



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **Nečtinská realitní a. s.,** IČ 291 20 551
sídlem Nečtiny 216, 331 62 Nečtiny
zastoupená advokátem Mgr. Petrem Pařilem
sídlem Škárova 809/16, 612 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13215/19/5200-11435-711868,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 18. 4. 2018, č. j. 357929/18/2309-50523-403221 – dodatečný platební výměr, jímž byla podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu žalobkyni z moci úřední doměřena daň z příjmu právnických osob vyšší o částku ve výši 700 720 Kč, čímž současně vznikla žalobkyni zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 140 144 Kč.

II.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně nejprve namítala, že jí prvoinstanční správní orgán doručil výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dne 18. 8. 2017. Tento úkon finančního úřadu nemohl mít za následek prodloužení prekluzivní lhůty, která podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 31. 3. 2017, neboť byla učiněna až po jejím uplynutí. S ohledem na to žalobkyně v řízení před správním orgánem namítala prekluzi práva na stanovení daně, když tato uplynula ve smyslu shora uvedeného ustanovení daňového řádu. Finanční úřad pro Plzeňský kraj k námitce prekluze ovšem nepřihlédl a neučinil tak ani žalovaný. Oba orgány argumentovaly tím, že na daný případ se použije lhůta dle § 38r zákona o daních z příjmů, a to z toho důvodu, že žalobkyně vykázala za zdaňovací období roku 2012 daňovou ztrátu. Žalobkyně považovala tuto argumentaci za nesprávnou a měla za to, že § 38r zákona o daních z příjmů se v posuzovaném případě neuplatní.
3. V této souvislosti žalobkyně poukazovala na znění obou shora uvedených ustanovení, tj. § 38 zákona o dani z příjmu a § 148 odst. 1 daňového řádu a konstatovala, že je možné je vyložit různými způsoby, a to následně. Ustanovení §38r je speciální ustanovení vůči § 148 odst. 1 vždy, což je výklad zastávaný žalovaným, nebo § 38r je speciální ustanovení vůči § 148 odst. 1 pouze v případě daňových povinností v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou nebo jejím uplatněním – výklad zastávaný žalobkyní.
4. Žalobkyně pokračovala tím, že oba správní orgány tvrdí, že § 38r zákona o daních z příjmů je speciální ustanovení k § 148 odst. 1 daňového řádu. Dle jejího názoru mají tyto orgány pravdu pouze částečně. Ustanovení § 38r zákona o dani z příjmu ve svém textu hovoří jen o daňové ztrátě, nikoliv o daňové povinnosti jako celku. Pokud je tedy aplikována delší lhůta dle § 38r zákona o dani z příjmu, poté by tato lhůta měla být aplikována souladně se zákonem, tedy jen ve vztahu k tvrzené daňové ztrátě a logicky k vyměřené dani, která je v příčinné souvislosti s tvrzenou daňovou ztrátou. Pokud snad došlo k porušení některého ustanovení zákona o daních z příjmů, ale toto porušení je bez jakékoli příčinné souvislosti s tvrzenou daňovou ztrátou, nemůže se na vyměření daně aplikovat lhůta dle § 38r, ale pouze a jen lhůta dle § 148 daňového řádu. S ohledem na povahu daňové ztráty, kterou lze odečíst od základu daně, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, je promlčecí doba stanovená v § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmu opodstatněná ve vztahu k vyměření daňové ztráty a jejímu odečtení od základu daně. Pakliže daňový subjekt u určení nebo odečtu daňové ztráty pochybí, může správce daně v souvislosti s tímto pochybením doměřit daň ve lhůtě dle § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmu a stejně tak může překontrolovat následující období, ve kterém byla daňová ztráta uplatněna. Pokud však porušení povinnosti nesouvisí s vyměřením nebo odečtem daňové ztráty, tzn. není s ním v příčinné souvislosti, není zde dle názoru žalobkyně opodstatnění pro aplikaci delší

promlčecí doby a měla by být aplikována doba tříletá, v souladu s ustanovením dle § 148 odst. 1 daňového řádu.

5. Dále žalobkyně upozorňovala na bezdůvodnou nerovnost subjektů a konstatovala, že pakliže dva obdobné subjekty ve stejný rok udělají stejnou chybu při vyplnění daňového přiznání, měly by oba subjekty mít stejné očekávání týkající se prekluze práva na stanovení daně. Z odůvodnění žalovaného vyplývá, že je zcela v pořádku, aby tyto dva obdobné subjekty měly různou prekluzivní lhůtu, přestože porušily stejnou povinnost, která se nijak nedotýká daňové ztráty z předchozích období. Správní orgány argumentují, že prekluzivní doba se vztahuje na všechny subjekty, „které mohly uplatnit daňovou ztrátu“ bez ohledu na to, zda porušení povinnosti stanovené daňovými předpisy mělo dopad na výši vyměřené (odečtené) daňové ztráty. V případě takového extenzivního výkladu ustanovení § 38 odst. 2 zákona o dani z příjmu, by při jakémkoliv porušení daňových předpisů, vznikly by 2 typy subjektů, a to subjekt, kterému vzniklo právo na uplatnění daňové ztráty – je mu stanovena delší prekluzivní doba dle § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmu, a subjekt, kterému nevzniklo právo na uplatnění daňové ztráty – je mu stanovena tříletá prekluzivní doba dle § 148 odst. 1 daňového řádu. To vše bez ohledu na to, zda porušení povinnosti bylo v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou. Podle žalobkyně tedy mohou různé promlčecí doby při porušení stejné povinnosti vznikat i jednomu subjektu, stačí, aby jednou byla porušena povinnost před obdobím, za které byla vyměřena daňová ztráta a podruhé v období po vyměření daňové ztráty.
6. Za zcela nesprávný rovněž žalobkyně považovala závěr o možném řetězení lhůt dle § 38r zákona o dani z příjmu. Žalovaný neuvádí řádnou argumentaci, která by odůvodňovala závěr o tom, že lhůty dle uvedeného ustanovení podléhají řetězení. Dle tvrzení žalovaného v důsledku toho, že žalobkyně vykazala daňovou ztrátu v roce 2014, 2015 a 2016 se lhůta pro stanovení daně za období roku 2013 prodlouží až do 1. 4. 2025. Žalovaný bez bližšího odkazu na konkrétní ustanovení platné právní úpravy, které toto řetězení výslovně připouští, dovodil závěr o řetězení lhůt. Žalovaný sice odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni, sp. zn. 30 A 167/2018-50 ze dne 14. 11. 2018, ale již bez toho, aniž by argumentaci z tohoto rozsudku přenesl řádně do svého rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že uváděný rozsudek nebyl zveřejněný ve sbírce soudních rozhodnutí, krajské soudy svá rozhodnutí běžně nezveřejňují a žalobkyně nebyla účastníkem řízení, ve kterém byl rozsudek vydán, není jí známa argumentace, kterou Krajský soud v Plzni podpořil svůj závěr o řetězení lhůt. Vzhledem k tomu, že v rozhodnutí chybí zdůvodnění závěru žalovaného ve vztahu k řetězení lhůt, je rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné.
7. Žalobkyně též namítala rozpor s judikaturou Ústavního soudu. Měla za to, že takový výklad a aplikace ustanovení § 38r zákona o dani z příjmu provedený žalovaným zakládá nedůvodnou nerovnost daňových subjektů, na které není dán veřejný zájem a je v rozporu se závěry Ústavního soudu uvedenými v rozhodnutích sp. zn. IV. ÚS 650/05-1, sp. zn. I. ÚS 1611/07-1 a sp. zn. IV. ÚS 666/02. Dle názoru žalobkyně by měl být aplikován restriktivní a ústavně souladný výklad daného ustanovení, tedy že prekluzivní lhůta dle § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmu se vztahuje pouze na porušení povinností souvisejících s vyměřením nebo odečtením daňové ztráty a v příčinné souvislosti s ní. Vzhledem k tomu, že daňová povinnost nebyla stanovena v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou, nemohlo být aplikováno ustanovení § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmu, nýbrž ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu. Dle § 148 daňového řádu došlo k prekluzi práva před jejím vyměřením, daň tak byla doměřena neoprávněně.

8. Dále žalobkyně uvedla, že skutečně vykázala za zdaňovací období roku 2012 daňovou ztrátu. Ovšem podala dodatečné daňové přiznání za rok 2012, ve kterém naopak vykázala daňovou povinnost – daňová ztráta, včetně práva na její uplatnění v následujících letech tak zanikla, a to s účinky ex tunc. Jak vyplývá z odůvodnění Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, tento předmětné dodatečné daňové přiznání akceptoval. Protože za rok 2012 vznikla daňová povinnost, zaniklo oprávnění uplatnit původně evidovanou daňovou ztrátu, a to s účinky ex tunc. Důsledkem zániku možnosti uplatnit daňovou ztrátu je i zánik důsledků dle § 38r zákona o daních z příjmů (za předpokladu, že se tyto důsledky někdy uplatnily). Pokud se tak na žalobkyně někdy vztahovalo ustanovení § 38r, poté účinky tohoto ustanovení zanikly zánikem existence daňové ztráty. Vzhledem k výše uvedenému ve vztahu k příčinné souvislosti měla žalobkyně za to, že Finanční úřad pro Plzeňský kraj neměl oprávnění po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 vyměřit daň dodatečně a žalovaný měl povinnost z tohoto důvodu rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj zrušit a přezkoumat.
9. Závěrem žalobkyně konstatovala, že správce daně ve svém rozhodnutí tvrdil porušení § 24 odst. 11 zákona o daních z příjmů, když rozdíl mezi přeceněnou hodnotou a původní pořizovací hodnotou nebyl daňovým subjektem vykázán na ř. 40 daňového přiznání jako částka zvyšující výsledek hospodaření. Doměření daně v případě porušení § 24 odst. 11 zákona o dani z příjmu je obecně omezeno tříletou lhůtou dle ustanovení § 148 daňového řádu. Skutečnost, že za zdaňovací období roku 2012 byla vyměřena daňová ztráta, není v příčinné souvislosti s tvrzeným porušením § 24 odst. 11 zákona o dani z příjmu a nijak s ním nesouvisí. Nehledě na to, že oprávněnost uplatnění daňové ztráty nebyla správcem daně přezkoumávána. Za těchto okolností byla žalobkyně přesvědčena, že na tvrzené porušení povinnosti dle § 24 odst. 11 zákona o daních z příjmů se vztahuje prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 2, která před vydáním napadeného rozhodnutí již uplynula. Daň ve výši 700 720 Kč a penále ve výši 140 144 Kč doměřené správcem daně tak byly vyměřeny neoprávněně a v rozporu se zákonem. Vzhledem k výše uvedenému rozhodnutí žalovaného stojí na nesprávném právním posouzení, daň byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty a postup žalovaného je tak nezákonný.
10. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalované k žalobě

11. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný nejprve stručně shrnul žalobní námitky a poté k nim uvedl, že námitky žalobkyně směřují zejména proti výkladu § 38r zákona o daních z příjmů, k čemuž žalovaný předně odkazoval na znění souvisejícího § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obdobně (tak jak je uvedeno v poukazovaném § 34 odst. 1 zákona o dani z příjmu) se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace. Žalovaný byl přesvědčen, že výklad citovaných ustanovení je dostatečně jasný a srozumitelný a nepřipouští vícero možností výkladu, jak tvrdí žalobkyně. Z poukazovaných ustanovení jednoznačně vyplývá, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Ve zde řešeném případě není pochyb o tom, že žalobkyni vznikla a byla vyměřena daňová ztráta za zdaňovací období

roku 2012, kterou si žalobkyně mohla uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně nejpozději v daňovém přiznání za zdaňovací období započaté v roce 2017. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012, za které byla daňová ztráta vyměřena, by tak za 5 následujících zdaňovacích období (roku 2013, 2014, 2015, 2016, 2017), v nichž bylo možné tuto daňovou ztrátu uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, uplynula ve smyslu ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů až dnem, kdy uplyne lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017, tj. nejdříve ke dni 1. 4. 2021. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů žádným způsobem neomezuje správce daně v tom, jaké transakce či jiné skutečnosti mající vliv na daňovou povinnost poplatníka lze ve lhůtě pro vyměření daně zde stanovené prověřovat a neomezuje ho ani v tom, že by bylo možné ve zdaňovacím období uplatnění odečtu vyměřené daňové ztráty doměřit pouze neoprávněně uplatněný odečet daňové ztráty. Žádnou takovou restriktivní podmínku § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů neobsahuje, na rozdíl od odstavce následujícího, který se týká běhu prekluzivní lhůty v případě nedodržení podmínek finančního leasingu. Z uvedeného lze tedy dovodit, že pokud by bylo záměrem zákonodárce, např. omezit rozsah přezkumu apod., toto by v předmětném ustanovení uvedl, což ovšem neučinil. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů jednoznačně a konkrétně stanoví zvláštní lhůtu pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů právnických osob a následně také pro vyměření daně z příjmů v případě možnosti uplatnění takto vyměřené daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně.

12. Prekluzivní lhůta dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se tedy vztahuje na všechny subjekty, jimž byla vyměřena daňová ztráta, kterou lze v zákonném časovém testu uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, bez ohledu na to, zda porušení povinnosti stanovené daňovými předpisy bylo v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou. S ohledem na uvedené tedy považoval žalovaný námitku žalobkyně, že právo na uplatnění daňové ztráty zaniklo, jelikož žalobkyně vykázala daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2012, ale následně podala dodatečné daňové přiznání za rok 2012, ve kterém naopak vykázala daňovou povinnost, za nedůvodnou, jelikož aplikace § 38r je podmíněna pouze tím, že daňovému subjektu vznikne a je vyměřena daňová ztráta, což ve zde řešeném případě nepochybně nastalo.
13. S ohledem na uvedené nelze podle žalovaného přisvědčit ani námitce žalobkyně, že smyslem a účelem právní úpravy § 38r zákona o daních z příjmů je prodloužení prekluzivní lhůty pouze ve vztahu k vyměření daňové ztráty a jejímu odečtení od základu daně, jelikož jak již bylo uvedeno v bodě 22 napadeného rozhodnutí, možnost uplatnit daňovou ztrátu až v pátém zdaňovacím období mohou ocenit poplatníci, kteří generují kladný základ daně až po vícero letech, i proto musí existovat možnost pro správce daně vrátit se do období vzniku daňové ztráty, aby nedošlo k situaci, kdy poplatník uplatní daňovou ztrátu jakožto položku odčitatelnou od základu daně, ale správce daně nebude mít nástroj, jak oprávněnost tohoto snížení základu daně a daně samotné podrobit kontrole. Zároveň je třeba uvést, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů dává daňovým subjektům právo podat v této delší speciální lhůtě dodatečné daňové přiznání na změnu daňové povinnosti, jejímž důvodem jsou i jiné skutečnosti, než uplatněný odpočet daňové ztráty. Je tak diskutabilní otázkou, zda daná úprava skutečně představuje znevýhodnění daňových subjektů vykazujících daňovou ztrátu oproti daňovým poplatníkům přiznávajícím daňovou povinnost. Poplatník tak může podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě dle § 38r zákona o daních z příjmů, přičemž dle § 148 daňového řádu již lhůta uplynula. Nelze tak a priori hovořit o nevýhodě, neboť lhůta pro stanovení daně

(vyměření, doměření) v kontextu ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů je stejná jak pro poplatníky, tak správce daně.

14. Žalovaný byl přesvědčen, že při aplikaci § 38r zákona o daních z příjmů nelze bez dalšího hovořit o bezdůvodné nerovnosti subjektů, když takový postup přímo vyplývá ze znění § 38r zákona o daních z příjmů a v souladu se zásadou zákonnosti je tímto ustanovením správce daně vázán. Žalovaný v této souvislosti odkazoval na bod 23 napadeného rozhodnutí a dále konstatoval, že žalobkyní citovaná judikatura Ústavního soudu není na zde řešený případ přílehlavá. Žalovaný považoval námitky žalobkyně za nedůvodné, jelikož postup dle § 38r zákona o daních z příjmů nelze podmiňovat tím, zda porušení povinností přímo souvisí s vyměření nebo odečtením daňové ztráty či zda daňový subjekt svá tvrzení podáním dodatečného daňového přiznání následně nezmění. Takové podmínky ze znění § 38r zákona o daních z příjmů nevyplývají. S ohledem na uvedené tedy nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že na tvrzené porušení povinnosti dle § 24 odst. 11 zákona o daních z příjmů se vztahuje prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 2 daňového řádu, jelikož na toto porušení povinnosti se vztahuje právě lhůta dle § 38r zákona o daních z příjmů, která doposud neuplynula.
15. K námitce žalobkyně, že žalovaný bez bližšího odkazu na konkrétní ustanovení dovodil, že lhůty dle § 38r podléhají řetězení, žalovaný předně uvedl, že otázka řetězení lhůt není pro zde řešený případ rozhodná, jelikož, jak již bylo uvedeno v bodě 16 napadeného rozhodnutí, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 by uplynula ve smyslu ustanovení § 38r zákona o dani z příjmu až dnem, kdy uplyne lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017, tj. nejdříve ke dni 1. 4. 2021 a výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla žalobkyni doručena dne 18. 8. 2017, tedy nepochybně ještě před uplynutím této lhůty.
16. K námitce žalobkyně, že žalovaný pouze odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni, ale jeho argumentaci nepřenesl do napadeného rozhodnutí a tato argumentace není žalobkyni známá, jelikož tento rozsudek nebyl zveřejněn ve sbírce rozhodnutí, žalovaný konstatoval, že toto rozhodnutí je veřejně dostupné na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu (<http://nssoud.cz>), tudíž nelze souhlasit s žalobkyní, že by neměla možnost se s odůvodněním tohoto rozhodnutí seznámit, nicméně ani v případě, že by toto rozhodnutí veřejně dostupné nebylo, nelze hovořit o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, když tato dílčí otázka neměla na doměření daně žádný vliv.
17. V souvislosti s námitkou žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018 - 51. S ohledem na uvedené považoval žalovaný i tuto námitku žalobkyně za nedůvodnou, jelikož z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a z jakého důvodu byla žalobkyni doměřena daň. Otázka řetězení lhůt neměla na závěr o doměření daně žádný vliv. Napadené rozhodnutí tedy nelze z tohoto důvodu považovat za nepřezkoumatelné, když toto žalovaný uvedl pouze pro úplnost a žalobkyně si mohla argumentaci krajského soudu sama přečíst v odůvodnění uvedeného rozsudku.
18. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

19. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez

jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

20. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

V.

Rozhodnutí soudu

21. Žaloba není důvodná.
22. Rozhodnutím správce daně ze dne 18. 4. 2018 byla žalobkyni podle § 24 odst. 11 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, doměřena daň z příjmů za rok 2013 poté, co správce daně marně žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období roku 2012 daňovou ztrátu, přičemž správce daně žalobkyni vyměřil daň v souladu s tímto daňovým přiznáním. Žalobkyně uplatnila za zdaňovací období roku 2013 odečet ztráty spočívající v části ztráty vykázané v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012, přičemž správce daně žalobkyni vyměřil daň v souladu s tímto daňovým přiznáním. Dne 27. 9. 2017 podala žalobkyně dodatečné přiznání k dani z příjmů za rok 2012, v němž vykážala daň, již správce daně akceptoval, a vyměřil daň dle údajů v tomto daňovém přiznání, když při doměření daně za rok 2013 nezohlednil odečet daňové ztráty uplatněný v daňovém přiznání za rok 2013.
23. Popsaný skutkový stav byl mezi účastníky nesporný. Mezi účastníky vznikl spor o to, zda bylo právo správce daně doměřit daň za rok 2013 prekludováno či nikoli.
24. Pokud jde o relevantní právní úpravu, § 148 odst. 1 daňového řádu stanoví, že 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.
25. Popsanou právní úpravu soud vyložil tak, že lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní, tj. propadnou. Prekluzí se rozumí stav, kdy v důsledku plynutí času právo zaniká, v případě daní pak zaniká pravomoc daňového orgánu stanovit daň. Nemožnost stanovit daň v sobě zahrnuje zánik pravomoci vyměřit daň, která dosud nebyla stanovena. Poslední známá daň se okamžikem uplynutí lhůty pro stanovení daně stává nezměnitelnou a definitivní částkou odpovídající daňové povinnosti daňového subjektu bez ohledu na to, že pozdější zjištění může ukázat jiný výsledek. Uplyne-li marně prekluzivní lhůta, správce daně musí k jejímu uplynutí přihlížet z úřední povinnosti.
26. Podle § 34 odst. 1 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 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, 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 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.
27. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. dubna 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 -

77, který se ke sporné problematice vyjádřil, platí, že „Prekluzivní lhůta ve vztahu k zdaňovacímu období, v němž daňová ztráta vznikla, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. (...) Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, proto není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. (...) 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 prekluzivní lhůty při vzniku daňové ztráty také za účinnosti daňového řádu vyplývá ze specifické povahy tohoto institutu upraveného v zákoně o daních z příjmů. Není tedy žádných pochybností o tom, že v posuzované věci muselo být ustanovení § 38r odst. 2 věty první a odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, aplikováno. Z těchto ustanovení vyplývá, že konec běhu lhůty pro stanovení daně z příjmů se odvíjí od posledního zdaňovacího období, ve kterém lze daňovou ztrátu uplatnit.“ Lze odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. února 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 8, podle něhož „Lze tak obecně konstatovat, že § 38r ZDP je *lex specialis* k § 47 ZSDP.“

28. V rozsudku ze dne 9. září 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20. Nejvyšší správní soud zopakoval, že „Zdejší soud se výkladem § 38r zákona o daních z příjmů opakovaně zabýval a shledal, že uvedené ustanovení obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o *lex specialis* k obecné právní úpravě běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky zdejšího soudu 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 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74). Uvedená právní norma (v rozhodném znění) se přitom použije na veškeré poplatníky daně z příjmů (viz § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů a rozsudek zdejšího soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, přitom 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 zdejšího soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).“
29. Vzhledem k žalobním námitkám bylo pro rozhodnutí soudu klíčové posouzení, zda daňové orgány správně právně posoudily namítanou prekluzi práva doměřit žalobkyni daň z příjmů za rok 2013.
30. Z popsané právní úpravy vyplývá ve vztahu k prekluzi práva stanovit daň z příjmů za rok 2013, že tato lhůta by uplynula dne 31. 3. 2017 s výhradou naplnění podmínek uvedených v § 38r odst. 2 ve spojení s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně vykávala ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012 daňovou ztrátu a mohla ji uplatnit ještě v následujících pěti letech, tj. 2013 až 2017 (viz § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Proto podle citovaného § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, že lhůta pro vyměření daně jak pro rok 2012 (tj. slovy zákona: zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla), tak i pro roky 2013 až 2017 (tj. slovy zákona: všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit), končí dnem 31. 3. 2021, kdy uplynula lhůta pro vyměření za rok 2017 (tj. slovy zákona: poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit), a to proto, že daňovou ztrátu za rok 2012 bylo lze uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2013 až 2017 jako položku odčitatelnou od základu daně.

Z toho vyplývá, že lhůta pro vyměření daně za rok 2013 skončí až dne 31. 3. 2021. Jelikož tedy dosud neuplynula zákonem stanovená lhůta pro stanovení daně, nelze dospět k závěru, jak činí žalobkyně, že právo správce daně stanovit jí daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 prekludovalo. Lze tedy konstatovat, že dodatečný platební výměr správce daně ze dne 18. 4. 2018 i napadené rozhodnutí žalovaného byla vydána ve lhůtě pro doměření daně z příjmů za rok 2013 žalobkyni.

31. Ve vztahu k právní argumentaci žalobkyně, týkající se podmíněné speciality § 38r ve vztahu k § 148 zákona o daních z příjmů vázané na to, zda vyměření daně souvisí s uplatněnou daňovou ztrátou, uvádí soud následující: Jak je výše vyloženo, Nejvyšší správní soud otázku, zda je § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ustanovením speciálním ve vztahu k § 148 daňového řádu, již kladně ve své rozhodovací praxi vyřešil. Pokud tedy žalobkyně argumentuje tím, že § 38r zákona o daních z příjmu je speciálním ustanovením vůči § 148 daňového řádu jen za podmínky, že daňová povinnost vznikla v souvislosti s daňovou ztrátou, jde o výklad právně nesprávný. Žalobkyně ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů vykládá v rozporu se zněním tohoto zákonného ustanovení, pokud dovozuje, že se ustanovení týká jen lhůty pro vyměření daně související s daňovou ztrátou. Předmětné zákonné ustanovení takto nezní a podle svého obsahu se vztahuje na lhůtu k vyměření daně z příjmů, bez ohledu na to, zda a jakou souvislost s daňovou ztrátou má. Výklad zdejšího soudu není ani v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. Pokud žalobkyně argumentuje tím, že její právní výklad je odůvodněn tím, že vylučuje rozdílné délky prekluzivních lhůt pro skupinu daňových subjektů, které mohly uplatnit daňovou ztrátu, a které tak učinit nemohly, pak ani této argumentaci nelze přisvědčit, protože právě ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů přesně takové rozdílné délky lhůt pro vyměření daně stanoví. Soud aprobejuje vypořádání této námitky žalovaným v bodech 19 až 21 napadeného rozhodnutí.
32. Pokud žalobkyně namítá, že jí není znám obsah rozsudku zdejšího soudu, na nějž odkázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, pak soud uvádí, že všechna meritorní rozhodnutí správních soudů jsou veřejně dostupná na www.nssoud.cz a že žalobkyni proto nic nebránilo se s tímto rozhodnutím seznámit. Soud doplňuje, že pro posouzení případu účastníků řízení není rozhodné posouzení řetězení lhůt namítané žalobkyní, jak je výše uvedeno, protože v případě žalobkyně k žádnému řetězení lhůt nedošlo, proto byla v tomto ohledu žalobní námitka mimoběžná. Žalobkyní namítanou nepřezkoumatelnost pasáže napadeného rozhodnutí o řetězení lhůt soud nezjistil (bod 15 napadeného rozhodnutí), neboť je zde s odkazem na rozhodnutí zdejšího soudu vysvětleno, co je řetězením lhůt ke stanovení daně v případě daňových ztrát vzniklých a uplatňovaných v různých zdaňovacích obdobích a jak je nutno v takových případech běh prekluzivních lhůt posuzovat. I kdyby však napadené rozhodnutí bylo v části týkající se řetězení lhůt nesrozumitelné, na zákonnost napadeného rozhodnutí by to nemohlo mít vliv, neboť posuzovaný případ se řetězení lhůt netýká.
33. Dále soud vzhledem k žalobní námitce posuzoval, zda na popsaném závěru o běhu prekluzivní lhůty mění něco skutečnost, že žalobkyně podala v průběhu běhu prekluzivní lhůty (27. 9. 2017) dodatečné daňové přiznání za rok 2012, v němž vykážala daň akceptovanou správcem daně. Soud má za to, že žalobkyní namítaná popsaná skutečnost je vztahu k běhu prekluzivní lhůty právně bezvýznamná, protože žádný právní předpis s podáním dodatečného daňového přiznání žalobkyní důsledky ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty nespojuje. Jinými slovy, jednání daňového subjektu, který si odečte od základu daně vzniklou daňovou ztrátu, již si může uplatnit i v 5 následujících zdaňovacích

obdobích, a následně podá dodatečné daňové přiznání s vykázanou daní, nemění nic na tom, že lhůta pro vyměření daně jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všech pět následujících zdaňovacích období, kdy bylo lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, skončí až se lhůtou pro vyměření za poslední z těchto pěti zdaňovacích období. Žalobkyní zastávaný opačný názor by byl nejen v rozporu s textem zákona, ale i s jeho účelem, jímž je prodloužení lhůty pro stanovení daně, z něhož však může profitovat jak správce daně (má delší čas ke stanovení daně), tak i daňový subjekt (v této lhůtě smí podle § 141 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání, nebo lze povolit obnovu řízení podle § 119 daňového řádu, to vše z důvodů nemajících ničeho společného s daňovou ztrátou).

34. Další žalobní námitkou bylo, že § 38r zákona o daních z příjmů umožňuje dvojí právní výklad, a proto by měl být v souladu s judikaturou Ústavního soudu restriktivně aplikován mírnější výklad ve prospěch daňového subjektu. K tomu soud uvádí, že při výkladu předmětného zákonného ustanovení vycházel ze zásady, že se musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvede, a nikoliv z tohoto, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil. Při aplikaci ustanovení nejasných, rozporných a mezerovitých je soud povinen užít obecně uznávaná interpretační pravidla, ale nelze však interpretovat něco, co v zákoně není nebo nelze interpretaci k takovému závěru dospět (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 6. 1994, čj. 6 A 59/93-43). Žalobkyně se dovolávala toho, aby v případě sporného výkladu ust. § 38r zákona o daních z příjmů bylo v případě zjištěných pochybností postupováno mírněji, tj. aby soud přihlédl k zásadě *in dubio mitius*. Soud konstatuje, že uplatnění této zásady má místo pouze tehdy, pokud stojí proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti nebo nepřesnosti umožňuje více rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. Soud však ve shodě s rozhodovací praxí správních soudů v posuzovaném případě však nenalézá u předmětného zákonného ustanovení více srovnatelných výkladových alternativ, nýbrž než právě jedinou, výše popsanou. Proto neměl soud v případě účastníků řízení prostor pro aplikaci zásady *in dubio mitius*. Soud se ztotožňuje s vypořádáním této námitky žalovaným v bodě 23 napadeného rozhodnutí.
35. Lze tedy shrnout, že žalovaný v napadeném rozhodnutí aplikoval správný právní předpis, v jeho mezích správnou právní normu a nedopustil se ani při její aplikaci na zjištěný skutkový stav žádného pochybení, jež by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

36. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval.

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 19. prosince 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.

předseda senátu