



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce ERMET-BUCK Kunststofftechnologie s.r.o.**, IČ 26355361, se sídlem K Humboldtce 1244, Nýřany proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 11. května 2012, č.j. 3537/12-1200-402547,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í:

I.

Rozhodnutí správního orgánu

Žalobou napadeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 1.12.2011, čj. 124811/11/145920403269. Tímto rozhodnutím správce daně podle § 106 odst. 1 písm. e) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen daňový řád), zastavil řízení ve věci podání žalobce ze dne 27.10.2011, označeného jako dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických

osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007. V odůvodnění svého rozhodnutí správce daně konstatoval, že v zahájeném daňovém řízení nastala jedna z podmínek předvídaných v ust. § 106 daňového řádu a to podmínka stanovená pro zastavení řízení *ex officio* v ust. § 106 odst. 1 písm. e), podle které v řízení nelze pokračovat z toho důvodu, že lhůta pro vyměření daně za výše uvedené zdaňovací období již uplynula dnem 31.12.2010. Správce daně uváděl, že ust. § 38r odst. 2 zák. č. 586/1999 Sb. o daních z příjmů ve znění platném do 31.12.2007 (dále jen zákon dani z příjmů), prolamuje prekluzivní lhůtu pro vyměření daně z příjmů stanovenou v § 47 zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků pouze u daňových poplatníků, na které se vztahuje režim investičních pobídek. Na poplatníky, kterým investiční pobídka poskytnuta nebyla a kteří za zdaňovací období roku 2007 a roky předchozí, vykázali daňovou ztrátu, nelze tedy uplatnit ust. § 38r odst. 2 zák. o dani z příjmů ve znění do účinnosti zák. č. 261/2007 Sb., tj. do 31.12.2007. Na daňovou ztrátu žalobce vzniklou za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 a dříve, se uplatňují lhůty platné pro vyměření daně upravené v § 47 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Protože nebyl před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, správce daně musel konat ve smyslu zásady oficiality a řízení zastavit.

O odvolání podaném žalobcem vůči rozhodnutí správcí daně I. stupně rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně I. stupně potvrdil s odůvodněním, že žalobce dne 27.10.2011 podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007, kterým deklaroval zvýšení daňové ztráty o částku ve výši 1.563.336,- Kč. Žalovaný dále uváděl, že daňový řád, stejně jako předchozí zákon o správě daní a poplatků ve znění platném do 31.12.2010, stanoví daňovému subjektu povinnost podat v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání, v němž daňový subjekt je povinen si daň sám vypočítat a aby mohla být daň, případně daňová ztráta, vyměřena, je nutno jí nejdříve přiznat. Pravomocí vyměřit daň, či daňovou ztrátu, disponuje správce daně. Z hlediska časové posloupnosti lze tedy hovořit o dani, či daňové ztrátě přiznané, což je povinnost daňového subjektu a dani, či daňové ztrátě vyměřené, popř. doměřené, což je oprávnění správce daně. Daň, či daňová ztráta, může být vyměřena nebo doměřena pouze tehdy, byla-li daňovým subjektem přiznána, přičemž vyměřit daň, či daňovou ztrátu, je správce daně oprávněn pouze, je-li tato daň, či daňová ztráta, přiznána v zákonem stanovené lhůtě. Lhůty pro vyměření daně byly v rámci právní úpravy platné do 31.12.2010 stanoveny v § 47 odst. 1 a 2 zák. o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. Od 1.1.2011 jsou lhůty pro stanovení daně upraveny v ust. § 148 daňového řádu. Běh lhůty pro vyměření daně, resp. daňové ztráty, za zdaňovací období kalendářního roku 2007, počal za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Tříletá lhůta pro vyměření daně, resp. daňové ztráty za zdaňovací období roku 2007 ve smyslu § 47 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků, započala svůj běh dne 1.1.2008 a uplynula dne 31.12.2010, neboť správce daně v jejím rámci neučinil žádný úkon, směřující k vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období kalendářního roku 2007. Požadoval-li daňový subjekt, aby daň, resp. daňová ztráta, byla stanovena, resp. vyměřena v jiné výši, než ji původně vyměřil správce daně na základě údajů, které daňový subjekt dříve uvedl ve svém řádném daňovém přiznání, musel by podat dodatečné daňové přiznání v rámci běhu zákonné lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků. Podal-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu za zdaňovací období kalendářního období roku 2007 až dne 27.10.2011, učinil tak zjevně až po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně za toto zdaňovací období stanovené

ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daně a poplatků. Žalovaný zdůraznil, že v posuzované věci není sporné, že za zdaňovací období roku 2007 vykázal daňový subjekt daňovou ztrátu a rovněž není sporné, že daň za toto období lze vyměřit pouze po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 zák. o správě daní a poplatků. Podle žalobce a jeho tvrzení uvedené v odvolání proti rozhodnutí správce daně I. stupně, však toto platí pouze tehdy, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Tímto zvláštním zákonem má být zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., který v ust. § 38r ve vztahu k daňové ztrátě lhůtu pro vyměření prodlužuje. Podle žalovaného předmětem sporu zůstává právní posouzení běhu tříleté prekluzivní lhůty, stanovené procesním právním předpisem v kontextu s ust. § 38r zák. č. 586/1992 Sb., což konkrétně znamená, zda žalobce podal s ohledem na právní úpravu danou tímto zákonným ustanovením dodatečně daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu za zdaňovací období kalendářního roku 2007 v zákonné lhůtě, bylo-li tak učiněno v roce 2011. Žalovaný dále konstatoval, že lhůta pro vyměření daně je obecně upravena v § 47 zák. o správě daně a poplatků do 31.12.2010 a od 1.1.2011 v § 148 daňového řádu, přičemž zvláštní lhůta pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů byla a je upravena v § 38r zák. č. 586/1992 Sb. Ust. § 38r cit. zákona je speciálním ustanovením ve vztahu k ust. § 47 zák. o správě daní a poplatků, resp. k § 148 daňového řádu a daňový subjekt může v dodatečném daňovém přiznání na daňovou ztrátu vyšší nebo nižší podat v rámci těchto lhůt. Ust. § 38r odst. 2 zák. č. 586/1992 Sb., však lze uplatnit pro jiné daňové subjekty, než pro příjemce investičních pobídek, tedy i pro žalobce, až na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti dne 1.1.2008. Lhůty pro vyměření daňové ztráty se do 1.1.2008 řídily pouze ust. § 47 zák. o správě daně a poplatků, přičemž ust. § 38r zák. o dani z příjmů, se až do jeho novelizace zákonem č. 261/2007 Sb. na poplatníky, kteří nebyli příjemci investičních pobídek, nevztahovalo. Tento závěr potvrzuje i úprava přechodných ustanovení v zákoně č. 261/2007 Sb., v nichž se stanoví, že pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zák. č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m), § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b) se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008. Z těchto skutečností je zřejmé, že ust. § 38r zák. č. 586/1992 Sb., v němž byl zákonem č. 261/2007 Sb. nově doplněn odst. 4, který výslovně původní výslovnost cit. ust. § 38r rozšířil i na jiné subjekty, než jsou příjemci investičních pobídek, se pro účely vyměření daňové ztráty použije poprvé až na daňovou ztrátu, kterou by daňový subjekt vykázal za zdaňovací období započaté v roce 2008. Z uvedeného vyplývá, že pro vyměření daňové ztráty za zdaňovací období kalendářního roku 2007 nelze u daňového subjektu využít ust. § 38r odst. 2 zák. č. 586/1992 Sb., neboť toto ustanovení bylo možné aplikovat pro účely vyměření daňové ztráty za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období započatému v roce 2008 a jen u příjemců investičních pobídek, kterými však daňový subjekt nebyl.

Žalovaný připustil nejednotný výklad ust. § 38r odst. 2 zák. o daních z příjmů, nicméně konstatoval, že pod vlivem judikatury Nejvyššího správního soudu, Ministerstvo financí přestalo vykládat ustanovení tak, že se týká všech poplatníků a nedopadá pouze na ztráty docílené do roku 2000 u poplatníků čerpajících investiční pobídky. Důsledkem tohoto stavu byla i následná novelizace ust. § 38r zák. č. 586/1992 Sb., zák. č. 261/2007 Sb., kterým bylo citované ustanovení doplněno o odst. 4, ve kterém bylo jednoznačně deklarováno, že ust. § 38r odst. 2 a 3 zák. o daních z příjmů se vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na

to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu. Podle žalovaného však nové ust. § 38r odst. 4 ve vztahu ke zdaňovacímu obdobím předcházejícím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., je třeba vykládat v kontextu s přechodnými ustanoveními tohoto zákona, z nichž jasně vyplývá, že toto ustanovení se použije u poplatníků vykazujících daňové ztráty, s výjimkou příjemců investičních pobídek poprvé za zdaňovací období započaté v roce 2008. Žalovaný zdůraznil, že zákonodárce mohl mít při doplnění zák. č. 586/1992 Sb., o ust. § 38r záměr poskytnout správci daně delší lhůtu pro vyměření daně u poplatníků, kteří vykazují daňovou ztrátu, avšak podle stávající judikatury tak byl povinen učinit zcela konkrétně a jednoznačně. Právě tak učinil až v zák. č. 261/2007 Sb. a nikoliv již v zák. č. 72/2000 Sb., kterým bylo ust. § 38r do zákona o dani z příjmů vloženo. Žalovaný zdůrazňoval, že na základě těchto skutečností neobstojí tvrzení žalobce, že novelizací provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., byla stávající právní úprava pouze potvrzena a upřesněna. Zákonodárce u daného ustanovení neprováděl žádné formulační vyjasnění, ale výslovně do zákona o daních z příjmů začlenil k § 38r nový odst 4 a v kontextu s přechodnými ustanoveními zákona č. 261/2007 Sb. rozšířil od určitého data působnost tohoto ustanovení i na jiné subjekty, než na ty, které byly v souvislosti s přijetím zákona o poskytování investičních pobídek určeny. Lhůta pro vyměření daně obsažena v § 38r zák. o daních z příjmů je lhůtou hmotněprávní a nelze ji proto aplikovat zpětně na právní stav, který zde byl před 1.1.2008. Stanovil-li v přechodných ustanoveních zákonodárce výslovně účinnost této změny v § 38r zák. o daních z příjmů až počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008, znamená to, že se týká až daňové ztráty uplatněné v daňovém přiznání v roce 2009, nelze dospět k jinému závěru, než k tomu, že před tímto datem se ust. § 38r odst. 2 na jiné subjekty, než příjemce investičních pobídek, nevztahovalo.

Podle žalovaného neobstojí v daném případě ani argumentace žalobce principem *in dubio mitius*, neboť uplatnění této zásady má podle stávající judikatury místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti nesrozumitelnosti, či nepřesnosti, nebo mezery v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Je totiž věcí státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V přezkoumávané věci nebyly dány dvě, či vícero srovnatelných výkladových alternativ a navíc zákonem výsledně byla změna lhůt pro vyměření daně v případě daňové ztráty provedena až pro zdaňovací období roku 2008. Žalobce jako daňový subjekt podával dodatečné daňové přiznání až v roce 2011, kdy již nebylo pochyb o věcné působnosti ust. § 38r zák. o daních z příjmů, neboť zde byla jednoznačná dikce zákona vyplývající z přechodných ustanovení zák. č. 261/2007 Sb., účinného již od 1.1.2008.

Podle žalovaného žalobce podal řádné daňové přiznání, v němž vykázal daňovou ztrátu za zdaňovací období kalendářního roku 2007 a dodatečné daňové přiznání, v němž uplatnil vyšší daňovou ztrátu, podal až v roce 2011. Vzhledem k tomu, že ve vztahu k daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2007 správcem daně nebyl učiněn žádný úkon, který by lhůtu stanovenou podle ust. § 47 odst. 1 zák. o dani z příjmů pro vyměření daně za toto období prodloužil, bylo dodatečné daňové přiznání podáno zjevně až po jejím marném uplynutí, když její běh skončil dne 31.12.2010. Správce daně tak zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty zcela v souladu se zákonem.

II. Žaloba

Žalobce v žalobě tvrdil, že žalovaný ve svém rozhodnutí mylně dovodil, že běh tříleté lhůty pro vyměření daně, resp. daňové ztráty za zdaňovací období roku 2007, započal za účinnosti zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. a že podle § 47 odst. 1 tohoto zákona počala běžet dnem 1.1.2008 a uplynula dnem 31.12.2010. Žalobce konstatoval, že sporným je výklad ust. § 38r odst. 2 zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Ust. § 38r upravuje zvláštní lhůtu pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů. Na rozdíl od žalobce se však žalovaný domnívá, že na jiné daňové subjekty než příjemce investičních pobídek, lze ust. § 38r odst. 2 zák. o daních z příjmů, které prolamuje obecnou prekluzivní lhůtu, uplatnit až pro vyměření daňové ztráty počínaje rokem 2008. Žalobce je opačného názoru a zastává názor, že ust. § 38r odst. 4 je jen potvrzením univerzální působnosti § 38 odst. 2 a 3 i před rokem 2008, jak vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů č. 261/2007 Sb. Žalovaný přitom sám nepopírá, že po určitou dobu existovalo stanovisko správců daně a Ministerstva financí, že se dané ustanovení týká všech poplatníků a nedopadá pouze na ztráty docílené od roku 2000 u poplatníků čerpajících investiční pobídky. Žalobce i nadále setrval na názoru, že novelizací provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., byla stávající úprava a praxe správců daně pouze potvrzena a upřesněna, aby byly odstraněny jakékoliv pochybnosti a nikoliv zcela změněna. Žalobce již ve svém odvolání vyjádřil názor, že správce daně by měl akceptovat výkladové principy, které při nejednoznačnosti právní normy a existence několika možných výkladů, což ust. § 38r splňuje, aplikoval takový výklad, který nejde k tíži občana a postupoval mírněji v duchu zásady *in dubio mitius*. Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby rozhodnutí žalovaného bylo pro nezákonnost zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení a žalovaný, aby nahradil žalobci náklady řízení.

III. Posouzení věci krajským soudem

Při přezkoumání rozhodnutí žalovaného vycházel krajský soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu a rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí napadeny (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.). O žalobě rozhodl krajský soud bez nařízení jednání na podkladě ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Pro posouzení věci a vznesených žalobních bodů vycházel krajský soud z nesporného stavu věci, ze kterého se podává, že žalobce dne 27.10.2011 podal dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, ve kterém uplatnil zvýšenou daňovou ztrátu. Finanční úřad Plzeň – sever dne 1.12.2011 řízení zastavil a ve věci zaujal právní názor k výkladu ust. § 38r zák. o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., které vyložil tak, že na jiné daňové subjekty, než na příjemce investičních pobídek, lze ustanovení § 38r odst. 2 zák. o daních z příjmů, které prolamuje obecnou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně stanovenou § 47 zák. o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., uplatnit až pro vyměření daňové ztráty počínaje rokem 2008 a to v návaznosti na ust. § 38r odst. 4 cit. zákona. Oproti

tomuto právnímu názoru žalobce tvrdil, že ust. § 38r je nutno vykládat tak, že jeho odst. 4 je jen potvrzením univerzální působnosti ust. § 38r odst. 2 a 3 zák. o daních z příjmů a zvláštní právní úprava běhu lhůt pro vyměření daně se vztahuje na všechny daňové subjekty, tedy i na žalobce, i pro období před rokem 2008 a proto žalobce uplatnil zvýšenou daňovou ztrátu v dodatečném daňovém přiznání na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2007 včas, pokud tak učiní 27.10.2011.

Podle § 38r zákona o investičních pobídkách a o změně některých zákonů *byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, běží lhůty pro vyměření po dobu 15 let od konce kalendářního roku, v němž byl poprvé uplatněn nárok na slevu na dani (odst. 1). 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 (odst. 2). Lhůty pro doměření daně z důvodů nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako výdaje počínají běžet od konce kalendářního roku, v němž bylo možno poprvé ověřit splnění těchto zákonných podmínek (odst. 3).*

Pro posuzování uplatněného žalobního bodu a pro potřebu výkladu ust. § 38r zák. č. 586/1992 Sb., přihlédl krajský soud k aplikaci tohoto zákonného ustanovení od doby jeho účinnosti do současnosti. Ust. § 38r se stalo součástí zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů na základě novely tohoto zákona provedené zák. č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů a jako součást zákona o daních z příjmů nabylo účinnosti 1.5.2000. Ustanovení § 38r obsahuje speciální úpravu běhu lhůt pro vyměření daně, oproti obecné úpravě běhu lhůt vyplývající z ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. Od počátku své existence aplikace ust. § 38r nebyla jednotná a nepřinášela jednoznačnou odpověď na otázku, ve kterém časovém úseku lze speciální úpravu lhůt pro vyměření daně aplikovat a na otázku, zda speciální úprava lhůt se vztahuje pouze na daňové subjekty, které se staly poživateli investičních pobídek ve smyslu zák. č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, či zda se vztahuje na všechny daňové subjekty. Odpověď na tyto otázky dala postupně se vyvíjející judikatura, která přispěla k ustálení výkladu ust. § 38r zák. o daních z příjmů, který začal být jednotně vykládán tak, že toto ustanovení mění lhůty pro vyměření daně, čímž zasahuje do hmotněprávní sféry daňových subjektů a má tím hmotněprávní účinky. Z této dovozené povahy zákonného ustanovení § 38r byl učiněn jednoznačný závěr, že toto ustanovení nezasahuje do právních vztahů založených právními předpisy účinnými před 1. květnem 2000, neboť pokud by tomu tak nebylo, jednalo by se o nepřipustnou retroaktivitu (obdobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, čj. 5 Afs 28/2003-69 dostupného na www.nssoud.cz).

Pokud jde o okruh daňových subjektů, na které nové ust. § 38r zák. o daních z příjmů od 1.5.2000 dopadalo se rozhodovací praxe ustálila na právním názoru, že zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách bylo do zákona o daních z příjmů uloženo ust. § 38r, které obsahuje v odst. 2 zvláštní úpravu běhu lhůt pro vyměření daně. Na podkladě historického i logického výkladu tohoto ustanovení bylo usouzeno, že změna běhu lhůt pro

vyměření daně byla provedena pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly právě přijetím zákona o investičních pobídkách. Žádný jiný důvod svědčící pro závěr, že tím došlo k prodloužení obecné lhůty stanovené v § 47 odst. 1 a 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nebylo možné shledat (*obdobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. června 2006, čj. 2 Afs 143/2004-105*). Výklad ust. § 38r se proto ustálil na názoru, že odchýlný běh lhůt pro vyměření daně v § 38r se vztahuje pouze na daňové subjekty, které se staly příjemci investičních pobídek za nových podmínek přijatých zák. č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a speciální úprava běhu lhůt pro vyměření daně prodlužovala pouze u daňových subjektů, kterým byla investiční pobídka poskytnuta.

Další novela zákona o daních z příjmů provedená zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, rozšířila ust. § 38r o doplněný čtvrtý odstavec ve znění: *Ustanovení odst. 2 a 3 se vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu*. Výklad tohoto § 38r odst. 4 opět přinesl nejednotné názory na otázku, od které doby lze doplněný odst. 4 aplikovat. Současně se objevily tendence vykládat ust. § 38r odst. 4 způsobem, ke kterému se uchýlil rovněž žalobce v projednávané žalobě, že ust. § 38r odst. 4 je jen legislativním vyjádřením a tedy potvrzením, že ust. § 38r odst. 2 a 3 měl univerzální působnost i před rokem 2008 a změna běhu lhůt pro vyměření daně se týkala všech daňových subjektů a nejen pouze příjemců investičních pobídek.

Krajský soud otázku účinnosti ust. § 38r odst. 4 zák. o dani z příjmů posoudil na podkladě přechodných ustanovení k zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, podle kterých *pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zák. č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nebytí účinnosti tohoto zákona s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m), § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b), se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008 a podle části padesáté druhé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, upravující účinnost zákona, podle kterého tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2008, s výjimkou ustanovení specifikovaných pod písm. a) až e)*. Mezi těmito výjimkami část první citovaného zákona obsahující změnu zákona o daních z příjmů v rozsahu článku I. bodu 239. doplňující v 38r jeho odstavec 4, zahrnuta není, z čehož dospěl krajský soud k závěru, že ustanovení § 38r odst. 4 nabylo účinnosti dne 1. ledna 2008.

V souzeném případě krajský soud vycházel ze skutečnosti, že žalobce podal dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2007 a toto dodatečné daňové přiznání podal dne 27.10.2011.

Krajský soud v souzeném případě vycházel z obecně vymezené lhůty pro vyměření daně obsažené v ust. § 47 zák. o správě daní a poplatků a běh této lhůty vykládal v duchu *Nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07*, na jehož podkladě dosavadní výklad délky lhůty pro vyměření daně označovaný 3+1 byl ústavně konformním způsobem korigován tak, že počítání prekluzivní lhůty bylo prováděno s použitím formule 3+0. Krajský soud současně vycházel z ust. § 38r zák. o dani z příjmů, které představuje *lex specialis* k ust. § 47 zák. o správě daní a poplatků. Ustanovení § 38r však podle názoru krajského soudu vycházejícího z aktuální rozhodovací praxe správních soudů lze uplatnit pro jiné daňové

subjekty, než pro příjemce investičních pobídek až na základě zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti dne 1.1.2008 a nikoliv již na základě zákona o investičních pobídkách. S použitím tohoto způsobu výkladu ust. § 47 zák. o správě daní a poplatků a ust. § 38r zák. o daních z příjmů, dospěl krajský soud k závěru, že v přezkoumávaném případě lhůta pro vyměření daně, respektive lhůta pro uplatnění daňové ztráty počala u žalobce běžet dne 1.1.2008 a uběhla dnem 31.12.2010. Protože žalobce podal dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob, s uplatněním zvýšené daňové ztráty za rok 2007, až 27.10.2011, učinil tak po uplynutí lhůty vymezené pro vyměření daňové povinnosti (*obdobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. února 2012, čj. 5 Afs 64/2011-124*). Krajský soud z výše uvedených důvodů vykládá ust. § 38r odst. 2 zák. o daních z příjmů tak, že od 1.5.2000 lze tuto právní úpravu obsahující speciální úpravu běhu lhůt pro vyměření daně uplatnit pouze pro daňové subjekty, kteří jsou příjemci investičních pobídek a na ostatní daňové subjekty, kteří příjemci investičních pobídek nejsou a ke kterým náleží rovněž žalobce, lze ust. § 38r odst. 2 ve vazbě na § 38r odst. 4 zák. o daních z příjmů aplikovat i na jiné daňové subjekty než příjemce investičních pobídek až ode dne účinnosti zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, tj. od 1.1.2008. Do 1.1.2008 se lhůty pro vyměření daně či daňové ztráty řídily pouze obecnou úpravou těchto lhůt obsaženou v § 47 zák. o správě daně a poplatků č. 337/1992 Sb. Ústavní konformnost zaujatého právního názoru a výkladu ust. § 38r odst. 4 zák. o daních z příjmů dokládá usnesení Ústavního soudu ze dne 13. srpna 2012, sp. zn. I ÚS 1374/12.

Krajský soud při výkladu ust. § 38r vycházel dále též ze zásady, že soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvede a nikoliv z toho, 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 interpretací k takovému závěru dospět (*obdobně již Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 24.6.1994, čj. 6 A 59/93-43*). Žalobce se dovolával, aby v případě sporného výkladu ust. § 38r zák. o daních z příjmů bylo v případě zjištěných pochybností postupováno mírněji, tj. aby soud přihlédl k zásadě *in dubio mitius*. Krajský 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 (*podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.7.2005, čj. 2 Afs 24/2005-44 dostupného na www.nssoud.cz*). Krajský soud ve shodě s rozhodovací praxí správních soudů v posuzovaném případě však nenalézá u § 38r dvě, či více srovnatelných výkladových alternativ, když navíc změna lhůt pro vyměření daně a rozšíření působnosti legislativní změny na širší okruh daňových subjektů, bylo legislativně provedeno zřetelně v zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, v části zahrnující změnu zákona o dani z příjmů v bodě 239. doplněním odst. 4 k § 38r. Účinnost této změny právní úpravy byla dostatečným a pochybnosti nepřipouštějícím způsobem legislativně vyřešena v přechodných ustanoveních k zák. č. 261/2007 Sb. v jeho části 52, upravující účinnost tohoto zákona, včetně účinnosti § 38r a nově doplněného odst. 4 zák. o dani z příjmů. Rovněž nelze v přezkoumávaném případě pominout, že žalobce podával dodatečné daňové přiznání 27.10.2011, což je v době, kdy již nebyly pochyby o věcné působnosti § 38r,

neboť již od 1.1.2008 byla známa jednoznačná dikce zákona a jeho účinnosti vyplývající z přechodných ust. zák. č. 261/2007 Sb. Z tohoto důvodu nebylo pro aplikaci zásady *in dubio mitius* v souzeném případě prostoru (*obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. února 2012, čj. 5 Afs 64/2011-124*), když ústavní konformnost i tohoto zaujatého právního názoru je potvrzena rovněž usnesením Ústavního soudu z 13.8.2012, sp. zn. I. ÚS 1374/12.

Výše uvedené právní názory podložené konstantní rozhodovací praxí správních soudů přivedly krajský soud k závěru o nedůvodnosti uplatněné žalobní výtky a proto tento soud postupem podle § 78 odst. 7 s.ř.s., žalobu zamítl.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a vzhledem k tomu, že žalovaný, který v řízení dosáhl procesního úspěchu náhradu nákladů řízení neuplatnil, bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu