



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **SAKO Brno a.s.**, IČ: 60713470
sídlem Jedovnická 4247/2, 628 00 Brno
zastoupen BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2018, č. j. 46152/18-5200-11433-711413

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 11. 2018, č.j. 46152/18/5200-11433-711413, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce BDO Czech Republic s.r.o., se sídlem Praha, Nádražní 344/23.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 16. 2. 2018, č. j. 576538/18/3002-50522-708345 tak, že penále bylo sníženo na částku 0 Kč a výše doměřené daně 1 483 900 Kč zůstala stejná.

II. Obsah žaloby

2. Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce následujícími námitkami. Předně namítl formální zahájení daňové kontroly za rok 2014, čímž správce daně neumožnil žalobci podat dodatečné daňové přiznání a zvýšit daňovou povinnost za rok 2014 v návaznosti na výsledek doměřovacích řízení za roky 2011 a 2012. Podle žalobce formální zahájení daňové kontroly žalovaný nerozporoval a v souladu s ustanovením § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil rozhodnutí prvostupňového správce daně tak, že penále snížil na částku 0 Kč.
3. Podle žalobce je řízení o dani za rok 2014 stíženo procesní vadou, která měla vliv na výši doměřené povinnosti. Vadou je podle něj to, že správce daně prvního stupně vydal rozhodnutí (dodatečný platební výměr za rok 2014) na základě dosud nepravomocných rozhodnutí za roky 2011 a 2012, ve kterých snižoval vykázanou ztrátu.
4. Žalovaný dal žalobci stran nesprávného postupu správce daně ve vztahu k dani za zdaňovací období roku 2014 za pravdu s tím, že daňové řízení mělo být iniciováno až po okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů za roky 2011 a 2012, a uzavřel, že tato procesní vada není natolik zásadní, aby způsobovala nezákonnost rozhodnutí o dodatečném stanovení daně, s čímž žalobce nesouhlasí. Podle žalobce je právní moc taková vlastnost rozhodnutí, která je činí konečná, závazná a nezměnitelná, a připustí-li žalobce, že i stanovení daně na podkladě (jiného) nepravomocného rozhodnutí je toliko zhojitelnou procesní vadou, poté dle jeho názoru přestává právo plnit svou funkci ve společnosti.
5. V této souvislosti žalobce namítl, že správce daně zahájením daňové kontroly za předmětné období, úmyslně hodlal prodloužit lhůtu pro stanovení daně o další 3 roky. Ze spisového materiálu je patrná nulová aktivita správce daně stran prověřování daňových povinností žalobce. Zahájení daňové kontroly správce daně sledoval i uložení sankce ve formě penále z doměřené daně. Dle žalovaného lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období 2014 neovlivnilo zahájení daňové kontroly, nýbrž vykázané ztráty v letech 2011 a 2012, a to ve smyslu ustanovení § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) s tím, že lhůta pro stanovení daně za toto období, stejně tak jako za zdaňovací období let 2011 až 2016 tedy skončí ve smyslu ustanovení § 148 daňového řádu dne 1. 7. 2021. Žalobce s takovým výkladem ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nesouhlasí. Namítl, že názor žalovaného vychází z nepřípustného principu tzv. řetězení ztrát.
6. Žalobce má za to, že ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se vztahuje pouze na zdaňovací období, ve kterém byla ztráta vykázána, a pak na taková následující zdaňovací období, ve kterých byla ztráta reálně uplatněna, jak částečně tak úplně, a má za

to, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014 uplynula dne 1. 7. 2018 (za aplikace ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu), neboť žalobce uplatnit ztrátu z let 2011 a 2012 plně právě ve zdaňovacím období roku 2014. Jde tedy o poslední zdaňovací období, které v tu chvíli určuje běh a délku lhůt pro stanovení daně za období let 2011 až 2014 včetně. Žalobce stejně jako v odvolání uplatňuje námitku prekluze. Prekluze daně za zdaňovací období roku 2014 nastala dne 1. 7. 2018. Právní moc dodatečných platebních výměrů za roky 2011 a 2012 nastala dne 27. 7. 2018, tedy téměř měsíc po prekluzi roku 2014. Správce daně účelově, ryze formálně zahájil daňovou kontrolu právě s vědomím toho, že by se mohl ocitnout v prekluzi za rok 2014. Pasivitu správce daně v řízeních za roky 2011 a 2012 pak nelze kompenzovat účelovým zahájením daňové kontroly za rok 2014.

7. Závěrem namítl, že nesouhlasí s rozhodnutím žalovaného, kterým mu bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012. Proti rozhodnutím správce daně brojil správní žalobou s tím, že pokud by žalobce byl v tomto sporu (za roky 2011 a 2012) úspěšný a ke snížení ztrát by ve výsledku nedošlo, nebyla by z pohledu práva možnost, jak tento stav „převést“ do zdaňovacího období roku 2014.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k žalobním námitkám týkajícím se vydání dodatečného platebního výměru na základě dosud nepravomocných rozhodnutí za roky 2011 a 2012, zahájení daňové kontroly a prekluzivní lhůty pro stanovení daně, uvedl, že v průběhu daňových kontrol za zdaňovací období r. 2011 a 2012 byla zahájena i daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2014 (dne 22. 4. 2016), a to pouze v omezeném rozsahu se zaměřením na správnost odečtu daňové ztráty, přičemž lze uvést, že i z kontroly správnosti odečtu daňové ztráty, mající vliv na výslednou daňovou povinnost, lze vyvodit možnost zahájení daňové kontroly. Daňové kontroly byly úzce provázány a správci daně postačovalo to, co získal na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2011 a 2012. S výsledky daňové kontroly daně z příjmů právnických osob rok 2014 byl žalobce seznámen dne 10. 7. 2017 a již dne 29. 3. 2017 byly správcem daně vydány Dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za rok 2011 a 2012.
9. Ke lhůtě pro stanovení daně uvedl, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje speciální právní úpravu vůči § 148 daňového řádu. Vyměřenou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2012, kterou si žalobce odečetl od základu daně ve zdaňovacím období roku 2014, mohl žalobce naposledy uplatnit v roce 2017. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 tak končí stejně jako lhůta pro stanovení daně v tento poslední rok, kdy měl žalobce možnost uplatnit ztrátu za zdaňovací období roku 2012. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 začala běžet dne 1. 7. 2018, a pokud nedojde k úkonům dle § 148 odst. 2, 3 či 4 daňového řádu, poslední den této lhůty by připadnul na 1. 7. 2021. Ve stejný den by tak skončila i lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014.

10. Jestliže se žalovaný vyslovil o tzv. formálnosti zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, měl pouze na mysli skutečnost, že zahájení předmětné kontroly nemělo vliv na lhůtu pro stanovení daně, jejíž konec by s ohledem na výše uvedené připadal až na 1. 7. 2021. Žalovaný zásadně nesouhlasil s tvrzením žalobce, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 uplynula dnem 1. 7. 2018.
11. Žalovaný připustil, že dodatečný platební výměr byl vydán, aniž by bylo pravomocně rozhodnuto o daňových ztrátách na dani z příjmů právnických osob z let 2011 a 2012, které žalobce uplatnil v roce 2014. Žalovaný přihlédl ke skutečnosti, že v době rozhodování odvolacího orgánu o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nabyly již rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj č. j. 1398126/17/3002-50522-711864 ze dne 29. 3. 2017 (dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011) a č. j. 1397584/17/3002-50522-711864 ze dne 29. 3. 2017 (dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012) právní moci, a to dne 27. 7. 2018, kdy nabylo právní moci rozhodnutí odvolacího orgánu č. j. 33426/18/5200-11434-706502 ze dne 26. 7. 2018, kterým byla podaná odvolání zamítnuta a napadená rozhodnutí správce daně potvrzena. Daňové ztráty na dani z příjmů právnických osob za rok 2011 a 2012 tedy byly dne 27. 7. 2018 pravomocně vyměřeny.
12. Zároveň žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce ohledně aplikace § 38r odst. 2 ZDP namísto § 148 daňového řádu, přičemž k této námitce odkázal podrobně na judikaturu správních soudů.

IV. Posouzení věci

13. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání.

a. Důsledky zrušení rozhodnutí o doměření daně z příjmů za zdaňovací období 2011 a 2012

14. Rozsudkem ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31Af 79/2018-90, zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 7. 2018, č. j. 33426/18/5200-11434-706502, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, a to dodatečnému platebnímu výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, č. j. 1398126/17/3002-50522-711864 ze dne 29. 3. 2017, a dodatečnému platebnímu výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, č. j. 1397584/17/3002-50522-711864 ze dne 29. 3. 2017.

15. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodu [43] uvedl, že podmínkou pro doměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014 byla právní moc dodatečných platebních výměrů na daňovou ztrátu u daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období roků 2011 a 2012.
16. Sám žalovaný považuje právní moc dodatečných platebních výměrů za roky 2011 a 2012 za podmínku pro to, aby ve věci mohlo být vůbec rozhodnuto a aby mohla být případně žalobci změněna daňová povinnost za rok 2014, jelikož její změna je vázána na změnu předcházejících platebních výměrů. Jedná se tedy zjevně o rozhodnutí vzájemně podmíněná.
17. V případě podmíněných rozhodnutí soud zdůrazňuje rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017–88, ve kterém Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že „*V řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí správního orgánu soud zohlední k žalobní námitce zrušení nebo změnu podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu, přestože ke zrušení nebo změně došlo po vydání napadeného (podmíněného) rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).*“
18. Žalobce na provázanost obou rozhodnutí poukázal v žalobě a napadl nezákonnost nyní žalobou napadeného rozhodnutí i s ohledem na nezákonnost uvedených platebních výměrů.
19. Soud se zcela ztotožňuje se závěry jak žalovaného, tak i žalobce, že vydání rozhodnutí o dani z příjmů za zdaňovací období roku 2014 je podmíněno pravomocnými, tedy řádnými opravnými prostředky rozhodnutími o dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a 2012. Jestliže soud zrušil rozhodnutí žalovaného, kterými byla doměřena daňová ztráta u daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období roků 2011 a 2012, nemůže nyní postupovat jinak, než zrušit i nyní napadené rozhodnutí.
20. Soud zároveň konstatuje, že nevyhověl návrhu žalovaného na přerušení řízení a nevyčkal výsledků řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí zdejšího soudu ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2011 a 2012 s ohledem na to, že je jednak vázán tímto svým rozhodnutím a jednak proto, že kasační stížnost jako mimořádný opravný prostředek nemá odkladný účinek.

b. Formální zahájení daňové kontroly a prekluze

21. Jakkoliv již s ohledem na shora uvedené není možný jiný závěr než zrušení nyní žalobou napadeného rozhodnutí, považuje soud za vhodné posoudit i další námitky v souvislostech daňových kontrol za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2014. Klíčovou otázkou pro posouzení vyměření daně je posouzení zahájení daňové kontroly a dopad tohoto úkonu na lhůtu pro vyměření daně.
22. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část

uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; pokud byla daňová ztráta nebo její část uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně ve zdaňovacím období předcházejícím období, za které byla daňová ztráta stanovena, končí lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

23. Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví.
24. Daňová ztráta vznikla poprvé ve zdaňovacím období roku 2011, odečítat ji mohl žalobce v pěti následujících zdaňovacích obdobích, tj. v roce 2012, 2013, 2014, 2015 a 2016. Daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2012 mohl odečítat v pěti následujících zdaňovacích obdobích, tj. v roce 2013, 2014, 2015, 2016 a 2017. Zákon běh lhůty pro stanovení daně upravuje naprosto jasně.
25. Citované ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů jednoznačně dopadá jednak na zdaňovací období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena, ale zároveň i na *všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část*.
26. Podmínkou pro prodloužený běh lhůty je možnost uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena
27. Při splnění této podmínky *lhůta pro stanovení daně končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit*, tj. v případě daňové ztráty za zdaňovací období roku 2011 by uplynula lhůta v případě rozpouštění ztráty ve lhůtě pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016.
28. Shodné závěry ohledně běhu lhůty pro stanovení daně, které platí pro zdaňovací období roku 2011 a 2012, tak s ohledem na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí i pro zdaňovací období roku 2014, neboť se jedná o jedno z *následujících* zdaňovacích období, ve kterém nejmenš mohla žalobce daňovou ztrátu uplatnit, ale zjevně ji i uplatnil.
29. Zdejší soud k tomu poukazuje na aktuální judikaturu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 7. 2020 ve věci sp. zn. 9 Afs 81/2020 konstatoval, že „NSS se vztahem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 148 daňového řádu opakovaně zabýval a shledal, že obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o lex specialis k obecné právní úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 109, či ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20). Z hlediska počítání lhůty pro doměření 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 (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).“

30. Současně v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud odkázal i na své předchozí rozhodnutí a uvedl, že „V bodě [26] opakovaně citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019 - 48 NSS odmítl, že by ke zkrácení běhu lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů mohlo dojít v důsledku takového faktického kroku, jakým je uplatnění daňové ztráty pouze v prvních letech pětiletého období umožněného zákonem. Konkrétně zde uvedl: „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 9 Afs 81/2020 - 43 pokračování daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období.““
31. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozhodnutí zabýval zcela konkrétně během lhůty dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a uvedl: „[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. Výklad, který by umožnil správci daně vyměřit daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2013 nejdříve ve lhůtě odvíjející se od zdaňovacího období 2018 (počátek lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013 by se také řídil § 38r odst. 2 uvedeného zákona), považuje NSS za absurdní. **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. ... [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 vykazané 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.

32. [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.
33. Ve shodě s uvedeným soud proto konstatuje, že v podmínkách nyní posuzované věci i pro zdaňovací období roku 2014 platí, že lhůta pro stanovení daně končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
34. Soud nijak nezpochybňuje, že zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2014 dne 22. 4. 2016 lze s ohledem na absenci jakýchkoliv relevantních navazujících úkonů správce daně hodnotit (ve shodě se žalovaným) jako formální, nicméně nelze se ztotožnit s hodnocením žalobce, že by jediným smyslem zahájení daňové kontroly bylo zachování lhůty pro stanovení daně.
35. Jakkoliv se soud neshoduje v hodnocení běhu lhůty pro stanovení daně se žalovaným, který vychází ze svého pohledu na tzv. řetězení ztrát, tak musí konstatovat, že se neshoduje ani s názorem, který vyjádřil žalobce, tj. že lhůta pro stanovení daně v případě daně z příjmů právnických osob za rok 2014 uplynula 1. 7. 2018.
36. Od toho se pak nutně odvíjí názor soudu na zachování lhůty pro stanovení daně, resp. účelovost zahájení daňové kontroly. Samotné formální zahájení daňové kontroly totiž soud nepovažuje za natolik fatální pochybení správce daně, které by mělo vést k rozporu vyměření daně se zákonem, zvláště v situaci, pokud by nejpozději v odvolacím řízení byla odstraněna pochybení, která by formálním případně předčasným zahájením kontroly měla dopad do práv daňového subjektu.
37. V nyní posuzované věci s ohledem na délku lhůty pro stanovení daně nemohlo zahájení daňové kontroly v dubnu 2016 mít za účel formální prodloužení lhůty pro stanovení daně, neboť rok 2016 představoval v případě daně z příjmů za rok 2011 poslední zdaňovací období, ve kterém mohla být uplatněna daňová ztráta, a v případě daně z příjmů za rok 2012 představoval předposlední zdaňovací období. Samotný rok 2014 je v případě zdaňovacího období roku 2011 a 2012 jedním ze zdaňovacích období, ve kterých mohla být daňová ztráta uplatněna. Ani v jednom případě rok zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2014 nebyl posledním rokem běhu lhůty pro stanovení daně, neboť v případě zdaňovacího období roku 2011 zbývaly do konce lhůty 4 roky (rok 2016 plus

lhůta pro stanovení daně za rok 2016) a v případě zdaňovacího období roku 2012 dokonce 5 let (tj. rok 2016, rok 2017 a lhůty pro stanovení daně za rok 2017).

38. Jediným fatálním důsledkem formálního a předčasného zahájení daňové kontroly byla nemožnost žalobce reagovat na výsledky daňových kontrol za zdaňovací období let 2011 a 2012 dodatečným daňovým přiznáním tak, aby se vyhnul povinnosti hradit penále z doměřené částky a zohlednil závěry správce daně stran výše uplatněné ztráty v uvedených zdaňovacích obdobích. Zároveň tuto skutečnost jako pochybení vytkl správce daně žalovaný a napravil ji v odvolacím řízení tím, že žalobci stanovil penále ve výši 0 %. Soud má za to, že tímto postupem bylo pochybení správce daně napraveno. Tento postup žalovaného byl dle názoru soudu v konečném důsledku ve prospěch žalovaného, neboť zcela eliminoval jeho povinnost hradit penále, tudíž žalovaný postupoval tak, jako by bylo podáno dodatečné daňové přiznání.
39. V souvislosti se vším shora uvedeným se soud musel zabývat i tvrzením žalobce, že daňové řízení mělo být iniciováno až po okamžiku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů za roky 2011 a 2012, a pokud bylo iniciováno dříve, jedná se o takovou vadu, kterou nelze zhojit v odvolacím řízení.
40. Samotná otázka zahájení daňové kontroly před skončením daňové kontroly za související zdaňovací období souvisí s obsahem daňové kontroly jako takové. Jestliže cíl daňové kontroly koresponduje se základním cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu), tak je jejím cílem především správné zjištění a stanovení daně. V obecné rovině jde v rámci daňové kontroly o kontrolu daňových povinností, podaných tvrzení a jiných rozhodných skutečností a správce daně v jejím rámci především ověřuje tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně a ověřuje, zda daň byla stanovena ve správné výši.
41. Z obsahu správního spisu jasně plyne, že v době zahájení daňové kontroly disponoval správce daně předběžnými zjištěními, z nichž vyplýval fakt, že daňová ztráta za zdaňovací období let 2011 a 2012 byla uplatněna právě ve zdaňovacím období roku 2014. Je proto zřejmé, že v případě kontroly daňových povinností za zdaňovací období let 2011 a 2012 logicky správce daně přistoupil i ke kontrole zdaňovacího období roku 2014. Jednotlivá zdaňovací období jsou jasně provázaná a změna daňové povinnosti za roky 2011 a 2012 se musela projevit ve zdaňovacím období roku 2014. Zároveň správce daně ale nemohl postupovat jinak, než doměřit daň za rok 2014 až poté, co byla doměřena související daňová povinnost. Uplatnění ztráty v navazujících zdaňovacích obdobích ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů je beneficiem zákonodárce, které se projevuje ve specifické úpravě lhůty pro stanovení daně dle § 38r téhož zákona.
42. I s ohledem na specifický běh lhůty pro stanovení daně dospěl soud k závěru, že s ohledem na provázanost zdaňovacích období skutečnost, že správce daně zahájil daňovou kontrolu ještě před tím, než pravomocně rozhodl o stanovení daně za předcházející zdaňovací období, nemohla v nyní posuzované věci způsobit tak fatální následek, že by případné doměření daně bylo v rozporu se zákonem v situaci, kdy rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až po pravomocném stanovení daně a zároveň bylo stanoveno žalobci penále ve výši 0 %. Tím soud v žádném případě obecně neaprobuje postup správce daně a má za to, že

v přezkoumávaném případě by bylo jistě vhodnější nejprve stanovit pravomocně daň za zdaňovací období let 2011 a 2012, nicméně s ohledem na postup žalovaného a skutečnost, že k prověřování daňové povinnosti za rok 2014 nedošlo na samém konci prekluzivní lhůty (a prekluzivní lhůta nebyla účelově prodlužována zahájením daňové kontroly, jak soud dovodil výše) neshledal soud v tomto postupu důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. S ohledem na postup žalovaného soud dospěl k závěru, že pochybení správce daně byla napravena, neboť jelikož nemohlo dojít k prekluzi práva doměřit daň, jediný skutečný negativní následek pro žalobce spočíval v nemožnosti podat dodatečné daňové přiznání a vyhnout se povinnosti platit penále z doměřené částky, což žalovaný svým rozhodnutím napravil.

V. Závěr a náklady řízení

43. S ohledem k výše uvedenému nezbylo zdejšímu soudu než napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušit pro nezákonnost dle § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1 s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vázán právními názory zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
44. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů za právní zastoupení za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb., tedy 6 200 Kč. Dále náleží žalobci náhrada nákladů za paušální náhradu výdajů podle ustanovení § 13 vyhl. 177/1996 Sb. za shodné dva úkony právní služby, tj. 600 Kč a částka 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Celkem náhrada nákladů řízení představuje spolu s DPH částku 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. listopadu 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

