



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, IČ 72080043, 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. Žaloba, aby soud zakázal Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 a nařídil mu, aby obnovil stav před zahájením daňové kontroly, se zamítá.
- II. Žaloba, aby soud zakázal Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 a nařídil mu, aby obnovil stav před zahájením daňové kontroly, se zamítá.
- III. Žaloba, aby soud zakázal Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a nařídil mu, aby obnovil stav před zahájením daňové kontroly, se zamítá.

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 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.

[II] Žaloba

3. 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 offio, 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

4. 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.
5. 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.
6. 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 nepřipustné, 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.

7. 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

8. Dle žalobkyně je v první 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.
9. Žalobkyně citovala pokyn Generálního finančního ředitelství D-22, č. 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).
10. 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.

11. 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

12. 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, čj. 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.

13. 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.
14. 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.
15. Uvedený názor na „řetězení ztrát“ je podporován též současnou odbornou literaturou (odkaz na Finanční, daňový a účetní bulletin č. 3/2018, článek Ing. Marie Velflové „Procesní aspekty daňové ztráty“). Ze žalobkynina správního spisu vyplývá, že žalobkyně vykážala 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 vykazala 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

16. 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).
17. 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 názoru 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.
18. 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 období, ve kterých

daňový subjekt mohl uplatnit ztrátu, a to včetně období, ve kterém daňovou ztrátu vykázal.

19. 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.
20. Smyslem a účelem prodloužené pravomoci správce daně kontrolovat daň za zdaňovací období, kde byla vykázána 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.
21. 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 období 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.
22. 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.
23. 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, čj. 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, čj. 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.

24. Žalovaný ano po více než čtyřech letech od zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období nebyl schopen žalobkyni ani v náznaku předejít 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.
25. 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 přírůstků v letech 2013 a 2014 jeví za více účelové než pravdivé.
26. 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.
27. 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] Posouzení věci soudem

28. 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.“).
29. 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.*
30. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s., *soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo brozí-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.*
31. Podle § 87 odst. 3 s. ř. s., *soud zamítne žalobu, není-li důvodná.*
32. Na věc dopadají ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“) a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).
33. 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 poslední uvedené daňové kontroly je pro souzenou věc významné pouze zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014.
34. Stěžejními ustanoveními, o jejichž výklad a aplikaci v souzené věci jde, jsou § 34 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů. Podle § 34 odst. 1 věty první 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.* Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů platí, *bylo-li možné 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 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.*

35. 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, čj. 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 věty 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 prekluzivní lhůty při vzniku daňové ztráty také za účinnosti daňového řádu vyplývá ze specifické povahy tohoto institutu upraveného v zákoně o daních z příjmů.“ Stran lhůt pro stanovení daně tak bylo v žalobkynině případě nutné aplikovat § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.
36. Dále, soud při posuzování (ne)důvodnosti žaloby vycházel z formulace rozsudečného návrhu, tak jak byl určen v žalobě. Byť žalobkyně v žalobě, resp. v replice rovněž zmínila formálnost prováděných kontrol, jako důvod jejich nezákonnosti označila skrze žalobní petit výlučně fakt, že byly zahájeny (a prováděny) po uplynutí lhůty pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období (k tomu srov. bod 1. tohoto rozsudku).
37. Soud se nejprve zaměřil na zdaňovací období 2009. Žalobkyně uplatnila ztrátu za tento rok v daňových přiznáních za a) zdaňovací období 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 až 31. 3. 2014, a za b) období, ovšem nikoliv zdaňovací, od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014. Časový úsek od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 totiž není zdaňovacím obdobím ve smyslu § 21a zákona o daních z příjmů, ale obdobím, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma zákona o daních z příjmů. Obě strany ostatně nebyly ve sporu o tom, že právě ono devítiměsíční období počínající dubnem 2014 a končící prosincem téhož roku nebylo zdaňovacím obdobím.
38. Jak vyplývá z výše citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů, maximálním možným časovým úsekem, v němž lze daňovou ztrátu odečíst od základu daně, je pět zdaňovacích období následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje (§ 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů), když lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla (zde rok 2009), končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které

bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit (§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů). Tedy, zákon o daních z příjmů pro postup ve smyslu jeho § 34 odst. 1 uvažuje pouze o zdaňovacích obdobích [nikoliv rovněž o období, za které se podává daňové přiznání (viz výše)], a pro konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, je významný konec lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tedy nikoliv konec lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které byla daňová ztráta nebo její část naposledy reálně uplatněna, byla-li takto uplatněna za zdaňovací období předcházející tomu, v němž mohla být uplatněna naposled (tedy v onom pátém).

39. Žalobkyně v souzené věci odečetla daňovou ztrátu od základu daně i v daňovém přiznání za období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 a byla toho názoru, že právě toto období mělo být rozhodujícím pro určení konce běhu lhůty pro stanovení daně za rok 2009. Žalovaná strana naopak bazírovala na tom, že z hlediska konce běhu lhůty pro vyměření daně jsou významná pouze zdaňovací období. Časový úsek mezi 1. 4. 2014 a 31. 12. 2014 ovšem zdaňovacím obdobím nebyl. Jako poslední zdaňovací období, v němž bylo v žalobkynině věci možné odečíst daňovou ztrátu za rok 2009, tak správce daně označil zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Toto zdaňovací období proto bylo určující pro konec běhu lhůty pro stanovení daně za rok 2009.
40. Soud se přiklonil k názoru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj.
41. Zákon o daních z příjmů, konkrétně jeho § 34 odst. 1 věta první, totiž hovoří jasně - daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, nebo jeho část, lze odečíst od základu daně nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Časový úsek mezi 1. 4. 2014 a 31. 12. 2014 však zdaňovacím obdobím nebyl, což ostatně není mezi stranami sporné. Bylo tedy správné, že Finanční úřad pro Plzeňský kraj označil jako poslední, tedy páté, zdaňovací období, v němž bylo možné odečíst daňovou ztrátu za rok 2009, zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (předcházející čtyři zdaňovací období viz bod č. 37 rozsudku). Od tohoto zdaňovacího období se pak v duchu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů odvíjí lhůta pro stanovení daně nejen za toto zdaňovací období (tedy rok 2015), resp. čtyři jemu předcházející zdaňovací období, ale i za zdaňovací období roku 2009.
42. Stran lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2015 je třeba vycházet ze znění § 148 daňového řádu. Podle jeho prvního odstavce platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se daň stala splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení*. V souzené věci tak mohla být daň z příjmů právnických osob nejen za zdaňovací období roku 2015, ale rovněž za zdaňovací období roku 2009 vyměřena nejpozději do 1. 4. 2019, příp. do 1. 7. 2019. Za těchto okolností potom nelze než konstatovat, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2009 byla ke dni

rozhodnutí soudu zahájena a prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, a tedy v souladu se zákonem. O nezákonný zásah se tak v tomto případě nejedná.

43. S uvedeným závěrem pak úzce souvisí i posouzení zákonnosti daňové kontroly zahájené dne 18. 4. 2018 a týkající se zdaňovacího období od 1. 4. 2013 až do 31. 3. 2014. Důvod je zřejmý - jestliže lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období roku 2015 uplyne až v roce 2019 a platí-li tato lhůta ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nejenom pro toto zdaňovací období, ale i pro všechna předcházející zdaňovací období (včetně „kmenového“ roku 2009), pak daňová kontrola zahájená dne 18. 4. 2018 a týkající se zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 4. 2014 byla ke dni rozhodnutí soudu rovněž prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, a tedy v souladu se zákonem. Ani v tomto případě se o nezákonný zásah nejedná.
44. Jako poslední pak soud posuzoval zákonnost daňové kontroly prováděné stran zdaňovacího období roku 2008. Není pochyb o tom, že pokud by toto zdaňovací období bylo posuzováno izolovaně, tedy nevznikla-li by daňová ztráta i v roce následujícím, pak by lhůta pro stanovení daně uplynula současně s uplynutím lhůty za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Tím by bylo zdaňovací období od 1. 4. 2013 až do 31. 3. 2014, když čtyřmi předcházejícími zdaňovacími obdobími by byly kalendářní rok 2009, kalendářní rok 2010, zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 3. 2012 a zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013. Soud však musel zodpovědět otázku, zda postup žalovaného správního orgánu, který byl stranou žalující nazván řetězením, byl v souladu se zákonem a měl v zákoně oporu. Soud dospěl k závěru, že tu takový soulad je.
45. V žalobkynině případě byla daňová ztráta vykázána za dvě bezprostředně po sobě jdoucí zdaňovací období let 2008 a 2009. Tedy, rok 2009 byl jednak zdaňovacím obdobím, v němž vznikla daňová ztráta, a zároveň prvním zdaňovacím obdobím, za které mohla být uplatněna ztráta za rok 2008. Hned u několika zdaňovacích období tak došlo k překrývání dvou režimů. Stran doměření daně za zdaňovací období roku 2008 je podstatný režim zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Teoreticky vzato by ono zdaňovací období mohlo mít stran určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně režimy dva. Jeden by se vázal na rok 2008, v kterémžto případě by se jednalo o páté, poslední zdaňovací období, které následuje bezprostředně po období, za které se ztráta vyměruje. Zároveň by se, a to ve vztahu k roku 2009, jednalo o v pořadí teprve čtvrté zdaňovací období. Soud je přesvědčen, že taková dualita není možná. Ve vztahu k hned několika zdaňovacím obdobím by totiž panovala nejistota stran nejzazšího termínu, v němž by bylo možno daň vyměřit/doměřit. Logickým řešením je dle názoru soudu určit tuto lhůtu podle režimu platícího pro pozdější z období, za která byla uplatněna a vyměřena daňová ztráta. V souzené věci tedy podle roku 2009.
46. Zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 proto bylo třeba nejprve posoudit jako čtvrté zdaňovací období ve vztahu k roku 2009 a takto určenou lhůtu pro konec běhu lhůty pro stanovení daně za období roku 2009 bylo nezbytné aplikovat i pro rok 2008. Řečeno jinak, režim zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014

se pro účely stanovení konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 „přenáší“ z roku 2009, jakožto dalšího, na rok 2008 bezprostředně navazujícího, roku, v němž byla vykázána daňová ztráta. Tedy, končí-li lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období od dubna 2013 do března 2014 v intencích výkladu pro stanovení daně za rok 2009 až v roce 2019 (viz výše), platí tato nejzazší lhůta o pro zdaňovací období roku 2008. Zákon o daních z příjmů totiž vztahuje režim posledního zdaňovacího období i na všechna předcházející, včetně onoho „kmenového“, kterým je v tomto případě rok 2008. I daňová kontrola za zdaňovací období roku 2008 byla proto ke dni rozhodnutí soudu prováděna ve lhůtě pro stanovení daně a tedy v souladu se zákonem. O nezákonný zásah se tak ani v tomto případě nejedná.

47. Závěrem se soud, a to i přesto, že žalobkyně skrze žalobní petit označila za nezákonnost výlučně fakt, že daňové kontroly byly zahájeny (a prováděny) po uplynutí lhůty pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období, vysloví, byť jen *obiter dictum*, i k tvrzením žalobkyně, podle kterých byly daňové kontroly za zdaňovací období 2008, 2009 a od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 zahájeny pouze formálně.
48. 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, čj. 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 (čj. 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.
49. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žádná z žalobních tvrzení důvodnými, žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

[VI] Náklady řízení

50. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

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 14. 11. 2018

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu