



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Michala Mazance a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **Heidrive, s. r. o.**, se sídlem Mrákov-Starý Klíčov 142, zastoupená Mgr. Jiřím Šmatlákem, advokátem se sídlem Jeseniova 1151/55, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2018, čj. 30 A 167/2018-50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2018, čj. 30 A 167/2018-50, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný vyměřil žalobkyni za zdaňovací období let 2008 a 2009 daňové ztráty na dani z příjmů právnických osob ve výši 7 458 002 Kč, resp. 8 804 847 Kč. Takto vyměřené daňové ztráty žalobkyně uplatnila jako položku odčitatelnou od základu daně. Ztrátu za rok 2008 uplatnila naposledy ve zdaňovacím období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. V tomto zdaňovacím období uplatnila současně i ztrátu za rok 2009, kterou následně uplatnila i v období (nikoliv zdaňovacím) od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014. Dne 13. 10. 2014 žalovaný u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009, dne 18. 4. 2018 následně zahájil daňovou kontrolu 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. Žalovaný tedy u žalobkyně vede dvě daňové kontroly, které se týkají celkem tří zdaňovacích období a období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014.

[2] Žalobkyně považovala daňové kontroly za uvedená období za nezákonný zásah, a podala proto ke Krajskému soudu v Plzni (dále „krajský soud“) žalobu, kterou se domáhala zákazu pokračování v těchto kontrolách a obnovení stavu před jejich zahájením, neboť za kontrolovaná období uplynula lhůta pro stanovení daně. Posledním obdobím, za které bylo možné uplatnit daňovou ztrátu za rok 2008, bylo zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Tříletá lhůta pro stanovení daně za posledně zmíněné zdaňovací období tudíž uplynula 1. 7. 2017. Na prekluzi pravomoci stanovit daň nemá žádný vliv zahájení daňové kontroly za dané období dne 18. 4. 2018, ani uplatnění ztráty vzniklé následně i v roce 2009. Nesouhlasila s výkladem § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jehož důsledkem je prodlužování lhůty pro stanovení daně (tzv. řetězení ztrát), v situaci, kdy v průběhu pětileté lhůty pro uplatnění dřívější daňové ztráty dojde ke vzniku další daňové ztráty. Ve vztahu k období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 a prekluzi zdaňovacího období 2009 tvrdila, že posledním zdaňovacím obdobím, v němž uplatnila ztrátu ze zdaňovacího období 2009, bylo období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Od něj se odvíjí lhůta pro stanovení daně, která skončila 1. 7. 2017. Ke kontrolám zdaňovacích období 2008 a 2009 žalobkyně ještě dodala, že žalovaný je při těchto kontrolách pasivní, doměřovací řízení je nepřiměřeně dlouhé a vznikají v něm průtahy. Činnost žalovaného spočívá v tom, že žalobkyni jednou za několik měsíců vyzve k doložení důkazních prostředků či k prokázání některých skutečností. Žalovaný řízení nevede efektivně a hospodárně. Cílem daňových kontrol za období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 bylo pouze prodloužit možnou dobu prověřování zdaňovacích období 2008 a 2009.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl, a to jednotlivými výroky ve vztahu ke každé daňové kontrole. Vyšel z toho, že daňovou ztrátu lze odečíst od základu daně v průběhu pěti zdaňovacích období následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena, a lhůta pro stanovení daně za období, v němž daňová ztráta vznikla, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu uplatnit (§ 38r odst. 2 téhož zákona). Při určení konce lhůty pro stanovení daně není podstatný okamžik, kdy žalobkyně daňovou ztrátu reálně uplatnila, ale kdy mohla ztrátu uplatnit naposledy. Soud se nejprve zabýval zdaňovacím obdobím 2009. Žalobkyně uplatnila ztrátu za tento rok ve zdaňovacích obdobích 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 do 31. 3. 2014. Dále ji uplatnila v období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014, které však není zdaňovacím obdobím ve smyslu § 21a zákona o daních z příjmů, ale jen obdobím, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma citovaného zákona. Posledním zdaňovacím obdobím, v němž bylo možné odečíst daňovou ztrátu za rok 2009, tak bylo až zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Od něj se odvíjí lhůta pro stanovení daně nejen za zdaňovací období tohoto roku, ale i pěti předcházejících zdaňovacích období včetně roku 2009. V souladu s § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), mohla být daň za zdaňovací období roku 2015 (ale i 2009), vyměřena nejpozději do 1. 4. 2019, resp. 1. 7. 2019. Daňová kontrola tak byla zahájena a prováděna ve lhůtě pro stanovení daně. S tím podle krajského soudu úzce souvisí i posouzení zákonnosti daňové kontroly týkající se zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Jestliže lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015, která platí pro všechna předcházející zdaňovací období včetně roku 2009, uplyne až v roce 2019, pak daňová kontrola zahájena 18. 4. 2018 byla rovněž prováděna ve lhůtě pro stanovení daně.

pokračování

[4] K daňové kontrole za zdaňovací období roku 2008 krajský soud uvedl, že žalobkyni vznikla daňová ztráta ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích. Rok 2009 byl jednak zdaňovacím obdobím, v němž vznikla daňová ztráta, a jednak i prvním zdaňovacím obdobím, za které mohla žalobkyně uplatnit ztrátu za rok 2008. Pro účely doměření daně za rok 2008 je proto rozhodující režim zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Tento rok by mohl mít dva režimy (poslední pátý rok pro uplatnění daňové ztráty z roku 2008 a současně čtvrtým rokem pro uplatnění daňové ztráty z roku 2009). Taková dualita však není možná, jelikož by ve vztahu k několika obdobím panovala nejistota stran nejzazšího termínu pro vyměření či doměření daně. Logickým důsledkem je stanovení lhůty podle režimu pozdějšího období (zde roku 2009) i pro období dřívější. I pro rok 2008 proto platí, že nejzazší lhůtou pro stanovení daně je rok 2019. Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2008 byla ke dni rozhodnutí soudu prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, a nejedná se tak o nezákonný zásah. Ke zbylým námitkám směřujícím proti pasivitě žalovaného a formálnosti daňových kontrol se krajský soud vyjádřil pouze *obiter dictum*, jelikož žalobkyně v petitu žaloby označila za nezákonnost výlučně to, že daňové kontroly byly zahájeny po uplynutí lhůty pro stanovení daně za daná zdaňovací období. Sama žalobkyně tvrzenou formálnost vyvrací tím, že popisuje řadu úkonů, které žalovaný učinil ve lhůtě pro vyměření daně za roky 2008 a 2009.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž nejprve rozporuje posouzení prekluze za rok 2009, resp. za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla, stejně tak jako za zdaňovací období, ve kterém byla ztráta reálně uplatněna, skončí současně se lhůtou za poslední zdaňovací období, ve kterém došlo ke skutečnému uplatnění daňové ztráty. Podle stěžovatelky nelze § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vykládat čistě gramaticky, ale je nutné přihlížet ke smyslu a cíli právní normy, resp. k úmyslu zákonodárce. Výklad krajského soudu nepřiměřeně zasahuje do jejích majetkových práv. Zákon sice stanovuje, že daňovou ztrátu lze uplatnit „nejdéle“ v následujících pěti zdaňovacích obdobích, pokud ji ale daňový subjekt uplatní hned v prvním roce po jejím vzniku, nemůže ji již uplatnit ve zbývajících čtyřech letech. Právo daňového subjektu je tím „zkonsumováno“. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce zakotvit absolutní počet zdaňovacích období pro uplatnění ztráty bez ohledu na fakticitu jejího uplatňování, nepoužil by slovo „nejdéle“. Obdobně stěžovatelka pohlíží na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, jehož hypotéza používá podmiňovací způsob. I gramatickou výkladovou metodou tak lze dospět ke dvěma možným výkladům. Stěžovatelka má za to, že § 38r odst. 2 je nutno jakožto výjimku z obecného pravidla v § 148 daňového řádu vykládat úzce. Bylo-li účelem přijetí § 38r odst. 2 zajistit, aby správce daně mohl daň kontrolovat zpětně i více než tři roky, je nutno tuto pravomoc použít jen a pouze na případy, kdy byla ztráta skutečně uplatněna. Uplatnila-li stěžovatelka celou daňovou ztrátu již v prvním zdaňovacím období po období, v němž vznikla, odvíjí se lhůta pro stanovení daně za toto období, tak i za období vzniku daňové ztráty, právě od období kompletního uplatnění ztráty. Výklad krajského soudu, na jehož základě by bylo možno v prodloužené lhůtě kontrolovat jak období, v němž byla ztráta reálně uplatněna, tak i další období, v nichž se vůbec neprojevila, je rozporný nejen se smyslem právní úpravy, ale

je také za diskriminační ve srovnání s těmi, kteří daňovou ztrátu rovněž vykázali, ale neuplatnili. Určujícím obdobím tak podle stěžovatelky bylo poslední období, v němž uplatnila ztrátu, tedy zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Lhůta pro stanovení daně tudíž uplynula 1. 7. 2017, a to i pro období roku 2009.

[6] K výše uvedenému stěžovatelka doplnila argumentaci týkající se uplatnění daňové ztráty v období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014, které není zdaňovacím obdobím. Zákon sice hovoří pouze o „*zdaňovacích obdobích*“, Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 k § 34 zákona o daních z příjmů ale prolamuje omezení uplatnitelnosti ztráty v jiném než zdaňovacím období. Není sice pramenem práva, ale ve svém důsledku vytváří správní praxi. Pokyn sice vybočuje ze zákonných mantinelů, ale lze jej vnímat jako pozitivní pro daňové subjekty. Dle konzistentní judikatury je možné, aby se takové správní praxe daňové subjekty úspěšně dovolávaly. Je však nutné odlišit období, v nichž je možné ztrátu uplatnit (§ 34 zákona o daních z příjmů ve spojení s Pokynem GFŘ D-22), a období, podle kterého se odvíjí lhůta pro stanovení daně (§ 38r odst. 2 téhož zákona). V případě období pro stanovení lhůty by se totiž jednalo o nepřípustné rozšíření lhůty, které by bylo negativní pro daňové subjekty.

[7] Stěžovatelka rovněž poukázala na dosavadní postup žalovaného. Upozornila, že v žalobě nenamítala formálnost daňových kontrol za roky 2008 a 2009, jak uvedl krajský soud. Ryzí formálnost a účelovost spatřuje v zahájení daňové kontroly za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, resp. období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014, a to v návaznosti na dosud neukončená daňová řízení za zdaňovací období let 2008 a 2009. Podle stěžovatelky krajský soud tuto otázku nepřipadně vyhodnotil jako nesouvisející s meritem věci. Tendenční postup žalovaného má totiž právní význam k obdobím let 2008 a 2009. Z uvedeného plyne, že žalovaný měl za to, že posledním, tzv. rozhodujícím, obdobím pro určení délky prekluzivní lhůty pro roky 2008 a 2009 jsou právě období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, resp. období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014. To plyne i z vyjádření žalovaného k žalobě. Zahájení daňové kontroly za období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 může být významné pro běh lhůty pro stanovení daně za toto období, pokud by Nejvyšší správní soud i toto období považoval za poslední období, kdy byla fakticky uplatněna ztráta za rok 2009. Skutečným účelem zahájení daňové kontroly za uvedená období tak fakticky bylo pouze přerušení běhu prekluzivní lhůty u zdaňovacích období let 2008 a 2009.

[8] Stěžovatelka brojila i proti posouzení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, v němž uplatnila daňovou ztrátu za zdaňovací období let 2008 a 2009, a to ve vazbě na prekluzi zdaňovacího období roku 2008. Zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 je ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů posledním obdobím, v němž bylo možné, a zároveň se tak reálně stalo, uplatnit daňovou ztrátu ze zdaňovacího období 2008. Na rozdíl od zdaňovacího období 2009 zde nevystává otázka určení posledního rozhodného zdaňovacího období, ale otázka zákonnosti tzv. řetězení ztrát. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, aby lhůtu pro stanovení daně za rok 2008 ovlivnil i vztah k roku 2009, kdy rovněž vykázala ztrátu, čímž by se zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 stalo teprve čtvrtým zdaňovacím obdobím. Takovým nepřiměřeným prodlužováním lhůty pro stanovení daně žalovaný nepřípustně zasahuje do právem chráněných zájmů daňových subjektů. Výklad krajského soudu by např. při uplatnění

pokračování

daňové ztráty v každém čtvrtém zdaňovacím období vedl *ad absurdum* až k nekonečné prekluzivní lhůtě a nekonečně trvající daňové kontrole, jejíž délka je limitována právě délkou lhůty pro stanovení daně. K tomu stěžovatelka odkázala na posouzení obdobné otázky v celním řízení v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS. Jelikož posledním obdobím, v němž uplatnila ztrátu z roku 2008, bylo zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, lhůta pro stanovení daně za obě uvedená období uplynula 1. 7. 2017. I v tomto případě považuje stěžovatelka výklad krajského soudu za diskriminační. Umožňuje kontrolu daňového subjektu bez časového omezení i za období, v nichž daňovou ztrátu neuplatnil. Důsledkem je také to, že současně se lhůtou pro stanovení daně za rok 2008 a následujících pět zdaňovacích období, v nichž bylo možné uplatnit ztrátu, běží ve stejném režimu rovněž lhůta pro stanovení daně za období, v nichž uplatnit ztrátu nelze (období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 a zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015). Daná období nemají k vzniklé ztrátě v roce 2008 žádný vztah, přesto sdílejí stejný osud co do určení lhůty pro stanovení daně. Princip nekonečné prekluzivní lhůty naráží také na § 148 odst. 5 daňového řádu upravující objektivní desetiletou lhůtu pro stanovení daně. Tato lhůta již v posuzované věci uběhla 31. 12. 2018. Žalovaný v této lhůtě nejen že nestanovil daň, ale ani neukončil daňovou kontrolu. Podaná žaloba žalovanému nebránila, aby v daňové kontrole pokračoval, jelikož správní soudy nevydaly předběžné opatření, kterým by v tom žalovanému bránily. V daňové prekluzi se tudíž žalovaný ocitl v důsledku svého pasivního přístupu.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Ztotožňuje se se závěry, k nimž dospěl krajský soud.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka označila důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy poukázala na nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení a současně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[13] Stěžovatelka v úvodu kasační stížnosti sama vymezila sporné právní otázky, které zde vyvstaly, a souvisí s (ne)uplynutím lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008, 2009, resp. zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Konkrétně je v posuzované věci podle ní sporný výklad § 34 spolu s § 38r zákona o daních z příjmů, a to ve vazbě na § 148 daňového řádu. Stěžovatelka výslovně upozornila jednak na spor o určení posledního (rozhodného) období, jehož lhůta pro stanovení daně následně určuje délku prekluzivní lhůty i pro zdaňovací období jemu předcházející, a jednak na přípustnost tzv. řetězení ztrát.

[14] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné přes výše stěžovatelkou vymezené sporné otázky připomenout, že napadený rozsudek krajského soudu byl podán v návaznosti na

žalobu, kterou se stěžovatelka domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v daňových kontrolách týkajících se třech zdaňovacích období. Žalobu strukturovala tak, že předně (bod IV.) namítala uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, a to ve vazbě na zdaňovací období roku 2008 (otázka tzv. řetězení ztrát). Dále se zabývala povahou období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 a související prekluzí zdaňovacího období roku 2009 (bod V.). Samostatně pak zpochybnila postup žalovaného v rámci daňových kontrol (bod VI.). V replikách k vyjádření žalovaného se stěžovatelka jednak vymezila k závěru žalovaného, podle něhož posledním obdobím, v němž bylo možné uplatnit ztrátu, bylo až období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, a jednak podrobněji poukazovala na průběh kontroly za zdaňovací období let 2008 a 2009 i na formálnost zahájení kontroly za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Krajský soud se v napadeném rozsudku vyjádřil nejprve ke zdaňovacímu období roku 2009 s tím, že časový úsek od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014 nebyl zdaňovacím obdobím, daňovou ztrátu bylo možno odečíst ještě ve zdaňovacím období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, a daňová kontrola za rok 2009 tak byla zahájena a prováděna ve lhůtě pro stanovení daně. Tento závěr vztáhl i na kontrolu zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. U daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008 pak krajský soud shledal s ohledem na řetězení ztrát zachování lhůty pro stanovení daně i pro toto zdaňovací období. Jako *obiter dictum* se krajský soud vyslovil k samotnému průběhu kontroly za roky 2008 a 2009 i k zahájení kontroly za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. Sama stěžovatelka podle něj v tomto ohledu vyvrací tvrzenou formálnost zahájení této kontroly.

[15] Cílem tohoto shrnutí nebylo další prosté zopakování již provedené reprodukce dosavadního průběhu řízení či postojů účastníků. Nejvyšší správní soud naopak považoval za vhodné toto shrnutí provést proto, aby připomněl, co bylo vlastně předmětem řízení před krajským soudem a co je (může být) nyní předmětem řízení o kasační stížnosti. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud především nemohl přehlédnout, že krajský soud v napadeném rozsudku k části žalobní argumentace týkající se průběhu daňových kontrol, resp. jejich formálnosti, jednoznačně uzavřel, že s ohledem na rozsudečný návrh (žalobní petit) se daňovými kontrolami zabýval výlučně z hlediska jejich zahájení (a provádění) po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Z takto vymezeného rámce krajský soud vystoupil pouze v samotném závěru napadeného rozsudku ve stručném odstavci „nad rámec“ nosných důvodů. Jak je nicméně zřejmé z výše reprodukované žaloby i repliky (především ze dne 8. 11. 2018), stěžovatelka v řízení před krajským soudem uplatnila řadu konkrétních argumentů týkajících se průběhu daňové kontroly (především za roky 2008 a 2009 a to i v návaznosti na zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014). Je pravdou, že žalobní petit k jednotlivým zdaňovacím obdobím a daňovým kontrolám stěžovatelka výslovně váže na „*uplynutí lhůty pro stanovení daně*“. Uvedené nicméně podle Nejvyššího správního soudu neumožňuje krajskému soudu bez dalšího jednoznačnou žalobní argumentaci týkající se průběhu (formálnosti zahájení) daňových kontrol v podstatě pominout. Jistě není povinností soudu vždy podrobně reagovat na veškerou žalobní argumentaci, tedy i takovou, která se netýká žalobního návrhu nebo s ním souvisí jen vzdáleně. V projednávané věci je nicméně zřejmé, že stěžovatelka svoji argumentaci týkající se průběhu daňových kontrol neuplatňovala jen „nad rámec“, ale tyto námitky tvořily významnou součást její argumentační pozice. Vzhledem ke kontextu žaloby i její struktuře se jeví jako zcela nelogické, že by stěžovatelka důvody zpochybňující postup žalovaného v rámci kontrol do žaloby zahrnula, aniž by současně zamýšlela zpochybnit zákonnost

pokračování

kontrol s ohledem na jejich průběh. Výslovně zmiňovala konkrétní úkony žalovaného v konkrétních časových okamžicích, které v dalších souvislostech podrobněji hodnotila. Není ostatně vyloučeno, že průběh daňové kontroly může mít význam i pro posouzení lhůty pro stanovení daně, což stěžovatelka v řízení před krajským soudem taktéž výslovně zmiňovala.

[16] V návaznosti na kasační námitku stěžovatelky, která na nezohlednění této části žaloby i jejího doplnění upozorňuje, je třeba uzavřít, že krajský soud se argumentací stěžovatelky týkající se postupu v rámci daňových kontrol zabýval nedostatečně, resp. neodstranil rozpor, který zde mezi petitum a žalobní argumentací shledal. V tomto ohledu je třeba připomenout především obecnou povinnost soudu, má-li pochybnost o souladu žalobního petitu a argumentace obsažené v žalobě, takový rozpor odstranit (srov. např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2004, čj. 2 Ans 1/2004-64, č. 670/2005 Sb. NSS). Pokud tak krajský soud neučiní, resp. odpovídajícím způsobem neosvětlí, proč není nutno s ohledem na podstatu věci takový rozpor odstraňovat, nezbyvá, než dojít k závěru, že řízení před krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. vykazuje vady, které mohou mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[17] Uvedené závěry by bez dalšího postačovaly ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu, který by především v dalším řízení měl v návaznosti na strukturu podané žaloby a uplatněné argumentace řádně objasnit (případně i po výzvě stěžovatelce k odstranění rozporu petitu a argumentace), z jakých hledisek bude zákonnost konkrétních daňových kontrol (a za jaká konkrétní zdaňovací období) zkoumat. K tomu je nutno dodat, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem se neuplatní koncentrační zásada, tedy je třeba důkladně se zabývat i novou argumentací uplatněnou v replice k vyjádření žalovaného správního orgánu, případně vznesenou při jednání ve věci. Nejvyšší správní soud přesto považuje za vhodné, aby se v souladu s rychlostí a hospodárností dalšího řízení vyjádřil i k námitkám, jejichž vypořádání popsaná vada řízení před krajským soudem nebrání. Podstata odůvodnění napadeného rozhodnutí krajského soudu totiž mířila do některých konkrétních otázek posouzení zákonnosti daňových kontrol z hlediska zachování lhůt pro stanovení daně. Jak již bylo výše uvedeno, v tomto ohledu ostatně formulovala konkrétní sporné právní otázky i sama stěžovatelka v kasační stížnosti.

[18] K otázce tzv. řetězení ztrát je nutno předně připomenout, že dle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů lze *„od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“*.

[19] Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nelze daň *„stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“*. Speciální úpravu ve vztahu k citovanému ustanovení představuje mimo jiné i shora již vícekrát zmiňovaný § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, čj. 4 Afs 251/2015-74, či ze dne

9. 9. 2019, čj. 7 Afs 134/2019-20). Věta první tohoto ustanovení, ve znění účinném do 30. 6. 2017, předpokládá, že *„lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za 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 stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace“*. Toto znění je s ohledem na čl. II bod 1. přechodných ustanovení k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, rozhodné i pro nyní projednávanou věc. Krajský soud v napadeném rozsudku vyšel ze znění pozdějšího, které se od citované úpravy liší tím, že formulace obsahující slovo „lze“ nahrazuje slovy „bylo-li možné“ či „bylo možné“. Tato změna textu zákona, jejímž smyslem bylo dle důvodové zprávy reagovat na situace dodatečného zrušení daňové ztráty na základě dodatečného daňového přiznání (daňové kontroly), na podstatě výše vymezené sporné právní otázky a jejího posouzení krajským soudem nic nemění (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007-87). Ostatně ani stěžovatelka v tomto ohledu námitky neuplatnila.

[20] K aplikaci citované právní úpravy na nyní posuzovanou věc lze připomenout, že stěžovatelka vykázala daňovou ztrátu nejprve ve zdaňovacím období roku 2008. Tuto ztrátu tak mohla uplatnit v 5 následujících zdaňovacích obdobích (konkrétně ve zdaňovacích obdobích od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, od 1. 1. 2010 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 do 31. 3. 2014). Posledním zdaňovacím obdobím, za které mohla daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období roku 2008 uplatnit (a také skutečně uplatnila), tedy bylo zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014. To není mezi účastníky sporné. V návaznosti na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je pro určení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, za něž byla stěžovatelce vyměřena daňová ztráta (zdaňovací období roku 2008), tak i pro všechna zdaňovací období, za které mohla daňovou ztrátu či její část uplatnit (pět výše uvedených zdaňovacích období), určující okamžik, kdy skončí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém mohla daňovou ztrátu uplatnit. Rozhodující je tak uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014.

[21] Stěžovatelce však byla vyměřena daňová ztráta také za zdaňovací období roku 2009. Mezi stěžovatelkou na jedné straně a krajským soudem, resp. žalovaným, na straně druhé panuje rozpor v názoru na posouzení vlivu vzniku další daňové ztráty v roce 2009 (tedy v průběhu pěti let, v nichž lze uplatnit daňovou ztrátu z roku 2008) na běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 2008. Období roku 2009 je současně obdobím, v němž stěžovatelce vznikla daňová ztráta, ale i obdobím, v němž poprvé přicházelo v úvahu z hlediska lhůty stanovené v § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnění daňové ztráty z roku předcházejícího. Podle žalovaného je třeba v takovém případě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vyložit tak, že umožňuje tzv. řetězení ztrát, jehož důsledkem je i prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 (a po něm následujících pěti zdaňovacích období). Stěžovatelka má za to, že lhůty pro uplatnění odpočtu a následně pro stanovení daně za roky 2008 a 2009 na sobě běží nezávisle a řetězení ztrát nelze připustit. Žalovaný (i krajský soud) vycházejí zjednodušeně řečeno

pokračování

z toho, že odvíjí-li se lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 od konce lhůty pro zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, pak právě v důsledku úpravy plynoucí z § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je třeba s ohledem na vyměření další (pozdější) daňové ztráty konec této lhůty vázat na jiné (pozdější) zdaňovací období. Režim citovaného ustanovení totiž toto „poslední zdaňovací období“ a konec lhůty pro stanovení daně za něj navázal na jiné „poslední zdaňovací období“, a to na období vztahující se k později vyměřené ztrátě. Pro konec lhůty týkající se zdaňovacího období roku 2008, v němž stěžovatelce vznikla daňová ztráta, i následujících 5 zdaňovacích období, v nichž tuto daňovou ztrátu mohla uplatnit, je tedy podle žalovaného (krajského soudu) rozhodující, kdy uplyne lhůta za zdaňovací období roku 2009, v němž jí opět vznikla daňová ztráta.

[22] Nejvyšší správní soud má za to, že v případě výše citovaného ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů existují v souvislosti se shora vymezenou spornou otázkou v zásadě tři možné náhledy na jeho výklad. První náhled, který tzv. řetězení ztrát bez omezení připouští, byl nastíněn shora, a podle Nejvyššího správního soudu je třeba jej jednoznačně odmítnout. *Ad absurdum* by totiž v důsledku opakované aplikace daného ustanovení lhůta pro stanovení daně nemusela skončit nikdy, neboť by se i v případě dřívějších zdaňovacích období neustále prodlužovala na základě vzniku pozdějších daňových ztrát o dalších pět let, čímž by délka lhůty pro stanovení daně mohla ve výsledku dosahovat i několika desítek let. Druhý možný náhled sice řetězení ztrát výslovně nevylučuje, omezuje však takový postup zejména s přihlédnutím k desetileté nepřekročitelné (maximální) lhůtě pro stanovení daně plynoucí z § 148 odst. 5 daňového řádu (význam zmíněné lhůty zdůrazňují při posouzení dané sporné otázky např. též závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2019, čj. 11 A 34/2019-46). Nejvyšší správní soud má nicméně za to, že je třeba jednoznačně upřednostnit zbývající možný (třetí) náhled, který možnost řetězení ztrát zcela zapovídá. Jiná aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů totiž nerespektuje jeho smysl a především nepřiměřeně zasahuje do právní jistoty daňových subjektů. Výklad připouštějící tzv. řetězení ztrát nemá podle Nejvyššího správního soudu výslovnou oporu ani v samotném textu zákona a představuje toliko nepřipustně rozšiřující interpretaci daného ustanovení. I jeho samotný text totiž váže prodloužení lhůty pro stanovení daně výhradně na zdaňovací období, v němž daná (konkrétní) daňová ztráta vznikla, a nikoliv na zdaňovací období jiné (týkající se jiné ztráty). Ve shodě se závěry výše již zmiňovaného rozsudku Městského soudu v Praze je třeba současně zdůraznit, že smysl prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně obsažené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů plyne přímo z důvodové zprávy k zákonu č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, jímž byla daná úprava do zákona o daních z příjmů vtělena. Spočívá sice v poskytnutí delší lhůty správci daně ke kontrole vzniklé daňové ztráty daňového subjektu, nijak ovšem neodůvodňuje ani nepředpokládá jakékoliv další prodlužování této lhůty, tím spíše ne v návaznosti na daňovou ztrátu vzniklou v jiném zdaňovacím období.

[23] Je třeba dodat, že další prodlužování lhůty pro stanovení daně prostřednictvím popisovaného „řetězení ztrát“ nemůže vyvážit ani trvající právo daňového subjektu podat před uplynutím lhůty ke stanovení daně dodatečné daňové přiznání. Ani odborná literatura, která „řetězení ztrát“ připouští, se výše uvedenými aspekty nijak blíže nezabývá a vedle textu zákona nenabízí žádné další relevantní argumenty podporující závěr o přípustnosti takového výkladu (srov. VELFLOVÁ, M. *Procesní aspekty daňové ztráty*).

Finanční, daňový a účetní bulletin 3/2018, str. 24). Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení (srov. např. též závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).

[24] Skutečnost, že stěžovatelce v nyní projednávané věci vznikla v roce 2009 další daňová ztráta, tedy není rozhodná pro posouzení lhůty pro stanovení daně za předcházející rok. Lhůta pro stanovení daně má za každé zdaňovací období svůj zcela samostatný režim. Jak bylo uvedeno výše, smysl citované právní úpravy nelze shledávat v tom, že by bylo možno správci daně dále prodlužovat (řetězit) již tak delší lhůtu pro stanovení daně za rok 2008. S ohledem na výše uvedené tedy lze uzavřít, že závěr krajského soudu, podle něhož daňová kontrola za rok 2008 byla prováděna ve lhůtě pro stanovení daně, nemůže obstát, pokud tento závěr krajský soud postavil právě na akceptaci shora popsání konceptu tzv. řetězení daňových ztrát. I v tomto ohledu je tedy třeba přisvědčit stěžovatelce.

[25] Naopak s dalšími kasačními námitkami se již Nejvyšší správní soud ztotožnit nemohl. Jde-li o povahu devítiměsíčního období od 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014, které bylo pátým (posledním) obdobím, v němž stěžovatelka uplatnila ztrátu vzniklou v roce 2009, zde mezi účastníky není sporu, že toto období není obdobím zdaňovacím ve smyslu § 21a zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka má za to, že v tomto období lze uplatnit daňovou ztrátu, současně ji však již nelze zahrnovat mezi pět zdaňovacích období, které jsou určující pro běh lhůty pro stanovení daně. Argumentace stěžovatelky v této souvislosti vychází z toho, že lhůta pro stanovení daně za rok 2009 se měla odvíjet od posledního zdaňovacího období, ve kterém fakticky uplatnila ztrátu za uvedený rok (tedy zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014). Ztrátu sice uplatnila v souladu s pokynem Generálního finančního ředitelství D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, i v období 1. 4. 2014 do 31. 12. 2014, to však není obdobím zdaňovacím. Uvedený pokyn ve vztahu k § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí, že *„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 nepřiblíží; 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.“* Na základě toho lze stěžovatelce dát za pravdu, že orgány finanční správy skutečně dle tohoto pokynu vycházejí z výkladu, který připouští uplatnění daňové ztráty i v jiných obdobích

pokračování

než zdaňovacích. To však samo o sobě nic nevypovídá ve vztahu k počítání lhůty pro stanovení daně. Tato lhůta ani není upravena daným ustanovením.

[26] Stejně tak nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že by bylo rozhodné, v jakých obdobích daňovou ztrátu fakticky uplatnila a nikoli potencialita jejího uplatnění. Jak lze dovodit ze samotného textu zákona (zákonodárce by při výkladu prosazovaném stěžovatelkou jistě hovořil o zdaňovacích obdobích, za něž byla ztráta uplatněna) a vyplývá to i z již existující judikatury zdejšího soudu, pro počítání lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období. K takovému závěru zdejší soud dospěl nejen v účastníky zmiňovaném a shora již citovaném rozsudku sp. zn. 4 Afs 251/2015, ale výslovně ji aktuálně stvrdil např. ve shora již taktéž zmiňovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 134/2019. Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci ani s přihlédnutím k výše reprodukované argumentaci stěžovatelky neshledal důvod se od citované judikatury odchylovat. V této souvislosti lze ještě poukázat na to, že i důvodová zpráva ke shora již zmiňovanému zákonu č. 170/2017 Sb., kterým byl mimo jiné novelizován i zákon o daních z příjmů, ve vztahu k § 38r tohoto zákona výslovně předpokládá běh lhůty pro stanovení daně v návaznosti na „možnost“ odečtení ztráty. I v tomto ohledu tedy závěry krajského soudu obstojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, a to jak pro výše popsané pochybení krajského soudu týkající se vyjasnění samotného rámce přezkumu, tak pro nesprávné posouzení jedné z dílčích právních otázek, jejichž hodnocení bylo v kasačním řízení možné. Napadený rozsudek krajského soudu je tedy třeba zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1. s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Zbývá podotknout, že (nedojde-li ke změně petitu) krajský soud bude v dalším řízení opětovně rozhodovat dle skutkového stavu v době svého nového rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 13. května 2020

Milan Podhrázský
předseda senátu