Nově zařazené ustanovení upravovalo speciální lhůtu pro vyměření daně a modifikovalo tak lhůty upravené v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků v případech poskytnutí investičních pobídek formou slevy na dani. Teprve s účinností od 1. 1. 2008 byl zákonem o stabilizaci do ust. § 38r doplněn odst. 4, podle kterého se odst. 2 a 3 citovaného ustanovení vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu. Podle čl. II odst. 1 přechodných ustanovení, pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon jinak. Vzhledem k tomu, že zákon o stabilizaci neobsahuje žádnou úpravu ve vztahu k aplikaci ust. § 38r odst. 4, nelze úpravu ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů aplikovat na případy, kdy daňová ztráta již vznikla, byla vyměřena a uplatňována na základě právní úpravy účinné před 1. 1. 2008. Zásah do právních vztahů, jakož i daňových povinností založených na základě právních předpisů účinných před 1. 1. 2008, by byl nepřípustnou retroaktivitou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, publ. pod č. 107/1996 Sb.). K jazykovému výkladu ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, provedenému stěžovatelem, účastník řízení uvedl, že zcela opomíjí odst. 1 citovaného ustanovení, stejně jako účel právní úpravy, který je svázán s investičními pobídkami. K odkazu stěžovatele na důvodovou zprávu k zákonu o stabilizaci účastník řízení poukázal na důvodovou zprávu k zákonu o investičních pobídkách, kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů vložním ust. § 38r. V důvodové zprávě je uvedeno: „Pro možnost kontroly splnění podmínek pro uplatnění investičních pobídek se navrhuje lhůty, které výrazně překračují platné lhůty pro vyměření daně. V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhuje odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně (možnost až v sedmi následujících letech) a při finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, kde minimální lhůta může činit až osm let.“ Stěžovatel pak zcela opomněl úpravu přechodných ustanovení k zákonu o stabilizaci, z nichž zcela jednoznačně vyplývá, s výslovně uvedenými výjimkami, že dosavadní právní předpisy a novelizované znění zákona o daních z příjmů se použijí poprvé pro zdaňovací období roku 2008. Proto účastník řízení navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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

Stěžovateli byla na základě daňové kontroly ukončené v roce 2010 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 3.077.280 Kč a sděleno penále ve výši 615.456 Kč. Dne 25. 11. 2002 nabyt stěžovatel postoupením pohledávku za firmou GOLEM, a.s. ve výši 58.180.022,28 Kč za pořizovací cenu 40.000.000 Kč. Tato pohledávka vznikla z dlouhodobého úvěru poskytnutého Investiční a Poštovní bankou a. s. Dne 17. 5. 2005 Krajský soud v Brně usnesením ze dne 17. 5. 2005, č. j. 45 K 5/2005 - 161 prohlásil na firmu GOLEM, a. s. konkurz. Stěžovatel přihlásil do konkurzu svou pohledávku a vytvořil k ní opravnou položku ve výši 12.821.506,30 Kč a daňově ji uplatnil v nákladech roku 2005. Vrchní soud v Olomouci usnesením ze dne 29. 10. 2007, č. j. 2 Ko 113/2003-331, které nabylo právní moci dne 29. 10. 2007, návrh na prohlášení konkurzu zamítl. Důvodem nebyl nedostatek majetku. Krajský soud v Brně poté usnesením dne 15. 5. 2009, č. j. 26 K 67/2007 - 303 prohlásil na majetek firmy GOLEM, a. s. nový konkurz. Správce daně vyzval stěžovatele, aby prokázal, proč nebyla v souladu s ust. § 8 zákona o rezervách opravná položka v roce 2007 zrušena,

pokračování

a to v návaznosti na výsledek konkurzního a vyrovnacího řízení. Stěžovatel sdělil, že v tvorbě opravné položky pokračoval z toho důvodu, že ihned po zrušení konkurzu podal návrh na nový konkurz. Správce daně dospěl k závěru, že v případě úvěrové pohledávky se nejedná o pohledávku, k níž je možné tvořit opravné položky podle zákona o rezervách, které jsou daňově uznatelné a pro které lze při jejich rozpuštění využít ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o účetní opravnou položku, která nesplňovala podmínky stanovené v ust. § 2 odst. 2 zákona o rezervách pro tvorbu daňově účinné opravné položky v roce 2005 a nesplňovala je podle ust. § 8a zákona o rezervách ani v roce 2007. Správce daně proto zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2007 v souladu s ust. § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů o částku 12.821.506,30 Kč. Stěžovatel podal dne 31. 3. 2010 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 na nižší daňovou ztrátu o 12.821.506 Kč. Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2010, č. j. 106397/10/303917707715, správce daně podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků zastavil řízení ve věci dodatečného daňového přiznání. Vyšel z toho, že již zaniklo právo správce daně doměřit daň, neboť byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. Lhůta k doměření nižší daňové ztráty za rok 2005 činila podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 3 roky a uplynula dne 31. 12. 2008.

V podané kasační stížnosti stěžovatel namítal výlučně nesprávný výklad ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů krajským soudem.

Podle ust. § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 1. 1. 2008 byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, lhůta pro vyměření, jak pro zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu vznikl, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období, v němž uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani.

Podle ust. § 38 odst. 2 věta první citovaného zákona lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Podle odst. 3 citovaného ustanovení lhůty pro doměření daně z důvodů nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako výdaje počínají běžet od konce kalendářního roku, v němž bylo možno poprvé ověřit splnění těchto zákonných podmínek.

Podle čl. I bodu 239 zákona o stabilizaci se do § 38r doplňuje odstavec 4 ve znění: Ustanovení odstavců 2 a 3 se vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu.

Podle čl. II bodu 1 zákona o stabilizaci platí pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, 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.

Otázkou působnosti ust. § 38r zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře zabýval. Např. v rozsudcích ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109, ze dne 17. 2. 2012,

č. j. 5 Afs 64/2011 – 124, a ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 73/2011 - 62, všechny dostupné na www.nsosud.cz. Naposledy se otázkou výkladu ust. § 38r zákona o daních z příjmů zabýval v rozsudku ze dne 23. 8. 2012, č. j. 7 Afs 65/2012 – 42, dostupný na www.nssoud.cz, v němž stěžovatel uplatnil zcela totožnou argumentaci jako v dané věci. V těchto rozsudcích řešil Nejvyšší správní soud otázku, zda je možné vztáhnout ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů i na daňové povinnosti vzniklé před 1. 1. 2008 u subjektů, kteří současně nebyli příjemci investičních pobídek. Ve věci sp. zn. 7 Afs 65/2012 podal stěžovatel ústavní stížnost, která byla usnesením Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2013, sp. zn. II. ÚS 4185/12 odmítnuta.

Ve všech citovaných rozsudcích byl vysloven shodný právní názor, že obecně byla lhůta pro vyměření v rozhodném období upravena v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků a zvláštní lhůta pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů byla (a je) upravena v ust. § 38r zákona o daních z příjmů. Ust. § 38r zákona o daních z příjmů je tedy *lex specialis* k ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt může dodatečně daňové přiznání na daňovou ztrátu vyšší nebo nižší podat v těchto lhůtách. Citované ustanovení zákona o daních z příjmů však lze uplatnit pro jiné daňové subjekty než příjemce investičních pobídek až na základě zákona o stabilizaci, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2008, nikoli na základě zákona o investičních pobídkách.

Z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 73/2011 - 62, jsou pro projednávanou věc stěžejní níže uvedené závěry:

„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 vyměří, 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 odchylný 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 sledovat. 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

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 zajiště 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 zřizování 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 dvojí 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“ umožňuje 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).“

Namítal-li stěžovatel v kasační stížnosti, že existovaly dva různé výklady ust. § 38r zákona o daních z příjmů, a z tohoto důvodu se domáhá užití výkladu pro něho příznivějšího, ve výše citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud k obdobné námitce uvedl: „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 díkce zákona, vyplývající z přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., účinného již od 1. 1. 2008.“

Nejvyšší správní soud proto setrval na svých předešlých závěrech ohledně otázky působnosti ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 1. 1. 2008 s tím, že citované ustanovení bylo v rozhodném období možno aplikovat pouze na příjemce investičních pobídek, kterým stěžovatel nebyl. Pokud stěžovatel dovozoval původní úmysl zákonodárce k ust. § 38r zákona o daních z příjmů z textu důvodové zprávy k zákonu o stabilizaci, jedná se o způsob interpretace, který popírá původní znění ust. § 38r zákona o daních z příjmů a neodpovídá ani přechodným ustanovením zákona o stabilizaci. V citované důvodové zprávě je pod bodem 225 k ust. § 38r zákona o daních z příjmů poměrně lakonicky uvedeno, že „úprava potvrzuje původní záměr, kterým byla univerzální osobní působnost § 38r odst. 2 a 3 a který byl v případě § 38r odst. 2 judikaturou zpochybněn.“ Důvodová zpráva k zákonu o stabilizaci se týká jednak zákona schváleného ve zcela jiném období Poslanecké sněmovny. Není z ní zřejmé, z čeho autor důvodové zprávy o 8 let později dovozoval zmiňovaný „univerzální“ původní záměr zákonodárce v roce 2000 (čili to, jaký význam spojoval s interpretovaným ustanovením zákonodárce a co chtěl danou regulací dosáhnout), kdy byl přijat zákon o investičních pobídkách. Naopak v důvodové zprávě k zákonu o investičních pobídkách je např. uvedeno: „Pro možnost kontroly splnění podmínek pro uplatnění investičních pobídek se navrhuje lhůty, které výrazně překračují platné lhůty pro vyměření daně. V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhuje odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně (možnost až v sedmi následujících letech) a při finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, kde minimální lhůta může činit až osm let.“ Citovaná pasáž důvodové

pokračování

zprávy k zákonu o stabilizaci neobsahuje žádné informace, které by konkurovaly přesvědčivému a ustálenému výkladu správních soudů k ust. § 38r zákona o daních z příjmů ve znění před a po datu 1. 1. 2008.

Krajský soud tedy v části odůvodnění týkající se působnosti ust. § 38r zákona o daních z příjmů argumentoval v intencích odpovídajících judikatuře Nejvyššího správního soudu.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 4. dubna 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu