



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **MURTEC PROTECTION, a.s.**, se sídlem Trojanova 2022/12, Praha, zast. JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.10.2010, č.j. 13709/10-1200-700284,

t a k t o :

I. Žaloba **s e z a m í t á .**

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen FÚ) ze dne 14.4.2010, č.j. 106397/10/303917707715, bylo postupem dle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen d.ř.) zastaveno řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2005 do 31.12.2005. Rozhodnutím žalovaného bylo odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítnuto.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

[2] V posuzovaném případě bylo třeba vyřešit, zda nebyla zmeškána zákonná lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2005. Dodatečné daňové přiznání lze podat toliko v objektivních lhůtách, které zákon

stanoví správci daně k vyměření daně (§ 47 d.ř.). Žalovaný zde odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 2.8.2007, č.j. 1 Afs 20/2006-60. V případě dodatečného přiznání na nižší daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2005 objektivní tříletá lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání dle ust. § 47 odst. 1 d.ř. skončila dnem 31.12.2008, neboť do konce této lhůty nebyly učiněny žádné úkony, které by její běh přerušily. Žalobce však podal dodatečné daňové přiznání až dne 12.2.2010, tedy po uplynutí objektivní lhůty. Takovým postupem žalobce zmeškal zákonnou lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání, což pak bylo důvodem k zastavení řízení postupem dle ust. § 27 odst. 1 písm. d) d.ř. Dle žalobce však bylo nutné v posuzovaném případě aplikovat ust. § 38 r odst. 2 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP) a nikoliv ust. § 47 d.ř. K tomu žalovaný uvedl, že s účinností od 1.1.2008 byl zákonem č. 261/2007 Sb., v ust. § 38 r ZDP doplněn nový odstavec č. 4. Dle tohoto odstavce ustanovení odstavců 2 a 3 se vztahuje na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu. K takové změně došlo v souvislosti s právním názorem Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS), dle kterého prodloužení lhůty pro vyměření a doměření daně z příjmů u jiných daňových subjektů než těch, kterým byla poskytnuta investiční pobídka podle zákona č. 72/2000 Sb., nelze z ust. § 38 r ZDP dovodit (rozhodnutí NSS publikované pod č. 438/2005 Sb., NSS). Změna ust. § 38 r ZDP nabyla účinnosti až dnem 1.1.2008 a zákon č. 261/2007 neobsahuje speciální přechodné ustanovení, a proto nelze na poplatníky, kterým nebyla poskytnuta investiční pobídka a kteří za zdaňovací období roku 2007 a roky předchozí vykázali daňovou ztrátu, použít ust. § 38 r odst. 2 ZDP. Z provedené právní úpravy vyplývá, že lhůty pro vyměření daně dle ust. § 38 r odst. 2 ZDP lze vztáhnout na všechny poplatníky (nejen na ty s investiční pobídkou), kterým byla vyměřena daňová ztráta až za zdaňovací období 2008, 2009 a následující. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání za rok 2005 u poplatníka, kterému nebyla poskytnuta investiční pobídka, skončila dne 31.12.2008, pokud nebyl učiněn úkon dle ust. § 47 odst. 2 d.ř.. Lhůta pro vyměření daně se totiž počítala dle ust. § 47 d.ř. a nikoliv dle ust. § 38 r odst. 2 d.ř. Ust. § 38 r odst. 2 ZDP lze použít na všechny poplatníky poprvé až za zdaňovací období roku 2008. Žalovaný zde rovněž odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 23.2.2010, č.j. 7 Afs 20/2007-73.

III. Žalobní argumentace

[3] Žalobce uvedl, že dne 31.3.2010 podal dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2005, kterým snížil svou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2005, a to o částku 12 821 506 Kč. Důvodem podání dodatečného daňového přiznání byly skutečnosti, které v probíhající daňové kontrole sdělil žalobci tehdejší správce daně FÚ Zlín. Žalobce považuje za zachované lhůty k podání dodatečného daňového přiznání (§ 41 odst. 1 d.ř.) s ohledem na to, že skutečnosti rozhodné k podání dodatečného daňového přiznání vyšly najevo při daňové kontrole. Z dikce ust. § 38 r odst. 2 ZDP pak vyplývalo, že lhůta k podání dodatečného daňového přiznání, jímž je snižována ztráta, je oproti ust. § 47 odst. 2 d.ř. prodloužena a i za zdaňovací období roku 2005 je možno podat dodatečné daňové přiznání ještě v roce 2010.

[4] Žalobce dále rozebírá obsah jednotlivých rozhodnutí, použitých žalovaným v napadeném rozhodnutí. Usnesení rozšířeného senátu NSS, č.j. 1 Afs 20/2006-60, neobsahuje žádnou hmotněprávní a ani jinou logickou vazbu na problematiku ust. § 38 r odst. 2 ZDP. Ani rozhodnutí 5 Afs 28/2003 nelze na daný případ aplikovat. NSS se zde zabýval zdaňovacím obdobím roku 1996 a navíc se nejednalo o případ, kdy nebylo podáváno

dodatečné přiznání ke ztrátě, nýbrž kdy sám správce daně zahájil kontrolu a dodatečně s odkazem na ust. § 38 r daň doměřil po uplynutí lhůt uvedených v ust. § 47 odst. 2 d.ř. Ani rozhodnutí rozšířeného senátu 7 Afs 20/2007 se nezabývá problematikou ust. § 38 r odst. 2 ZDP. Jednotlivá žalovaným citovaná rozhodnutí tak nejsou pro posouzení věci relevantní. Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného za zmatečné. V judikatuře, na kterou žalovaný odkazuje, totiž nelze nalézt jediný argument, který by ospravedlňoval vyloučení aplikace ust. § 38 r odst. 2 ZDP jen na část daňových subjektů. Ani z hlediska systematického výkladu nelze akceptovat názor, že ust. § 38 r odst. 2 ZDP se nemá vztahovat na všechny daňové subjekty, zvláště pokud se v tomto ustanovení v tehdy platném znění např. v odstavci řešila problematika finančního pronájmu.

IV.

Stanovisko žalovaného

[5] V písemném vyjádření k žalobě žalovaný setrval na skutkové a právní argumentaci, jak je uvedena v odůvodnění jeho žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný se dále ve svém vyjádření zabývá pojmem prekluze a v této souvislosti odkazuje na četnou judikaturu Ústavního soudu (např. IV. ÚS 1418/07, III. ÚS 1341/08, I. ÚS 2082/09, I. ÚS 1169/07) či NSS (např. 1 Afs 15/2009-105). Dle této judikatury subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání dle ust. § 41 d.ř. může běžet maximálně v rámci objektivní prekluzivní lhůty podle ust. § 47 d.ř. Žalovaný zde i odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS č.j. 1 Afs 20/2006-60. Žalovaný rovněž podrobně rozebírá usnesení rozšířeného senátu č.j. 7 Afs 20/2007-73 a dospívá k závěru, že dodatečné daňové přiznání je možné podat toliko v objektivní propadné lhůtě dle ust. § 47 odst. 2 d.ř. Žalovaný rovněž zdůraznil, že odst. 4 byl do ustanovení § 38 r doplněn až s účinností od 1.1.2008 zákonem č. 261/2007 Sb. Neobsahuje však žádná přechodná ustanovení, a proto je třeba počátek lhůt, které počaly běžet dříve, posuzovat podle dosavadní právní úpravy. Opačný výklad by byl nepřipustnou retroaktivitou. U poplatníka, jemuž nebyla poskytnuta investiční pobídka (případ žalobce), je možno ust. § 38 r odst. 2 a 3 aplikovat až na ty daňové ztráty, vzniklé za zdaňovací období roku 2008 a násl.

V.

Replika žalobce

[6] Žalobce zde rozebírá jednotlivá žalovaným uváděná rozhodnutí Ústavního soudu, přičemž dospívá k závěru, že jde ve všech případech o judikaturu z hmotněprávního hlediska neaplikovatelnou, neboť šlo o jiný hmotněprávní problém. Buď se jednalo o zcela jinou daň (daň z přidané hodnoty), nebo šlo o daň z příjmů, ale ne o daňovou ztrátu. Z procesního hlediska jde taktéž o nepoužitelnou judikaturu, neboť posuzované ust. § 38 r odst. 2 ZDP nebylo v době vydání citované judikatury vůbec součástí právního řádu, či se tato judikatura vztahuje k vyměřovacímu řízení u jiných daní. Dále žalobce rozebírá jednotlivá rozhodnutí NSS, zmíněná žalovaným ve vyjádření a dospívá k závěru, že celá argumentace se soustřeďuje na otázku povinnosti přihlídnout k prekluzi práva vyměřit daň z úřední povinnosti, či otázku údajné retroaktivity. To však žalobce nikdy nezpochybil. Jediné rozhodnutí rozšířeného senátu (č. 2055/2010 Sb. NSS) dává za pravdu žalobci, kdy akcentuje zvláštní běh lhůt pro případné obnovy řízení či dodatečného daňového přiznání. Takovou zvláštní lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání na daňovou ztrátu nižší je i ust. § 38 r odst. 2 ZDP. Žalobce zdůraznil, že ust. § 38 r odst. 2 ZDP je procesním předpisem, proto je nutno aplikovat dikci platnou v době, kdy je dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou ztrátu podáváno. V posuzovaném případě však rovněž platí, že i kdyby se jednalo o

ustanovení hmotněprávní (názor žalovaného), tak se ničeho nemění, neboť dikce ust. § 38 r odst. 2 ZDP byla stejná i v roce 2005. Argumentace zák. č. 261/2007 pak není na místě, neboť ten ničeho na dikci ust. § 38 r odst. 2 ZDP nezměnil, toliko odstranil interpretační obtíže.

V.

Právní hodnocení soudu

[7] Stěžejní námitkou žalobce je právní posouzení stran aplikace ust. § 38 r ZDP v případě vyměření daňové ztráty za rok 2005, konkrétně, zda žalobce podal dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou ztrátu za předmětné zdaňovací období v zákonné lhůtě, učinil-li tak v roce 2010. Žalobce se přitom dovolává obecné působnosti ust. § 38 r ZDP na všechny daňové subjekty, nikoliv pouze na ty, které byly příjemci investičních pobídek.

[8] Při posouzení věci vyšel soud z rozsudku NSS ze dne 17.2.2012, č.j. 5 Afs 64/2011-124. Z odůvodnění rozsudku jsou pro projednávanou věc stěžejní níže uvedené závěry:

„Lhůta pro vyměření daně obecně byla v rozhodném období upravena v § 47 zák. č. 337/1992 Sb., zvláštní lhůta pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů byla (a je) dále upravena v § 38r ZDP. Lze tak obecně konstatovat, že ust. § 38r ZDP je lex specialis k ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb.; a daňový subjekt může dodatečné daňové přiznání na daňovou ztrátu vyšší nebo nižší podat v rámci těchto lhůt.“

Výše citované ustanovení ZDP však lze uplatnit pro jiné daňové subjekty než příjemce investičních pobídek, tedy i pro stěžovatele, až na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti dne 1.1.2008, nikoli na základě zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, jak tvrdí stěžovatel. Vzhledem k argumentaci, k níž na základě jednotlivých interpretačních pravidel Nejvyšší správní soud již ve své předchozí judikatuře, na kterou je odkazováno, dospěl, nepovažuje soud za potřebné zabývat se polemikou stěžovatele k jednotlivým výkladům, které Nejvyšší správní soud již provedl. Gramatický, historický, systematický i teleologický výklad příslušných ustanovení ZDP vede k závěru, že lhůty pro vyměření daňové ztráty do 1. 1. 2008 se řídily toliko ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., a že ustanovení § 38r ZDP se až do jeho novelizace zákonem č. 261/2007 Sb., na poplatníky, kteří nebyli příjemci investičních pobídek, nevztahovalo. Nejvyšší správní soud opětovně nad rámec uvedeného konstatuje, že pokud by se úprava běhu lhůt pro vyměření daňové ztráty měla vztahovat na všechny poplatníky daně z příjmů – tedy nikoli pouze na ty, kterým byly poskytnuty investiční pobídky, systematicky by taková úprava běhu lhůt pro vyměření (s odkazem na § 47 zákona č. 337/1992 Sb.) byla začleněna do ust. § 38n zákona o daních z příjmů, který upravuje daňovou ztrátu, přitom v odst. 2 stanoví mimo jiné, že při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti, daňová ztráta se vyměňuje, přičemž při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Uvedené ustanovení neobsahuje žádný odkaz svědčící jinému postupu pro běh lhůt pro vyměření daňové ztráty než ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Zpochybňuje-li stěžovatel výklad systematický a namítá, že daňová ztráta je upravena i v jiných ustanoveních ZDP než jen v § 38n, konkrétně v § 34 ZDP, je tato námitka zcela účelová a irrelevantní. Citované ustanovení nikterak nesouvisí s vyměřením daňové ztráty, ale upravuje zde daňovou ztrátu jako jednu z několika možných odčitatelných položek od základu daně (vedle např. odečtu na výzkum a vývoj a dalších); souvisí tedy výhradně se stanovením základu daně, resp. se stanovením výše daňové povinnosti, nikoli již

však s jejím vyměřením. Přitom zákon zde stanoví, že odečíst od základu daně lze daňovou ztrátu, která byla již vyměřena.

Nejvyšší správní soud stran otázky působnosti ustanovení § 38r odst. 2 ZDP ve znění účinném do 1. 1. 2008 nemá důvodu se odchýlit od svých předchozích závěrů. Pokud citovaný zákon v samostatném ustanovení § 38r stanovil odchýlný způsob pro běh lhůt pro vyměření, nutno tak historickým, systematickým, logickým i teleologickým výkladem dospět k závěru, že takto učinil pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly vybraným daňovým subjektům právě v souvislosti s přijetím zákona o investičních pobídkách, neboť žádný jiný důvod, svědčící nutnosti obecného prodloužení lhůty stanovené v § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. k doměření daně za období, kdy daňová ztráta vznikla a byla již vyměřena, ve vztahu k ust. § 34 odst. 1, ust. § 38n zákona o daních z příjmů, nelze shledat. Nad rámec uvedeného lze poznamenat, že možnost odečtu daňové ztráty byla v ust. § 34 ZDP vždy, již od roku 1993 stanovena v delší lhůtě než činila obecná prekluzivní lhůta stanovená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Daňová ztráta deklarovaná poplatníkem ve zdaňovacích obdobích 1993 a 1994 nebyla správcem daně vyměřována, ustanovení o lhůtách upravených v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. se neuplatnilo. Zákonem č. 149/1995 Sb. bylo do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů doplněno ustanovení § 38n nazvané daňová ztráta; současně v přechodných ustanoveních byl upraven postup pro vyměření daňové ztráty, a to tak, že tato se poprvé vyměřila za rok 1995. Zákonodárce neshledal důvod pro speciální úpravu pro vyměření daňové ztráty v jiných lhůtách než dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., a v žádné novelizaci ZDP až do zák. č. 261/2007 Sb. takovou zásadní změnu úpravy neprovedl.

Závěry, k nimž dosavadní judikatura správních soudů stran aplikace ust. § 38r ZDP dospěla, lze nově (neboť v době vydání rozsudku čj. 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 nebyl ještě zákon č. 261/2007 Sb. vydán) podpořit rovněž i úpravou přechodných ustanovení v zákoně č. 261/2007 Sb., v nichž se stanoví: „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 zákona 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 uvedeného je zcela zjevné, že ustanovení § 38r ZDP, v němž byl nově doplněn odst. 4, který výslovně původní působnost citovaného ustanovení rozšířil i na jiné subjekty, se pro účely vyměření daňové ztráty použije poprvé až na daňovou ztrátu, kterou by stěžovatel vykázal za rok 2008, tzn. v daňovém přiznání podaném v roce 2009.

Neobstojí zde argumentace stěžovatele principem *in dubio mitius* ani tvrzení, že novelizací provedenou zákonem č. 261/2007 Sb. (po osmi letech aplikace daného ustanovení ve správní i soudní praxi) byla stávající právní úprava pouze potvrzena a upřesněna. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné odkázat v této souvislosti např. na rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu čj. 7 Afs 54/2006 – 155 ze dne 16.10.2008, v němž se mimo jiné uvádí: „(P)okud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.“ V daném případě však zákonodárce neprováděl žádné formulační vyjasnění, ale výslovně začleněním nového odstavce, a v kontextu s přechodnými ustanoveními, rozšířil od určitého data působnost zákonného ustanovení i na jiné subjekty než na ty, kterým v souvislosti s přijetím zákona o poskytování investičních pobídek, jehož dopad do daňové sféry subjektů – jejich příjemců – je zcela logicky neodmyslitelný, byl určen. Nejvyšší správní soud konstatoval např.

i ve výše zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 28/2003-69, že lhůta pro vyměření daně obsažená v ust. § 38r ZDP je lhůtou hmotněprávní, nelze ji proto aplikovat zpětně na právní stav, který zde byl před 1. 1. 2008.

Stanovil-li v přechodných ustanoveních výslovně zákonodárce účinnost této změny v § 38r ZDP, (resp. ji nezahrnul do výjimky) až počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008, (tzn., že se týkalo až daňové ztráty uplatněné v daňovém přiznání v roce 2009), nelze dospět k jinému závěru, než že před tímto datem se dané ustanovení v odst. 2 a 3 na jiné subjekty než příjemce investičních pobídek nevztahovalo. Nelze zde proto hovořit o upřesnění zákona, jak tvrdí stěžovatel, neboť mělo-li by tomu tak být, musel by zákonodárce přechodná ustanovení upravit jinak, resp. ve vztahu k ust. § 38r odst. 4 ZDP by žádná přechodná ustanovení nebyla upravena, neboť by jich nebylo třeba.

Lze rovněž odkázat např. na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 6. 1994, č. j. 6 A 59/93-43, v němž se konstatuje: „Soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvede, nikoli z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil. Při aplikaci ustanovení nejasných, rozporných a mezerovitých je soud zajisté povinen užít obecně uznávaná interpretační pravidla. Nelze však interpretovat něco, co v zákoně není, nebo interpretaci k takovému závěru dospět.“ Rovněž tak lze poukázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02, v němž se mimo jiné uvádí, že „(s)tát má při zdaňování poměrně širokou volnost, avšak i zde platí, že stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu.“ Pokud tedy stát hodlal přiznat určité „znevýhodnění“ skupině subjektů – v daném případě těm, kteří v daňovém přiznání vykazují daňovou ztrátu (a nejsou v režimu investičních pobídek) oproti těm daňovým subjektům, kteří vykazují daňovou povinnost a daně platí, v tom, že správci daně poskytl delší lhůtu pro vyměření daně, byl povinen tak učinit zcela konkrétně a jednoznačně; tak učinil až v zákoně č. 261/2007 Sb., nikoli již v zákoně č. 72/2000 Sb.

Nejvyšší správní soud si je konečně vědom např. nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž se konstatuje: „Za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že považuje za nepřípustné, výklad téhož ustanovení zákona odvíjet od postavení daňového subjektu, tzn., zda ten který výklad je v jeho prospěch či neprospěch. Současně podotýká, že ne každá interpretační nejasnost vždy nutně povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu. Uplatnění zásady in dubio mitius má 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“ umožňují vícero 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. V opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS).“

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že existovaly minimálně dva výklady citovaného ustanovení a domáhá se ve shodě s rozhodovací praxí Ústavního soudu užití

výkladu pro něj příznivějšího, nelze s ním ani v tomto případě souhlasit. Ve výše citovaném rozsudku zdejší k obdobné námitce uvedl, že „ v projednávané věci nebyly dány dvě či vícero srovnatelných výkladových alternativ, nadto zákonem výslovně byla změna lhůt pro vyměření daně v případě daňové ztráty provedena až pro zdaňovací období roku 2008. Nadto je třeba zdůraznit, že stěžovatel v době, kdy dodatečné daňové přiznání podával, tj. v únoru 2008, již nebylo pochyb o věcné působnosti ust. § 38r ZDP, neboť zde byla jednoznačná dikce zákona, vyplývající z přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., účinného již od 1.1.2008.“

[9] V posuzovaném případě vykázal žalobce daňovou ztrátu ve zdaňovacím období roku 2005. Dodatečné daňové přiznání, v němž si uplatnil za zdaňovací období roku 2005 nižší daňovou ztrátu, podal až v roce 2010. Dle výše citovaného rozhodnutí NSS se ust. § 38r ZDP, v němž byl nově doplněn odst. 4, který výslovně původní působnost citovaného ustanovení rozšířil i na jiné subjekty (dosud se vztahoval jen na příjemce investičních pobídek), pro účely vyměření daňové ztráty použije poprvé až na daňovou ztrátu, kterou by žalobce vykázal za rok 2008, tzn. v daňovém přiznání podaném v roce 2009. Lhůty pro vyměření daňové ztráty do 1. 1. 2008 se řídily toliko ust. § 47. Dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou ztrátu pak lze podat toliko v objektivních lhůtách, které zákon stanoví správci daně k vyměření daně dle ust. § 47 d.ř. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou ztrátu za rok 2005 u poplatníka, kterému nebyla poskytnuta investiční pobídka, tak skončila dne 31.12.2008. V posuzovaném případě ani nebyl proveden úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 d.ř., který by běh lhůty k podání dodatečného daňového přiznání prodloužil. Žalobce podal daňové přiznání k nižší daňové ztrátě za zdaňovací období roku 2005 až v roce 2010. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že lhůta k vyměření a doměření daně a tedy i k podání dodatečného daňového přiznání již za příslušné zdaňovací období uplynula a správce daně zcela v souladu se zákonem zastavil postupem dle ust. § 27 odst. 1 písm. a) d.ř. řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu uplynutí lhůty stanovené v § 47 d.ř. Soud závěrem k věci uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí zdůvodnil nemožnost aplikace ust. § 38 r odst. 2 ZDP na posuzovaný případ a jeho rozhodnutí tudíž nelze považovat za nepřezkoumatelné.

VI. Náklady řízení

[8] Náhrada nákladů řízení před krajským soudem nebyla přiznána žádnému z účastníků. Žalobce celkově neměl ve věci úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá (ust. § 60 odst.1 s.ř.s.). Žalovanému žádné náklady řízení ve smyslu ust. § 57 s.ř.s. nevznikly.

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 (více) 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.

V Brně dne 31.5.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu