ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobkyně: **Heidrive, s. r. o.**, IČ 27638600, Starý Klíčov 142, 345 01 Mrákov, zastoupena BDO Czech Republic s. r. o., IČ 26402220, Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, Hálkova 14, 305 72 Plzeň,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provádění daňové kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 a od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014,

takto:

I. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008, zahájená žalovaným u žalobkyně dne 13. 10. 2014, byla v období ode dne 31. 12. 2018 do dne 16. 8. 2019 nezákonným zásahem.

II. Řízení o žalobě, aby soud určil, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 byla ode dne 1. 7. 2017 do dne 16. 8. 2019 nezákonným zásahem, se zastavuje.

III. Daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 4. 2013 do dne 31. 3. 2014, zahájená žalovaným u žalobkyně dne 18. 4. 2018, byla v období ode dne 18. 4. 2018 do dne 8. 1. 2020 nezákonným zásahem.

IV. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

[I] Předmět řízení

1. Žalobkyni byly za zdaňovací období let 2008, resp. 2009 vyměřeny na dani z příjmů právnických osob daňové ztráty ve výši 7.458.002 Kč, resp. 8.804.847 Kč. Takto vyměřené ztráty byly žalobkyní uplatněny jako položka odčitatelná od základu daně. Dne 13. 10. 2014 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009 (ke dni podání žaloby dosud neukončená), dne 18. 4. 2018 pak byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a za období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 (ke dni podání žaloby dosud neukončená).

2. Žalobkyně se žalobou doručenou do datové schránky Krajského soudu v Plzni (dále též „soud") dne 9. 7. 2018 původně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, konkrétně navrhovala, aby soud *I.* zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, neboť lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období již uplynula, a nařídil mu obnovit stav před zahájením daňové kontroly; *II.* zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, neboť lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období již uplynula, a nařídil mu obnovit stav před zahájením daňové kontroly; *III.* zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, neboť lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období již uplynula, a nařídil mu obnovit stav před zahájením daňové kontroly. Žalobkyně se rovněž domáhala přiznání náhrady nákladů řízení.

3. Jak vyplývá z níže uvedených skutečností (body [VI] a [VII] rozsudku), byl žalobní petit následně změněn tak, že bylo požadováno pouze deklaratorní rozhodnutí soudu.

[II] Žaloba

4. Žalobkyně připomněla, že obecná pravidla pro lhůtu pro stanovení daně upravuje § 148 daňového řádu. Dle odstavce 1 nelze daň stanovit po uplynutí tří let, jež počínají běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. První odstavec zakotvuje základní lhůtu co do délky. Ta může být skutečnostmi uvedenými v dalších odstavcích citovaného ustanovení měněna (stavěna či prodlužována). Smyslem a cílem kodifikace lhůty pro stanovení daně, jež je svou povahou lhůtou prekluzivní (propadnou) a k níž je povinen jak správní orgán, tak soud přihlížet ex offo, bylo nastolení právní jistoty ve vztahu k subjektivním veřejným právům daňových subjektů. Prekluze pravomoci správce daně stanovit daň nastoluje pro daňové subjekty jistotu, že daňové povinnosti jimi tvrzené, a nutno podotknout, že při dnešním nastavení procesu správy daní i správcem daně „odsouhlasené" (zákonodárcem připravovaný systém „samovyměření" prozatím nebyl vpuštěn do legislativního procesu), již nemohou být ex post veřejnou mocí změněny, a tedy již nedojde k zásahu do majetkových sfér daňových subjektů. Právní řád nad obecné pravidlo zakotvené v § 148 daňového řádu rovněž upravuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně. Konkrétně v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Protože v obou obdobích dochází k uplatnění ztrát z minulých let, je nutné při právním posouzení běhu a délky lhůty pro stanovení daně vzít v potaz nejen obecné pravidlo v daňovém řádu, ale i § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a zdaňovací období roku 2008

5. V daňovém přiznání za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 byla uplatněna ztráta za zdaňovací období *(i)* od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, a *(ii)* od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009. Předmětné zdaňovací období je ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů posledním, ve kterém bylo možné (zároveň se tak skutečně stalo) uplatnit ztrátu ze zdaňovacího období roku 2008. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 nebyla ve smyslu § 148 daňového řádu za jejího trvání žádnou právně relevantní skutečností ovlivněna, aby došlo ke změně její základní tříleté délky ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Proto měla žalobkyně za to, že lhůta pro stanovení daně u předmětného zdaňovacího období uplynula dne 1. 7. 2017.

6. Na prekluzi pravomoci správce daně dodatečně stanovit daň za toto období nemá vliv ani uplatnění ztráty za rok 2009, ani zahájení daňové kontroly za předmětné období dne 18. 4. 2018. Žalobkyně připustila, že okamžik zahájení daňové kontroly patří mezi právní skutečnosti mající vliv na běh a délku lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Účinky v podobě přerušení lhůty pro stanovení daně však nastávají pouze a jen v případě, že je splněna hypotéza dané právní normy, tj. zahájení daňové kontroly musí proběhnout před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně však uplynula dne 1. 7. 2017, daňová kontrola byla zahájena až dne 18. 4. 2018, tedy až po uplynutí lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období.

7. Žalobkyně zároveň, z hlediska vlivu na lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, nepovažuje za relevantní ani skutečnost, že v daňovém přiznání byla uplatněna ztráta za zdaňovací období roku 2009. Žalobkyně zásadně nesouhlasila s právním výkladem správce daně stran § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, jenž připouští tzv. řetězení ztrát ve vztahu k neustálému prodlužování lhůty pro stanovení daně. Jinými slovy, aby např. zdaňovací období roku 2012, v němž byla tvrzena ztráta, právně ovlivnilo lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období let předešlých, kde byla rovněž daňovým subjektem tvrzena ztráta (např. roku 2008), a to prostřednictvím prodloužení lhůty pro stanovení daně tzv. referenčního roku (v nyní posuzovaném případě roku 2013, resp. od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014). Žalobkyně měla za to, že je právně nepřípustné, aby bylo do právem chráněných práv daňových subjektů zasahováno způsobem nepřiměřeného prodlužování prekluzivních lhůt pro stanovení daně. Výkladem ve prospěch řetězení ztrát nelze dospět k jinému závěru, než že takový výklad naráží na hlavní zásady správy daní, potažmo zásady směřující k ochraně práv daňových subjektů. Lhůta pro stanovení daně, hranice, jež poskytuje právní jistotu daňovým subjektům a bez které by nebylo možné daňový systém nazývat právně fungujícím, by zcela ztratila svoji funkci.

8. Žalobkyně uvedla příklad tzv. řetězení ztrát tak, jak jej vnímá správce daně, aby následně konstatovala, že má za to, že výklad prekluzivní lhůty provedený v jejím případě správcem daně nemůže požívat soudní ochrany. Správce daně tak provádí doměřovací řízení v rozporu se zákonem, neboť lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 již uplynula. Zároveň lze rovněž dovodit, že tím, že prekludovalo výše uvedené zdaňovací období, uplynula současně i lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008.

Období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 a prekluze zdaňovacího období roku 2009

9. Dle žalobkyně je v prvé řadě je nutno uvést, že období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 není zdaňovacím obdobím ve smyslu § 21a zákona o daních z příjmů. Jedná se toliko o období, za které se podává daňové přiznání. Právní úprava § 34, resp. 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů však s obdobím jiným než zdaňovacím nepracuje. Je proto možné se rozumně domnívat, že dříve tvrzenou ztrátu nelze v předmětném období uplatnit a daňový subjekt bude nucen přistoupit k uplatnění až v nejbližším následujícím zdaňovacím období.

10. Žalobkyně citovala pokyn Generálního finančního ředitelství D-22, č.j. 5606/15/7100-10 (dále jen „Pokyn D-22“), který ohledně § 34 zákona o daních z příjmů uvádí toto: „*Uplatnění daňové ztráty u právnických osob je limitováno uplynutím pěti zdaňovacích období definovaných v § 21a zákona jako období zdaňovací. K částem období, za která se podávají daňová přiznání ve stanovených případech, pokud se nacházejí mezi těmito pěti zdaňovacími obdobími následujícími po období, za které byla daňová ztráta vyměřena, se v rámci aplikace časového omezení převoditelnosti daňové ztráty nepřihlíží; přitom v těchto daňových přiznáních lze daňovou ztrátu rovněž odečíst, aniž by tím byl ovlivněn celkový počet zdaňovacích období, po která lze daňovou ztrátu uplatňovat.*“ Tím se dle žalobkyně prolamuje omezení uplatnitelnosti ztráty v jiném než zdaňovacím období. Na druhé straně však již zrcadlovým způsobem nepřichází s doplňujícím výkladem k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde by rovněž došlo (muselo nejprve tímto způsobem dojít) k rozšíření množiny období, která jsou relevantní pro určení lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně byla toho názoru, že za takového stavu je nutné rozlišovat období, ve kterém je možné ztrátu uplatnit (srov. § 34 zákona o daních z příjmů ve spojení s Pokynem D-22, tedy zdaňovací i jiné období), a období, podle kterého se odvíjí lhůta pro stanovení daně (srov. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, tedy pouze zdaňovací období).

11. Poslední zdaňovací období, ve kterém byla uplatněna ztráta za zdaňovací období roku 2009, bylo zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Poté musí dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů rovněž platit, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 uplynula společně se lhůtou pro zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, tedy dnem 1. 7. 2017. Pokud správce daně hodlal zahájením daňové kontroly za období 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 účelově prodloužit lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009, nutno z výše uvedeného konstatovat, že okamžik zahájení neměl jakýkoli vliv na běh a délku prekluzivní lhůty za rok 2009, neboť okamžik zahájení daňové kontroly následoval po okamžiku uplynutí lhůty pro stanovení daně, a tedy neměl právní dopad na běh a délku této lhůty.

12. Žalobkyně rovněž považovala za významné vyslovit se k dosavadnímu konání správce daně ve vztahu k doměřovacím řízením za zdaňovací období let 2008 a 2009. Z jejich průběhu, který je rovněž zachycen v daňovém spise, je zřejmé, že správce daně svým velmi pasivním přístupem nepostupuje tak, jak mu přikazuje daňový řád, resp. jak mu velí základní zásady správy daní (§ 7 daňového řádu). Již samotná délka doměřovacího řízení svědčí o neadekvátnosti vedení celého řízení ze strany správce daně. Důsledek jeho konání je možné spatřovat i v účelovém zahájení daňových kontrol na výše uvedená období (od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014), toliko s cílem prodloužit možnou dobu prověřování pro zdaňovací období let 2008 a 2009. Správce daně v rámci protokolovaného jednání při zahájení daňových kontrol, ale stejně tak i následně, nevyjevil snahu kontrolovat tvrzení žalobkyně v předmětných obdobích. Účelový, ryze formální

postup správce daně rovněž není možné považovat za zákonný a není možné mu přisuzovat jakoukoliv právní ochranu. Správce daně měl do dnešního dne dostatek času, aby předmětná daňová řízení uzavřel. Správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, nekoná tak, aby žalobkyni nevznikaly zbytečné a nepřiměřené náklady, a zároveň je z jeho konání patrné, že nesleduje základní cíl správy daní zakotvený v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. zjistit a stanovit daň v správné výši, nýbrž se snaží doměřit daň za každou cenu. Žalobkyni tím mimo jiné dostává do situace, kdy ji nutí prokazovat skutečnosti, které se odehrály přibližně před deseti lety. Důkazní pozice žalobkyně s každým rokem z logiky věci slábne, neboť jak listinné důkazy, tak i případná svědecká tvrzení postupem času ztrácí na kvalitě. Žalobkyně v té souvislosti shrnula průběh daňových řízení za zdaňovací období let 2008 a 2009.

[III] Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání datovaném dne 7. 9. 2018. Navrhoval její zamítnutí a primárně připomněl znění § 38r odst. 2, resp. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a konstatoval, že problematika výkladu § 38r odst. 2 byla obsáhle řešena v judikatuře Nejvyššího správního soudu (naposledy výstižně v rozsudku ze dne 15. 4. 2016, č.j. 4 Afs 251/2015-74). Judikatura se shoduje na tom, že pravidla pro počítání lhůty pro stanovení daně při vzniku daňové ztráty obsažená v § 38r odst. 2 větě první zákona o daních z příjmů představují speciální právní úpravu vůči § 148 daňového řádu, a to podle zásady *lex specialis derogat legi generali*. Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně jak za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, tak pro všechna zdaňovací období, v nichž lze vyměřenou ztrátu uplatnit, proto není rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Na tom nemůže též nic změnit ani zrušení daňové ztráty např. v důsledku dodatečného daňového přiznání, neboť pokud jednou byly naplněny podmínky pro posuzování běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, musí být takto posuzována lhůta pro stanovení daně pro všechna zdaňovací období bez ohledu na nastalou změnu (zrušení) daňové ztráty.

14. Uvedený výklad je oporou pro závěr, že pokud budou učiněny úkony podle § 148 odst. 2 - 4 daňového řádu pouze ve vztahu k poslednímu zdaňovacímu období, tzv. rozhodujícímu období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, ovlivní tyto úkony lhůtu pro stanovení daně nejen za toto zdaňovací období, ale také lhůtu pro stanovení daně za všechna předchozí zdaňovací období, tj. jak za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak za zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu, nebo její část uplatnit. To znamená, že žádné úkony podle § 148 odst. 2 - 4 daňového řádu týkající se jiného než „rozhodujícího období“ nemají vliv na lhůtu pro stanovení daně tohoto jiného období. Vždy se lhůta jiného než „rozhodujícího období“ řídí § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, tzn., lhůta pro stanovení daně se odvíjí od lhůty „rozhodujícího období“. Žalovaný byl zároveň názoru, že maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně upravená v § 148 odst. 5 daňového řádu (popř. § 47 odst. 2 dříve platného zákona o správě daní a poplatku) se v případě aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů neuplatní.

15. Žalovaný byl přesvědčen, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů připouští tzv. řetězení ztrát (dle termínu použitého žalobkyní), tj. pokud je za některé ze zdaňovacích období, ve kterých lze příslušnou vyměřenou ztrátu uplatnit, opět vyměřena daňová ztráta, bude se lhůta pro stanovení daně „původního pátého“ zdaňovacího období dále řídit § 38r odst. 2

zákona o daních z příjmů, resp. lhůtou pro stanovení daně „dalšího pátého“ zdaňovacího období. Dle názoru žalovaného, tímto výkladem není narušeno žádné právo žalobkyně, neboť právu žalovaného provádět příslušné úkony (typicky daňovou kontrolu) vůči žalobkyni odpovídá opačně znějící právo žalobkyně uplatňovat daňovou ztrátu v zákonem umožněných obdobích. To, že žalobkyně provedla výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů v duchu nepřipuštění řetězení ztrát a vyměřenou ztrátu takto v následných daňových přiznáních uplatnila jako položku odčitatelnou od základu daně, je jejím právem a žalovaný jej nikterak nezpochybnil.

16. Uvedený názor na „řetězení ztrát“ je podporován též současnou odbornou literaturou (odkaz na Finanční, daňový a účetní bulletin č. 3/2018, článek Ing. M.V. „Procesní aspekty daňové ztráty“). Ze žalobkynina správního spisu vyplývá, že žalobkyně vykázala v podaných daňových přiznáních za zdaňovací období let 2008 a 2009 daňovou ztrátu, která byla správcem daně vyměřena. Žalovaný připustil, že období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 není zdaňovacím obdobím, neboť není vyjmenováno v rigidním znění § 21a zákona o daních z příjmů, jedná se jen o období, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma zákona o daních z příjmů. Období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 je období, které se nezapočítává do běhu 5 zdaňovacích období (§ 38r odst. 2 ve spojení s § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů), ale je zároveň obdobím, za které lze uplatnit daňovou ztrátu, což ostatně žalobkyně učinila. Takový výklad výrazným způsobem akcentuje ve prospěch poplatníka daně, neboť mu rozšiřuje počet období, za které může uplatnit odpočet daňové ztráty. Pokud je tedy umožněno daňovému subjektu uplatnit odpočet daňové ztráty i za toto období, pak náleží správci daně toto období též zkontrolovat v rámci lhůty pro stanovení daně posledního pátého zdaňovacího období. Žalobkyně v souzené věci vykázala v následujících obdobích (1. 1. 2010 - 31. 12. 2010, 1. 1. 2011 - 31. 3. 2012, 1. 4. 2012 - 31. 3. 2013, 1. 4. 2013 - 31. 3. 2014 a 1. 4. 2014 - 31. 12. 2014) základ daně, který ponižovala o vyměřené daňové ztráty za roky 2008 a 2009, přičemž posledním obdobím, kdy takto učinila, bylo období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014. Toto období však nebylo zdaňovacím obdobím a ani posledním takovým zdaňovacím obdobím, za které tak mohla odpočet daňové ztráty provést. Dle náhledu žalovaného na výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů v pojetí tzv. řetězení ztrát bylo posledním (ve významu shora „dalším pátým“) zdaňovacím obdobím období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a právě toto zdaňovací období „řídí“ lhůtu pro stanovení daně pro všechna jemu předešlá (zdaňovací) období. Jelikož tříletá lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 počala svůj běh dle § 148 odst. 1 ve spojení s § 136 odst. 2 daňového řádu dne 1. 7. 2016, je zjevné, že v současné době dosud neuplynula. Proto též zahájení daňové kontroly dne 18. 4. 2018 nemělo na běh lhůty žádný vliv.

[IV] Repliky

17. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného replikou ze dne 21. 10. 2018 a ze dne 8. 11. 2018. V replice ze dne 21. 10. 2018 žalobkyně stran rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 251/2015 – 74, jež se věnuje výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a na který ve svém vyjádření odkázal žalovaný, konstatovala, že jej respektuje, nicméně neřeší otázky, které jsou předmětem tohoto sporu (např. tzv. řetězení ztrát vedoucích k „nekonečnému“ prodlužování lhůt pro stanovení daně).

18. Žalovaný ve svém stanovisku akcentuje skutečnost, že jakékoli právní skutečnosti, které by za standardní situace byly způsobilé ovlivnit běh a délku lhůty pro stanovení daně

ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, pokud se týkají jiného období než tzv. referenčního období, tj. posledního, za které je možné uplatnit daňovou ztrátu, nemají dle ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů právem předvídaný účinek (pro aplikaci speciální právní normy zakotvené právě v ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů). Postup žalovaného v rámci správy daní však výše uvedenému neodpovídá – právě naopak. Žalobkyně vnímá, že se argumentace žalovaného postupem času „vyvíjí“, přičemž právní názor žalovaného, který se nejprve zdá být nosným, je následně opuštěn a nahrazen právním názorem jiným – s cílem „zvítězit za každou cenu“. Odklon od prvotní právní argumentace lze nalézt v opuštění právního názoru, že období kratší 12 měsíců je i tak zdaňovacím obdobím. Neustálá změna právního názor žalovaného (dle aktuální potřeby), nevyznívá ve vztahu k jeho argumentační síle nikterak přesvědčivě. Žalobkyně, na rozdíl od žalovaného, stojí neustále na identických stanoviscích, po celou dobu řízení, a to nejen soudního.

19. V dalším, kde žalobkyně nemůže souhlasit s žalovaným, je otázka určení posledního, tzv. referenčního zdaňovacího období, jehož lhůta pro stanovení daně ovlivňuje běh a délku lhůt všech předchozích zdaňovacích obdobích, ve kterých daňový subjekt mohl uplatnit ztrátu, a to včetně období, ve kterém daňovou ztrátu vykázal.

20. Žalovaným zastávaný názor (viz str. 2 stanoviska) opět spočívá toliko na jazykovém výkladu ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dílčí část ustanovení „*tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit*,“ kde figuruje slovo „může“ („bylo možné“) interpretuje jako obecné právo uplatnit ztrátu v následujících pěti zdaňovacích obdobích bez ohledu na realitu uplatňování ztráty. Takový výklad dle žalobkyně sleduje toliko formální stránku věci a nemůže být vnímán jako správný.

21. Smyslem a účelem prodloužené pravomoci správce daně kontrolovat daň za zdaňovací období, kde byla vykázaná ztráta, a zdaňovací období, za která byla ztráta ve smyslu ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů, je nad rámec standardní délky prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 148 daňového řádu, která by nemusela postačovat, poskytnout správci daně „dodatečný“ časový prostor pro legitimní kontrolu. Výjimka z obecného pravidla, kterou ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nepochybně je, musí být dle žalobkyně vykládána úzce (*stricto sensu)*, a zároveň duchem a účelem zákonodárce.

22. Pro výše uvedené proto slovo „může“ („bylo možné“), které může být formálně vykládáno tak, že se vždy lhůta pro stanovení daně odvíjí až od pátého zdaňovacího období, musí být vnímáno optikou hlediska materiálního. Pokud daňový subjekt uplatní ztrátu hned ve zdaňovacím obdobím následujícím po období, kdy ztrátu vykázal v daňovém přiznání, již nemůže uplatnit tuto ztrátu ve zdaňovacích obdobích pozdějších. Není tedy objektivního důvodu, aby daňový subjekt musel snášet tvrdší daňový režim než subjekt jiný, přitom oba dva již v dalším období ztrátu neuplatní. Nadto nutno dodat, že správce daně údajem o tom, zda daňový subjekt již ztrátu vyčerpal úplně nebo jen z části, disponuje, neboť se jedná o údaj uváděný do každého daňového přiznání. Má tedy aktuální informaci o tom, kdy a jakým způsobem byla daňová ztráta vykázána, a taky kdy a jakým způsobem uplatněna. Lhůta pro stanovení daně pak není ani pro daňový subjekt, ani pro správce daně, neznámou právní skutečností.

23. Právní výklad výše uvedené dílčí normy, na základě které dochází k prodlužování lhůty pro stanovení daně, je tedy nutné vždy vztáhnout na konkrétní případ. Žalobkyně uplatnila zbytek ztráty za zdaňovací období roku 2008 za zdaňovací období od 1. 4. 2013

do 31. 3. 2014, a ztrátu za rok 2009 za období 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014. Neexistovalo další zdaňovací období, za které by bylo možné tuto ztrátu nebo její část uplatnit. Žalovaným vyslovený názor (opět se jedná o nový právní názor), že posledním zdaňovacím obdobím, kdy bylo možné ztrátu uplatnit, bylo období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, je proto nutné považovat za nesprávný.

24. V replice ze dne 8. 11. 2018 žalobkyně dále konstatovala, že daňová kontrola za zdaňovací období let 2008 a 2009 byla zahájena dne 13. 10. 2014 v rámci ústního jednání. Dalším úkonem v rámci daňové kontroly bylo vydání výzvy ze dne 5. 6. 2014, č.j. 1266446/15/2305-00561-402959, podle § 92 odst. 4 daňového řádu, kterou byla žalobkyně seznámena s pochybnostmi stran správnosti nastavení cen za provedené služby fakturované mezi kapitálově spojenými osobami. Nutno dodat, že pochybnosti žalovaného lze považovat za v zásadě obecné, které bez dalšího nemohou sloužit jako zdůvodnění meritorního rozhodnutí žalovaného v dané věci. Ze správního spisu je rovněž zřejmé, že krom výše zmíněné výzvy byl žalovaným za celou dobu prováděné daňové kontroly, která běží již déle než 4 roky, učiněn po materiální stránce toliko jeden další úkon, a to vydání druhé výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu, a to ze dne 23. 3. 2018, č.j. 522061/18/2305-00561-402959. Nadto, tato výzva se po věcné stránce merita věci vůbec netýká. Obsah výzvy svědčí o absolutní pasivitě žalovaného v probíhající daňové kontrole.

25. Žalovaný ano po více než čtyřech letech od zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období nebyl schopen žalobkyni ani v náznaku předestřít jeho dosavadní zjištění stran merita věci, natož jeho prozatímní závěry. Žalovaný nepředložil žalobkyni důvody, pro které nesouhlasí s deklarovanými údaji v daňových tvrzeních za předmětná zdaňovací období. Žalobkyně po více než čtyřech letech nezná stanovisko žalovaného. To ani přes skutečnost, že se žalobkyně sama svou aktivitu patrnou ze správního spisu (viz veškerá ústní jednání ze dnů 6. 5. 2016, 19. 6. 2017, 21. 6. 2017, 23. 2. 2018 a naposledy 18. 4. 2018) pokoušela průběh daňové kontroly urychlit součinností s žalovaným. Všechna ústní jednání u žalovaného byla důsledkem snahy žalobkyně o efektivní a hospodárné daňové řízení. Ani to však nevedlo k cíli sledovanému jednou ze základních zásad správy daní, konkrétně zásadu hospodárnosti zakotvenou v § 7 daňového řádu.

26. Žalobkyně dokumentovala účelovost zahájení daňových kontrol za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 12. 2014 a za období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 citacemi z protokolu o ústním jednání ze dne 18. 4. 2018 a konstatovala, že v kontextu toho, že žalovaný v daňové kontrole za nově otevřená období (2013 a 2014) neprovedl žádný úkon, se jeho vyjádření směřující k prověřování nárůstu ziskových přirážek v letech 2013 a 2014 jeví za více účelové než pravdivé.

27. Bez významu není rovněž skutečnost, že k ryze formálnímu zahájení daňové kontroly za období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 bylo ze strany žalovaného přikročeno až poté, co v rámci daňové kontroly let 2008 a 2009 marně uplynula tříletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh započal znovu ode dne zahájení daňové kontroly let 2008 a 2009.

28. Žalobkyně tak považovala úkon spočívající v zahájení daňové kontroly za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 za toliko formální, kterým žalovaný pouze hodlá prodloužit prekluzivní lhůtu období let 2008 a 2009. S ryze formálním právním úkonem právo nespojuje žádné účinky, tedy ani prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně rovněž nadále trvala na tom, že zdaňovací období let 2008 a 2009 jsou i bez výše uvedeného prekludovány, tj. uplynula

u nich lhůta pro stanovení daně. Závěrem repliky žalobkyně polemizovala s odborností Ing. Marie Velflové.

[V] Původní rozsudek krajského soudu, rozsudek Nejvyššího správního soudu

29. Krajský soud rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 14. 11. 2018, č.j. 30A 167/2018-50 (dále jen „původní rozsudek krajského soudu), tak, že žalobu zamítl. Vyšel z toho, že daňovou ztrátu lze odečíst od základu daně v průběhu pěti zdaňovacích období následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena, a lhůta pro stanovení daně za období, v němž daňová ztráta vznikla, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu uplatnit (§ 38r odst. 2 téhož zákona). Při určení konce lhůty pro stanovení daně není podstatný okamžik, kdy žalobkyně daňovou ztrátu reálně uplatnila, ale kdy mohla ztrátu uplatnit naposledy. Soud se nejprve zabýval zdaňovacím obdobím 2009. Žalobkyně uplatnila ztrátu za tento rok ve zdaňovacích obdobích od 1. 1. do 31. 12. 2010, od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2012, od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 a od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Dále ji uplatnila v období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014, které však není zdaňovacím obdobím ve smyslu § 21a zákona o daních z příjmů, ale jen obdobím, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma citovaného zákona. Posledním zdaňovacím obdobím, v němž bylo možné odečíst daňovou ztrátu za rok 2009, tak bylo až zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Od něj se odvíjí lhůta pro stanovení daně nejen za zdaňovací období tohoto roku, ale i pěti předcházejících zdaňovacích období včetně roku 2009. V souladu s § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), mohla být daň za zdaňovací období roku 2015 (ale i 2009), vyměřena nejpozději do 1. 4. 2019, resp. 1. 7. 2019. Daňová kontrola tak byla zahájena a prováděna ve lhůtě pro stanovení daně. S tím podle krajského soudu úzce souvisí i posouzení zákonnosti daňové kontroly týkající se zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Jestliže lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015, která platí pro všechna předcházející zdaňovací období včetně roku 2009, uplyne až v roce 2019, pak daňová kontrola zahájena 18. 4. 2018 byla rovněž prováděna ve lhůtě pro stanovení daně. K daňové kontrole za zdaňovací období roku 2008 krajský soud uvedl, že žalobkyni vznikla daňová ztráta ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích. Rok 2009 byl jednak zdaňovacím obdobím, v němž vznikla daňová ztráta, a jednak i prvním zdaňovacím obdobím, za které mohla žalobkyně uplatnit ztrátu za rok 2008. Pro účely doměření daně za rok 2008 je proto rozhodující režim zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Tento rok by mohl mít dva režimy (poslední pátý rok pro uplatnění daňové ztráty z roku 2008 a současně čtvrtým rokem pro uplatnění daňové ztráty z roku 2009). Taková dualita však není možná, jelikož by ve vztahu k několika obdobím panovala nejistota stran nejzazšího termínu pro vyměření či doměření daně. Logickým důsledkem je stanovení lhůty podle režimu pozdějšího období (zde roku 2009) i pro období dřívější. I pro rok 2008 proto platí, že nejzazší lhůtou pro stanovení daně je rok 2019. Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2008 byla ke dni rozhodnutí soudu prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, a nejedná se tak o nezákonný zásah.

30. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č.j. 8 Afs 58/2019-48, původní rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále též jen „rozsudek NSS“). Kasační soud pak ve svém rozhodnutí konstatoval mj. toto: *„[18] K otázce tzv. řetězení ztrát je nutno předně připomenout, že dle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů lze „od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za*

předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje".

[19] Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nelze daň „stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení". Speciální úpravu ve vztahu k citovanému ustanovení představuje mimo jiné i shora již vícekrát zmiňovaný § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, čj. 4 Afs 251/2015-74, či ze dne 9. 9. 2019, čj. 7 Afs 134/2019-20). Věta první tohoto ustanovení, ve znění účinném do 30. 6. 2017, předpokládá, že „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 stanovení daně za 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 stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace". Toto znění je s ohledem na čl. II bod 1. přechodných ustanovení k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, rozhodné i pro nyní projednávanou věc. Krajský soud v napadeném rozsudku vyšel ze znění pozdějšího, které se od citované úpravy liší tím, že formulace obsahující slovo „lze" nahrazuje slovy „bylo-li možné" či „bylo možné". Tato změna textu zákona, jejímž smyslem bylo dle důvodové zprávy reagovat na situace dodatečného zrušení daňové ztráty na základě dodatečného daňového přiznání (daňové kontroly), na podstatě výše vymezené sporné právní otázky a jejího posouzení krajským soudem nic nemění (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007-87). Ostatně ani stěžovatelka v tomto ohledu námitky neuplatnila.

[20] K aplikaci citované právní úpravy na nyní posuzovanou věc lze připomenout, že stěžovatelka vykázala daňovou ztrátu nejprve ve zdaňovacím období roku 2008. Tuto ztrátu tak mohla uplatnit v 5 následujících zdaňovacích obdobích (konkrétně ve zdaňovacích obdobích od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2012, od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 a od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014). Posledním zdaňovacím obdobím, za které mohla daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období roku 2008 uplatnit (a také skutečně uplatnila), tedy bylo zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. To není mezi účastníky sporné. V návaznosti na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je pro určení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, za něž byla stěžovatelce vyměřena daňová ztráta (zdaňovací období roku 2008), tak i pro všechna zdaňovací období, za které mohla daňovou ztrátu či její část uplatnit (pět výše uvedených zdaňovacích období), určující okamžik, kdy skončí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém mohla daňovou ztrátu uplatnit. Rozhodující je tak uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014.

[21] Stěžovatelce však byla vyměřena daňová ztráta také za zdaňovací období roku 2009. Mezi stěžovatelkou na jedné straně a krajským soudem, resp. žalovaným, na straně druhé panuje rozpor v náhledu na posouzení vlivu vzniku další daňové ztráty v roce 2009 (tedy v průběhu pěti let, v nichž lze uplatnit daňovou ztrátu z roku 2008) na běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 2008. Období roku 2009 je současně obdobím, v němž stěžovatelce vznikla daňová ztráta, ale i obdobím, v němž poprvé přicházelo v úvahu z hlediska lhůty stanovené v § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnění daňové ztráty z roku předcházejícího. Podle

žalovaného je třeba v takovém případě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vyložit tak, že umožňuje tzv. řetězení ztrát, jehož důsledkem je i prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 (a po něm následujících pěti zdaňovacích období). Stěžovatelka má za to, že lhůty pro uplatnění odpočtu a následně pro stanovení daně za roky 2008 a 2009 na sobě běží nezávisle a řetězení ztrát nelze připustit. Žalovaný (i krajský soud) vycházejí zjednodušeně řečeno z toho, že odvíjí-li se lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 od konce lhůty pro zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, pak právě v důsledku úpravy plynoucí z § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je třeba s ohledem na vyměření další (pozdější) daňové ztráty konec této lhůty vázat na jiné (pozdější) zdaňovací období. Režim citovaného ustanovení totiž toto „poslední zdaňovací období" a konec lhůty pro stanovení daně za něj navázal na jiné „poslední zdaňovací období", a to na období vztahující se k později vyměřené ztrátě. Pro konec lhůty týkající se zdaňovacího období roku 2008, v němž stěžovatelce vznikla daňová ztráta, i následujících 5 zdaňovacích období, v nichž tuto daňovou ztrátu mohla uplatnit, je tedy podle žalovaného (krajského soudu) rozhodující, kdy uplyne lhůta za zdaňovací období roku 2009, v němž jí opět vznikla daňová ztráta.

[22] Nejvyšší správní soud má za to, že v případě výše citovaného ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů existují v souvislosti se shora vymezenou spornou otázkou v zásadě tři možné náhledy na jeho výklad. První náhled, který tzv. řetězení ztrát bez omezení připouští, byl nastíněn shora, a podle Nejvyššího správního soudu je třeba jej jednoznačně odmítnout. Ad absurdum by totiž v důsledku opakované aplikace daného ustanovení lhůta pro stanovení daně nemusela skončit nikdy, neboť by se i v případě dřívějších zdaňovacích období neustále prodlužovala na základě vzniku pozdějších daňových ztrát o dalších pět let, čímž by délka lhůty pro stanovení daně mohla ve výsledku dosahovat i několika desítek let. Druhý možný náhled sice řetězení ztrát výslovně nevylučuje, omezuje však takový postup zejména s přihlédnutím k desetileté nepřekročitelné (maximální) lhůtě pro stanovení daně plynoucí z § 148 odst. 5 daňového řádu (význam zmíněné lhůty zdůrazňují při posouzení dané sporné otázky např. též závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019-46). Nejvyšší správní soud má nicméně za to, že je třeba jednoznačně upřednostnit zbývající možný (třetí) náhled, který možnost řetězení ztrát zcela zapovídá. Jiná aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů totiž nerespektuje jeho smysl a především nepřiměřeně zasahuje do právní jistoty daňových subjektů. Výklad připouštějící tzv. řetězení ztrát nemá podle Nejvyššího správního soudu výslovnou oporu ani v samotném textu zákona a představuje toliko nepřípustně rozšiřující interpretaci daného ustanovení. I jeho samotný text totiž váže prodloužení lhůty pro stanovení daně výhradně na zdaňovací období, v němž daná (konkrétní) daňová ztráta vznikla, a nikoliv na zdaňovací období jiné (týkající se jiné ztráty). Ve shodě se závěry výše již zmiňovaného rozsudku Městského soudu v Praze je třeba současně zdůraznit, že smysl prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně obsažené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů plyne přímo z důvodové zprávy k zákonu č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, jímž byla daná úprava do zákona o daních z příjmů vtělena. Spočívá sice v poskytnutí delší lhůty správci daně ke kontrole vzniklé daňové ztráty daňového subjektu, nijak ovšem neodůvodňuje ani nepředpokládá jakékoliv další prodlužování této lhůty, tím spíše ne v návaznosti na daňovou ztrátu vzniklou v jiném zdaňovacím období.

[23] Je třeba dodat, že další prodlužování lhůty pro stanovení daně prostřednictvím popisovaného „řetězení ztrát" nemůže vyvážit ani trvající právo daňového subjektu podat před uplynutím lhůty ke stanovení daně dodatečné daňové přiznání. Ani odborná literatura, která „řetězení ztrát" připouští, se výše uvedenými aspekty nijak blíže nezabývá a vedle textu zákona nenabízí žádné další relevantní argumenty podporující závěr o přípustnosti takového výkladu

(srov. V., M. Procesní aspekty daňové ztráty. Finanční, daňový a účetní bulletin 3/2018, str. 24). Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení (srov. např. též závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).

[24] Skutečnost, že stěžovatelce v nyní projednávané věci vznikla v roce 2009 další daňová ztráta, tedy není rozhodná pro posouzení lhůty pro stanovení daně za předcházející rok. Lhůta pro stanovení daně má za každé zdaňovací období svůj zcela samostatný režim. Jak bylo uvedeno výše, smysl citované právní úpravy nelze shledávat v tom, že by bylo možno správci daně dále prodlužovat (řetězit) již tak delší lhůtu pro stanovení daně za rok 2008. S ohledem na výše uvedené tedy lze uzavřít, že závěr krajského soudu, podle něhož daňová kontrola za rok 2008 byla prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, nemůže obstát, pokud tento závěr krajský soud postavil právě na akceptaci shora popsaného konceptu tzv. řetězení daňových ztrát. I v tomto ohledu je tedy třeba přisvědčit stěžovatelce.

[25] Naopak s dalšími kasačními námitkami se již Nejvyšší správní soud ztotožnit nemohl. Jde-li o povahu devítiměsíčního období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014, které bylo pátým (posledním) obdobím, v němž stěžovatelka uplatnila ztrátu vzniklou v roce 2009, zde mezi účastníky není sporu, že toto období není obdobím zdaňovacím ve smyslu § 21a zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka má za to, že v tomto období lze uplatnit daňovou ztrátu, současně ji však již nelze zahrnovat mezi pět zdaňovacích období, které jsou určující pro běh lhůty pro stanovení daně. Argumentace stěžovatelky v této souvislosti vychází z toho, že lhůta pro stanovení daně za rok 2009 se měla odvíjet od posledního zdaňovacího období, ve kterém fakticky uplatnila ztrátu za uvedený rok (tedy zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014). Ztrátu sice uplatnila v souladu s pokynem Generálního finančního ředitelství D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, i v období 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014, to však není obdobím zdaňovacím. Uvedený pokyn ve vztahu k § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí, že „uplatnění daňové ztráty u právnických osob je limitováno uplynutím pěti zdaňovacích období definovaných v § 21a zákona jako období zdaňovací. K částem období, za která se podávají daňová přiznání ve stanovených případech, pokud se nacházejí mezi těmito pěti zdaňovacími obdobími následujícími po období, za které byla daňová ztráta vyměřena, se v rámci aplikace časového omezení převoditelnosti daňové ztráty nepřihlíží; přitom v těchto daňových přiznáních lze daňovou ztrátu rovněž odečíst, aniž by tím byl ovlivněn celkový počet zdaňovacích období, po která lze daňovou ztrátu uplatňovat.“ Na základě toho lze stěžovatelce dát za pravdu, že orgány finanční správy skutečně dle tohoto pokynu vycházejí z výkladu, který připouští uplatnění daňové ztráty i v jiných obdobích než zdaňovacích. To však samo o sobě nic nevypovídá ve vztahu k počítání lhůty pro stanovení daně. Tato lhůta ani není upravena daným ustanovením.

[26] Stejně tak nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že by bylo rozhodné, v jakých obdobích daňovou ztrátu fakticky uplatnila a nikoli potencialita jejího uplatnění. Jak lze dovodit ze

samotného textu zákona (zákonodárce by při výkladu prosazovaném stěžovatelkou jistě hovořil o zdaňovacích obdobích, za něž byla ztráta uplatněna) a vyplývá to i z již existující judikatury zdejšího soudu, pro počítání lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období. K takovému závěru zdejší soud dospěl nejen v účastníky zmiňovaném a shora již citovaném rozsudku sp. zn. 4 Afs 251/2015, ale výslovně ji aktuálně stvrdil např. ve shora již taktéž zmiňovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 134/2019. Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci ani s přihlédnutím k výše reprodukované argumentaci stěžovatelky neshledal důvod se od citované judikatury odchylovat. V této souvislosti lze ještě poukázat na to, že i důvodová zpráva ke shora již zmiňovanému zákonu č. 170/2017 Sb., kterým byl mimo jiné novelizován i zákon o daních z příjmů, ve vztahu k § 38r tohoto zákona výslovně předpokládá běh lhůty pro stanovení daně v návaznosti na „možnost" odečtení ztráty. I v tomto ohledu tedy závěry krajského soudu obstojí.".

[VI] Další podání žalující strany

31. Žalobkyně podáním ze dne 18. 6. 2020 rekapitulovala dosavadní průběh řízení a konstatovala, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2008 a 2009 byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 16. 8. 2019 a daňová kontrola za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 8. 1. 2020. V souvislosti s tím byla navržena změna žalobního petitu v tomto znění: *I.* Správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj vedl a ukončil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, čímž se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně; *II.* Správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj vedl a ukončil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, čímž se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně; *III.* Správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj vedl a ukončil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, čímž se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně.

32. Dne 21. 9. 2020 pak bylo sudu doručeno další podání žalující strany datované téhož dne. Žalobkyně se nejprve vyslovila ke lhůtě pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 a zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, neboť ta spolu bezprostředně právně souvisejí, když především odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č.j. 8 Afs

33. Z daňového spisu je zřejmé, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 marně uplynula dne 1. 7. 2017, neboť do tohoto okamžiku nenastala žádná právní skutečnost, která by v kontextu § 148 daňového řádu běh této lhůty jakkoliv ovlivnila. Okamžik zahájení daňové kontroly, který nastal dne 18. 4. 2018, a ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu jde o okamžiku způsobující přerušení běhu prekluzivní lhůty, nemůže způsobit zákonem předvídané přerušení, neboť k zahájení daňové kontroly došlo

až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Nadto, dle čerstvého rozsudku Nejvyššího správního soudu (ze dne 2. 7. 2020, č.j. 9 Afs 81/2020-40) platí následující (bod [40]): „*Navíc je třeba připomenout, že úkony podle § 148 odst. 2 až 4 vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty. Pokud by tak například v roce 2021 byla zahájena daňová kontrola vztahující se pouze k roku 2018, který by byl posledním rokem pro uplatnění daňové ztráty vykázané v roce 2013, vedlo by to podle § 148 odst. 3 daňového řádu pouze k přerušení tříleté lhůty ve vztahu k roku 2018, nikoli také delších lhůt vztahujících se ke zdaňovacím obdobím let 2013 až 2017. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3 i situací podle odst. 4 je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu; opačný výklad by fakticky vedl k řetězení odmítnutému v rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019 - 48.*“ Tím je dle žalobkyně zřejmé, že i kdyby byla daňová kontrola za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 zahájena ve lhůtě pro stanovení daně pro toto zdaňovací období, tj. do 1. 7. 2017, stejně by jakkoliv neovlivnila běh lhůty pro stanovení daně roku 2008, která by i tak prekludovala dne 1. 7. 2017. V neposlední řadě, ve prospěch námitky prekluze lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 hraje další dílčí závěr Nejvyššího správního soudu uvedený ve výše citovaném rozsudku (věc sp. zn. 9 Afs 81/2020), konkrétně týkající se určení maximální délky lhůty pro stanovení daně období „zasažených“ režimem speciální právní úpravy § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud v bodě 35 rozsudku uzavřel: „*I pokud k takovým situacím dojde (aplikace § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu), platí pro vyměření daně maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Po uplynutí deseti let od počátku běhu lhůty již nelze její běh prodlužovat, přerušovat ani stavět, její běh je u konce a není mechanismu, jak jej obnovit, s výjimkou specifických situací upravených následně v odst. 6 a odst. 7.*“ Dle soudu platí, že lhůta pro stanovení daně nemůže přesáhnout maximální (objektivní) délku 10 let zakotvenou v § 148 odst. 5 daňového řádu, a to ani v případě, že se bude jednat o speciální situaci vyvolanou vykázáním daňové ztráty. Objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 by uplynula dne 1. 7. 2019. Je tedy zřejmé, že i v případě zohlednění tohoto závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu, je dané zdaňovací období dávno po prekluzi.

34. Správce daně je dle daňového řádu oprávněn pravomocně stanovit daň toliko ve lhůtě pro stanovení daně. Subjektivní lhůta pro stanovení daně za rok 2008 uplynula dne 1. 7. 2017, objektivní lhůta by dle § 148 odst. 5 daňového řádu uplynula dne 1. 7. 2019. Do tohoto okamžiku správce daně daň pravomocně nestanovil, neboť k dnešnímu dni je vedeno odvolací řízení proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru (srov. § 103 daňového řádu). Správce daně tak nenávratně ztratil pravomoc daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 pravomocně doměřit. Identický závěr o marném uplynutí lhůty po stanovení daně ke dni 1. 7. 2017 lze učinit i u zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, neboť je to ostatně toto zdaňovací období, jehož lhůta je z pohledu prekluze zdaňovacího období roku 2008 rozhodná.

35. Stran prekluze roku 2009 žalobkyně rovněž primárně odkázala na závěry Nejvyššího správního soudu vyjevené v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č.j. 9 Afs 81/2020-40, konkrétně jeho bod 35. Maximální (objektivní) lhůta pro stanovení daně za dané zdaňovací období ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu uplynula dne 1. 7. 2020. Lhůta pro stanovení daně i v případě situace daňových ztrát a existence režimu aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je dle Nejvyššího správního soudu nepřekročitelnou časovou bariérou, kterou nelze

dále prodlužovat, ani navracet zpět. Vzhledem k tomu, že do dne 1. 7. 2020 nebyla správcem daně pravomocně stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, správce daně nenávratně ztratil pravomoc tuto daň stanovit.

36. Žalobkyně pak v kontextu uvedeného konkretizovala časosledné údaje, tak že daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 byla zahájena protokolem o ústním jednání č.j. 1669546/14/2305-05400-402959 dne 13. 10. 2014. Daňová kontrola za dané zdaňovací období byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 16. 8. 2019 (viz protokol o ústním jednání č.j. 1691798/19/2305-00561-402959). Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 byla zahájena protokolem o ústním jednání č.j. 1669546/14/2305-05400-402959 dne 13. 10. 2014. Daňová kontrola za dané zdaňovací období byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 16. 8. 2019 (viz protokol o ústním jednání č.j. 1691798/19/2305-00561-402959). Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 byla zahájena protokolem o ústním jednání č.j. 778712/18/2305-00561-402959 dne 18. 4. 2018. Daňová kontrola za dané zdaňovací období byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 8. 1. 2020 (viz protokol o ústním jednání č.j. 13258/20/2305-00561-402959).

37. Žalobkyně se tak domáhala určení, že daňové kontroly za zdaňovací období (*i*) roku 2008, (*ii*) roku 2009 a (*iii*) období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 byly vedeny a ukončeny po uplynutí prekluzivní lhůty za předmětná zdaňovací období, byly vedeny nezákonně, pročež se ze strany žalovaného jedná o nezákonný zásah do zákonem chráněných práv žalobkyně. Ta proto navrhla, aby soud vydal tento rozsudek: *I.* Správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj vedl, a následně i ukončil, daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ode dne 1. 7. 2017 do dne 16. 8. 2019 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, čímž se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně. *II.* Správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj vedl, a následně i ukončil, daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ode dne 1. 7. 2017 do dne 16. 8. 2019 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, čímž se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně. *III.* Správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj vedl, a následně i ukončil, daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ode dne 1. 7. 2017 do dne 8. 1. 2020 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, čímž se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně.

[VII] Nový rozsudek krajského soudu

38. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

39. Podle § 82 s. ř. s. platí, že *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný*.

40. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s., *soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v*

porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Šlo-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, uloží soud tento zákaz nebo příkaz správnímu orgánu nebo obci, která takový sbor řídí nebo které je takový sbor podřízen.

41. Podle § 110 odst. 4 s. ř. s., *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*

42. Během jednání soudu dne 23. 9. 2020 došlo žalující stranou jednak ke zpětvzetí žaloby ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009, a dále ke změně petitu stran zdaňovacího období roku 2008 a období ode dne 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Žalobkyně tak navrhla, aby soud vydal tento rozsudek: *I.* Správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj vedl, a následně i ukončil, daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ode dne 31. 12. 2018 do dne 16. 8. 2019 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, čímž se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně. *III.* Správce daně, Finanční úřad pro Plzeňský kraj vedl, a následně i ukončil, daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ode dne 18. 4. 2018 do dne 8. 1. 2020 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, čímž se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně.

43. Na věc dopadají ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“), zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“).

44. Mezi stranami není sporné, že žalobkyně uplatnila daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2008 (vyměřena ve výši 7.458.002 Kč) a zdaňovací období roku 2009 (vyměřena ve výši 8.804.847 Kč). Finanční úřad následně zahájil u žalobkyně dvě daňové kontroly (v obou případech kontrolu daně z příjmů právnických osob), a to *a)* za zdaňovací období let 2008 a 2009 (zahájena dne 13. 10. 2014) a *b)* za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 (zahájena dne 18. 4. 2018). V případě posledně uvedené daňové kontroly je pro souzenou věc významné pouze zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014.

45. Podle § 34 odst. 1 věty prvé zákona o daních z příjmů platí, že *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*

46. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí: *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 stanovení daně za 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 stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace.*

47. Podle § 47 odst. 1 ZSDP platilo: *Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce*

zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

48. Podle § 47 odst. 2 ZSDP platilo: *Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

49. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí: *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

50. *Podle* § 148 odst. *2* daňového řádu, *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k*

a) *podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,* ***b)*** *oznámení rozhodnutí o stanovení daně,* ***c)*** *zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,* ***d)*** *oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo* ***e)*** *oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.*

51. *Podle* § 148 odst. *3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

52. Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu platí: *Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.*

53. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu: *Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

54. Správní soudy konstantně judikují, že § 38r zákona o daních z příjmů je stran lhůty pro stanovení daně speciálním ustanovením k § 148 daňového řádu, resp. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Určité shrnutí tohoto názoru provedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 4. 2016, č.j. 4 Afs 251/2015-74 (k dispozici na www.nssoud.cz), kde mj. dospěl k tomuto závěru: „*Pravidla pro počítání lhůty pro stanovení daně při vzniku daňové ztráty obsažená v § 38r odst. 2 větě první zákona o daních z příjmů představovala speciální právní úpravu vůči ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 73/2011 - 62, ze dne 23. 8. 2012, č. j. 7 Afs 65/2012 - 42, a ze dne 4. 4. 2013, č. j. 7 Afs 66/2012 - 38, všechny dostupné na www.nsosud.cz). V § 148 daňového řádu se sice výslovně neuvádí, že v něm obsažená pravidla pro počítání lhůty pro stanovení daně se uplatní, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Nicméně při interpretaci právních předpisů platí základní pravidlo lex specialis derogat legi generali, podle něhož právní norma určená pro zvláštní případy se použije přednostně před právní normou obecnou, i když ta na speciální úpravu výslovně neodkazuje. Účelem nové právní úpravy lhůt pro stanovení daně sice bylo nastolení stavu právní jistoty o jejich počítání, jak správně uvádí stěžovatelka, nicméně nutnost použití zvláštní právní úpravy běhu prekluzívní lhůty při vzniku daňové ztráty také za*

účinnosti daňového řádu vyplývá ze specifické povahy tohoto institutu upraveného v zákoně o daních z příjmů.“

55. Významné jsou v tomto směru i závěry vyjevené v rozsudku NSS ze dne 2. 7. 2020, č.j. 9 Afs 81/2020-40. Kasační soud zde mj. vyjevil toto (zvýraznění provedl krajský soud): *„[32] Z judikatury NSS jasně plyne, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů má povahu zvláštního zákona, jemuž by svědčila aplikace výkladového pravidla lex specialis derogat legi generali. Podle názoru NSS však není důvod toto výkladové pravidlo využít, neboť všechna aplikovaná ustanovení obstojí vedle sebe, s tím, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoli jeho úplným popřením. Uvedené ustanovení totiž obsahuje pouze speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Ostatně i důvodová zpráva uvádí, že se navrhují lhůty pro vyměření daně, které výrazně překračují platné lhůty (viz bod [25]).* (...)

[34] Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů 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. ***Tímto posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla stěžovatelka daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy začala běžet 1. 4. 2014, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, tedy 1. 4. 2022. Jde tedy o lhůtu osmiletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2022.*** (...) ***Prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují.*** *Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 začala v případě stěžovatelky běžet dne 1. 4. 2015, ale skončí taktéž 1. 4. 2022, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, a je tedy sedmiletá, lhůta pro rok 2015 šestiletá, a tak dále až k poslednímu zdaňovacímu období roku 2018, kde se prekluzivní lhůta opět řídí § 148 odst. 1 daňového řádu, a je tedy tříletá. Ke změně běhu této lhůty by mohlo dojít v situacích podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.*

[35] I pokud k takovým situacím dojde (aplikace § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu), platí pro vyměření daně maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Po uplynutí deseti let od počátku běhu lhůty již nelze její běh prodlužovat, přerušovat ani stavět, její běh je u konce a není mechanismu, jak jej obnovit, s výjimkou specifických situací upravených následně v odst. 6 a odst. 7. O ty však nyní nejde, a proto se k nim nebude NSS vyjadřovat. ***Lze tedy konstatovat v souladu s § 148 odst. 5 daňového řádu, že [l]hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1. Vzhledem k tomu, že tato lhůta začala běžet dne 1. 4. 2014, skončí v souladu s pravidlem obsaženým v § 33 odst. 1 daňového řádu, nejpozději dne 1. 4. 2024. Toto datum je třeba vnímat jako nejzazší mez pro běh lhůty podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu, a to i v kombinaci s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.***

[36] Na výše zmíněnou osmiletou lhůtu určenou ve vztahu k roku 2013 kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (a obdobně na sedmiletou lhůtu vztahující se k roku 2014 a tak dále) dopadají také ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavění (odst. 4).

[37] Pro účely nyní posuzovaného případu postačuje rozebrat vliv možného přerušení osmileté lhůty týkající se roku 2013. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Pokud tedy byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zahájena dne 25. 11. 2015 daňová kontrola, ***prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. osmiletá lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala by v běhu znovu od učinění tohoto úkonu.***

[38] Zároveň je však třeba připomenout, že důsledky takového přerušení běhu lhůty jsou limitovány opakovaně zmíněnou objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy v nyní posuzovaném případě dnem 1. 4. 2024.

[39] To se týká i důsledků stavění lhůty podle § 148 odst. 4 daňového řádu, k němuž dochází v situacích předpokládaných v jeho písmenech a) až d). I takto stavěná lhůta by ve vztahu k roku 2013 skončila nejpozději dnem 1. 4. 2024, protože deset let podle § 148 odst. 5 daňového řádu je nejzazší mez pro běh lhůt podle § 148 odst. 1 až 4 daňového řádu.

[40] Navíc je třeba připomenout, že úkony podle § 148 odst. 2 až 4 vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty. *Pokud by tak například v roce 2021 byla zahájena daňová kontrola vztahující se pouze k roku 2018, který by byl posledním rokem pro uplatnění daňové ztráty vykázané v roce 2013, vedlo by to podle § 148 odst. 3 daňového řádu pouze k přerušení tříleté lhůty ve vztahu k roku 2018, nikoli také delších lhůt vztahujících se ke zdaňovacím obdobím let 2013 až 2017. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3 i situací podle odst. 4 je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu; opačný výklad by fakticky vedl k řetězení odmítnutému v rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019-48.*

[41] Lze tedy shrnout, že v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 začala lhůta pro stanovení daně běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ovšem skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až současně s tříletou lhůtou pro vyměření daně za rok 2018 jako za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tedy dne 1. 4. 2022. Skutečnost, že dne 25. 11. 2015 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola za rok 2013, tedy povede k tomu, že od jejího zahájení poběží znovu osmiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh však skončí dne 25. 11. 2023.

56. Stran ***zdaňovacího období 2008*** soud uvážil následovně.

57. Žalobkyně mohla daňovou ztrátu vykázanou ve zdaňovacím období roku 2008 uplatnit v pěti následujících zdaňovacích obdobích. Učinila tak ve zdaňovacích obdobích od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2012, od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 a od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. V návaznosti na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je pro určení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, za něž byla stěžovatelce vyměřena daňová ztráta (zdaňovací období roku 2008), tak i pro všechna zdaňovací období, za které mohla daňovou ztrátu či její část uplatnit (pět výše uvedených zdaňovacích období), určující okamžik, kdy skončí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém mohla daňovou ztrátu uplatnit. Rozhodující je tak uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Nicméně, ve světle výše prezentovaných závěrů kasačního soudu nelze v žádném případě překročit objektivní desetiletou lhůtu. Stran této desetileté lhůty je třeba obrátit pozornost jak na daňový řád, tak na ZSDP.

58. Podle § 47 odst. 1 ZSDP platilo: *Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.*

59. Podle § 47 odst. 2 ZSDP platilo: *Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

60. Podle § 264 odst. 4 věty prvé daňového řádu platí: *Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován.*

61. Ona maximální desetiletá lhůta začala běžet podle ZSDP, avšak neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, proto ji bylo následně nutné posuzovat podle příslušných ustanovení daňového řádu, tedy podle jeho § 148 (viz výše). To základní, tedy desetiletá délka této lhůty, však bylo stejné jak v ZSDP, tak v daňovém řádu. Co zůstalo posuzováno pouze podle ZSDP, byl počátek běhu této lhůty. Řečeno konkrétně, desetiletý interval začal v tomto případě běžet dne 31. 12. 2008 a skončil dne 31. 12. 2018.

62. Daňová kontrola za zdaňovací období 2008 byla zahájena dne 13. 10. 2014 a ukončena byla dne 16. 8. 2019.

63. Pokud by nenastaly skutečnosti uvedené v § 148 odst. 2 – 4 daňového řádu, lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2008 by v tomto případě začala běžet podle § 47 odst. 1 ZSDP (tedy dne 31. 12. 2008) a skončila by podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů s koncem lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 (tj. 1. 10. 2017).

64. Dne 13. 10. 2014 však byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola. Podle § 148 odst. *3 daňového řádu tak* běžela lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Avšak, nešlo o standardní lhůtu tříletou, ale lhůtu (více než) osmiletou (viz výše rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2020, č.j. 9 Afs 81/2020-40, bod [34]), která by tak trvala do roku 2022. Uplatnil se zde proto korektiv podobě desetiletého maxima ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu (a ve spojení s § 47 ZSDP a § 264 daňového řádu), v tomto případě tedy datum 31. 12. 2018. Bylo tedy možné uzavřít, že daňová kontrola prováděná u žalobkyně v období ode dne 31. 12. 2018 do dne 16. 8. 2019 byla nezákonným zásahem.

65. Stran ***zdaňovacího období 2009*** byla žaloba vzata žalující stranou zpět, a to v průběhu jednání před soudem dne 23. 9. 2020 před vyhlášením rozsudku.

66. Stran ***zdaňovacího období 1. 4. 2013 až 31. 3. 2014*** soud uvážil následovně.

67. Žalovaný v tomto případě během jednání soudu argumentoval tím, že zdaňovací období ode dne 1. 4. 2013 do dne 31. 3. 2014 bylo v pořadí čtvrtým zdaňovacím obdobím, ve kterém bylo možno uplatnit ztrátu za rok 2009, tzn., byla tu nikoliv tříletá, ale čtyřletá lhůta pro stanovení daně. Ta počala běžet dne 1. 10. 2014 a uplynula by dne 1. 10. 2018. V průběhu tohoto časového intervalu, dne 18. 4. 2018, však byla u žalobkyně zahájena

daňová kontrola, která byla ukončena dne 8. 1. 2020. Protože konec lhůty pro stanovení daně připadl na den 18. 4. 2022, byla celá daňová kontrola provedena v zákonné lhůtě.

68. Soud se s touto argumentací neztotožnil.

69. Nebylo sporu o tom, že daňová kontrola za uvedené zdaňovací období byla zahájena dne 18. 4. 2018 a ukončena byla dne 8. 1. 2020. Lhůta pro stanovení daně počala v tomto případě běžet zcela samostatně dne 1. 10. 2014 a skončila dne 1. 10. 2017, nikoliv dne 1. 10. 2018, jak tvrdí žalovaný. Jím uváděný postup by byl skrytým řetězením, tedy postupem zapovězeným Nejvyšším správním soudem (viz výše rozsudek kasačního soudu ze dne 13. 5. 2020, č.j. 8 Afs 58/2019-48). Daňová kontrola zahájená ve vztahu k rokům 2008 a 2009 v tomto případě žádné účinky neměla (viz výše bod [40] rozsudku NSS ze dne 2. 7. 2020, č.j. 9 Afs 81/2020-40), a byla-li proto předmětná kontrola zahájena až dne 18. 4. 2018, stalo se tak po uplynutí lhůty pro stanovení daně a daňová kontrola byla od počátku nezákonným zásahem.

70. Naopak, za nedůvodné soud považoval žalobní námitky, podle kterých byly daňové kontroly za zdaňovací období 2008, 2009 a od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 zahájeny pouze formálně.

71. Stran kontroly za roky 2008 a 2009 soud konstatuje, že sama žalobkyně tvrzenou formálnost vyvrací tím, že popisuje řadu konkrétních úkonů, které byly správcem daně učiněny ve lhůtě pro vyměření daně za tyto roky (krom zahájení kontroly dne 13. 10. 2014 jsou žalobkyní zmíněny výzva ze dne 5. 6. 2015 či protokolovaná jednání před správcem daně uskutečněná ve dnech 6. 5. 2016, 21. 6. 2018, příp. 23. 2. 2018). A jako formálně zahájenou soud neshledal ani kontrolu týkající se zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Součástí správního spisu je mj. protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 4. 2018, č.j. 778712/18/2305-00561-402959, z něhož je patrné, že daňová kontrola byla zahájena s cílem prověřit nastavení převodních cen, transakcí a vztahů v rámci skupiny podniků ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Téhož dne pak byla žalobkyni zaslána výzva (č.j. 778789/18/2305-00561-402959), v níž byla správcem daně vyzvána k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků týkajících se předmětu kontroly a zároveň jí bylo uloženo odpovědět na celkem 40 jasně formulovaných otázek. Krom toho, žaloba byla podána ani ne tři měsíce po zahájení této daňové kontroly, takže hovořit za takové situaci o „ryzí formálnosti“ kontroly je i z časového hlediska poněkud předčasné.

72. Soud proto na základě výše uvedených úvah rozhodl (ve smyslu § 87 odst. 1 věty prvé s. ř. s.), že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008, zahájená žalovaným u žalobkyně dne 13. 10. 2014, byla v období ode dne 31. 12. 2018 do dne 16. 8. 2019 nezákonným zásahem (výrok I.), resp. že daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 4. 2013 do dne 31. 3. 2014 zahájená žalovaným u žalobkyně dne 18. 4. 2018, byla v období ode dne 18. 4. 2018 do dne 8. 1. 2020 nezákonným zásahem (výrok III.).

73. Řízení o žalobě, aby soud určil, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 byla ode dne 1. 7. 2017 do dne 16. 8. 2019 nezákonným zásahem, pak soud ve smyslu § 47 písm. a) s. ř. s. zastavil (výrok II.).

[VIII] Náklady řízení

74. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. platí, že 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. Podle § 60 odst. 3 s. ř. s., žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta.

75. Otázka náhrady nákladů řízení je tak odvozena od úspěchu ve věci. Podle názoru soudu by však tato náhrada neměla být stanovena pouze mechanicky podle toho, komu bylo výrokem soudu vyhověno (v tomto případě žalující straně). V dané věci bylo třeba vzít v potaz, že původně bylo žalováno jako nezákonný zásah provádění celé daňové kontroly, soud však dospěl k závěru o nezákonnosti pouze určité části kontroly (viz výroky I. a III.). Poměr úspěchu a neúspěchu ve věci se tím vyrovnal. Nic na tom nemohl změnit ani mezitímní úspěch žalobkyně v řízení o kasační stížnosti, protože rozhodující je finální úspěch ve věci. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 23. 9. 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.