



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **BOHEMIACHLAD, spol. s r. o.**, se sídlem Možného 794/15, Praha 6, zast. doc. JUDr. Tomášem Gřivnou, Ph.D., advokátem se sídlem Revoluční 1044/23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2020, č. j. 11 A 51/2019 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále je „správce daně“) zahájil dne 25. 11. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Dne 22. 3. 2019, tedy za trvání daňové kontroly, podala žalobkyně proti daňové kontrole za rok 2013 zásahovou žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Zásah spatřovala v tom, že daňová kontrola pokračovala i po 25. 11. 2018, kdy podle ní uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, takže počínaje dnem 26. 11. 2018 již byla nezákonná. Požadovala proto, aby městský soud přikázal žalovanému daňovou kontrolu ukončit. Pokud by již byla do rozhodnutí městského soudu ukončena, navrhla, aby byla deklarována její nezákonnost.

[2] Městský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 16. 3. 2020. Vyšel z toho, že § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„zákon o daních z příjmů“), upravuje lhůtu pro stanovení daně v případech, kdy daňový subjekt uplatní daňovou ztrátu, odlišně od obecné tříleté prekluzivní lhůty, a to tak, že lhůta jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné daňovou ztrátu uplatnit, končí se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možno daňovou ztrátu uplatnit. Lhůta pro stanovení daně, která je upravena v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, představuje ve vztahu k obecnému ustanovení § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně právě v případech, kdy došlo ke vzniku daňové ztráty, kterou daňový subjekt může podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměňuje. Stěžovatelka vykázala daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2013. Vykázanou daňovou ztrátu pak mohla odečíst od základu daně v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tedy v letech 2014, 2015, 2016, 2017 a 2018. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně za rok 2013 se neodvíjí od obecného ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, nýbrž je nutno postupovat podle speciálního ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, takže tříletou prekluzivní lhůtu je nutno počítat od posledního zdaňovacího období, za které bylo možno daňovou ztrátu uplatnit, tedy v daném případě od roku 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2013 by tedy podle § 38r zákona o daních z příjmů uplynula dne 1. 4. 2022.

[3] V dané věci postupoval žalovaný souběžně také podle obecné právní úpravy, uvedené v § 148 odst. 3 daňového řádu, protože zvláštní ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů důsledky zahájení daňové kontroly nijak neupravuje. Pokud je zahájena daňová kontrola u daňového subjektu, který uplatnil daňovou ztrátu, běží jednak lhůta podle obecné právní úpravy, jednak lhůta podle zvláštní právní úpravy. Tyto lhůty mohou končit rozdílně, jedna lhůta může uplynout v době, kdy druhá lhůta dosud běží. Při posouzení konce lhůty pro stanovení daně je nutno opět respektovat zásadu priority aplikace zvláštní právní úpravy. K tomu, aby došlo ke skutečnému „prodloužení“ lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, musí tato „prodloužená“ lhůta uplynout později, než by uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Neuplynula-li lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, která uplyne 1. 4. 2022, pak je skutečnost, že v rámci běhu této lhůty uplynula lhůta podle obecné právní úpravy obsažené v § 148 odst. 3 daňového řádu, irelevantní. Uplynutím lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu se na běhu lhůt podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nic nezměnilo. Tyto lhůty platí bez ohledu na to, zda je či není u daňového subjektu prováděna daňová kontrola.

[4] Městský soud nicméně odmítl názor žalovaného, že se lhůta pro stanovení daně za období roku 2009, včetně zdaňovacích období 2010 až 2014, nově odvíjí od lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018, proto lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 skončí také až dnem 1. 4. 2022. Řetězení těchto lhůt, které prosazoval žalovaný, ve skutečnosti možné není, neboť každá vzniklá daňová ztráta má svůj samostatný režim. Žalovaný tedy nemůže daňovou kontrolu, týkající se roku 2013, zaměřit na zjištění toho, zda žalobkyně správně

pokračování

odepisovala v roce 2013 ztrátu, která vznikla v roce 2009, protože ve vztahu k roku 2009 i ve vztahu k rokům po tomto roce bezprostředně následujícím uplynula prekluzivní tříletá lhůta, počínající běžet ode dne zahájení kontroly podle § 148 odst. 3 daňového řádu, dnem 25. 11. 2018, přičemž lhůta podle § 38r zákona o daních příjmů uplynula ve vztahu k daňové ztrátě za rok 2009 již 31. 12. 2017, resp. 1. 4. 2018. Naopak lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob pro rok 2013 uplyne podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů dne 31. 12. 2021, respektive dne 1. 4. 2022.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Připomněla, že daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 zahájená dne 25. 11. 2015 stále trvá. Souhlasí s názorem městského soudu, že § 148 odst. 1 daňového řádu obsahuje obecnou právní úpravu běhu a délky prekluzivní lhůty a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zvláštní právní úpravu, i s tím, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů neobsahuje žádná pravidla pro běh prekluzivní lhůty v případě zahájení daňové kontroly, a proto se v případě zahájení daňové kontroly na daň z příjmů za zdaňovací období, v němž běžela prekluzivní lhůta podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, aplikuje právní úprava obsažená v § 148 odst. 3 daňového řádu.

[7] Nesouhlasí však s názorem, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je *lex specialis* k § 148 odst. 3 daňového řádu a že by bylo možné současně aplikovat obecnou i zvláštní právní úpravu. Na totožný skutkový stav, tedy na účinky zahájení daňové kontroly, nemůže být souběžně aplikována jak obecná právní úprava uvedená v § 148 odst. 3 daňového řádu, tak zvláštní právní úprava podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Navíc § 148 odst. 3 daňového řádu upravuje účinky zahájení daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty, které § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vůbec neupravuje. Mezi oběma právními úpravami tedy nevzniká žádný konflikt, který by bylo nutné řešit podle výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali*. V případě zahájení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 se tedy má aplikovat jen § 148 odst. 3 daňového řádu. Je vyloučeno, aby běžely současně dvě různé prekluzivní lhůty pro stanovení daně v okamžiku, kdy je zahájena daňová kontrola. Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu stanoví běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně za období, než je zahájena daňová kontrola. Je-li zahájena, pak se podle § 148 odst. 3 daňového řádu běh prekluzivní lhůty přerušuje a začíná běžet nová prekluzivní lhůta pro stanovení daně. V souladu s § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu nemůže nikdy dojít k situaci, že by současně běžely dvě různé prekluzivní lhůty pro stanovení daně – jedna podle § 148 odst. 1 daňového řádu a druhá podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Zahájením daňové kontroly se v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu přerušuje dosavadní běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu nebo podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, které běžely před zahájením daňové kontroly, a začíná běžet nová prekluzivní lhůta pro stanovení daně.

[8] Navíc je právní názor městského soudu v rozporu i s teleologickým výkladem § 148 odst. 3 daňového řádu, respektive obecně se smyslem prekluzivních lhůt pro stanovení daně. Tím je podnítit správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností, zamezit průtahům v řízení, nastolit právní jistotu a současně zamezit vedení dokazování o skutečnostech, k nimž postupně v důsledku běhu času mizí důkazy. Stěžovatelkou zastávaný výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 148 odst. 3 daňového řádu na straně jedné ponechává správci daně dostatečný čas v délce tří let pro provedení daňové kontroly daně z příjmů za příslušné zdaňovací období a na druhé straně chrání daňový subjekt před neúměrnými průtahy, náklady, postupně se zhoršující důkazní situací a právní nejistotou, která trvá po mnoho let. Naproti tomu výklad zastávaný městským soudem výrazně favorizuje správce daně, kterému umožňuje vést daňovou kontrolu po mnohonásobně delší období, než jsou tři roky. Prekluzivní lhůta má podle tohoto výkladu uběhnout až dne 1. 4. 2022, takže daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 by bylo možno vést po dobu až šesti a půl roku. Legislativce stanovil, že kontrola daně z příjmů za zdaňovací období, v němž nebyla vyměřena nebo uplatněna daňová ztráta, je ohraničena tříletou prekluzivní lhůtou. Není však zřejmé, z jakého důvodu tato lhůta nemá stačit pro případy, kdy správce daně kontroluje daň z příjmů za zdaňovací období, v němž tato daňová ztráta byla vyměřena či uplatněna. Správce daně může zahájit daňovou kontrolu buď všech pěti zdaňovacích období, anebo jen jednoho z nich, jako se stalo v tomto případě. Rozhodnutí je na správci daně. Jestliže se správce daně rozhodne zahájit daňovou kontrolu jen jednoho zdaňovacího období, pak u tohoto zdaňovacího období začne běžet samostatně nová prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu.

[9] Navrhla proto, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na názoru, že pokud stěžovatelka uplatnila ztrátu za rok 2009 a následně za rok 2013, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009, a to včetně zdaňovacích období 2010 až 2014, se nově odvíjí od lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 až 2018 tudíž skončí dne 1. 4. 2022, přestože se s tímto závěrem týkajícím se „řetězení“ daňových ztrát městský soud neztotožnil. Naopak se ztotožnil s rozhodujícím závěrem městského soudu, že při posouzení konce lhůty pro stanovení daně je nutno respektovat zásadu priority aplikace zvláštní právní úpravy obsažené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[11] Stěžovatelka následně zaslala doplnění kasační stížnosti, v němž upozornila na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 6. 2020, č. j. 21074/20/5200-11431-711413, v jehož bodě [32] tento nadřízený orgán žalovaného nově akceptoval, že uběhnutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu vyvolává právní účinky i tehdy, když má uběhnout dříve než prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

pokračování

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

III.a Relevantní právní úprava a dosavadní judikatura

[14] Tvrzená nezákonnost zásahu v podobě daňové kontroly měla spočívat v tom, že daňová kontrola pokračovala i poté, kdy podle stěžovatelky uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, vyplývající z § 148 odst. 3 daňového řádu.

[15] S judikaturou NSS je souladné obecné východisko stěžovatelky i městského soudu, že daňová kontrola zahájená či pokračující po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně může představovat nezákonný zásah. NSS například v rozsudku ze dne ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/2018 - 29, č. 3807/2018 Sb. NSS, konstatoval, že „*provádění daňové kontroly do okamžiku prekludování daňové povinnosti bylo v souladu se zákonem a v jeho mezích; daňová kontrola probíhala ohledně daňové povinnosti, která stále ještě mohla být změněna. Až následně – pokračováním daňové kontroly i po prekluzi daňové povinnosti – správce daně svým jednáním vykročil ze zákonných mantinelů, neboť prováděl daňovou kontrolu, aniž by přitom mohlo dojít ke změně daňové povinnosti. Od tohoto okamžiku tak správce daně zasahoval do právní sféry stěžovatele, aniž by k tomu měl zákonný podklad. Až od tohoto okamžiku prováděl daňovou kontrolu v rozporu se zákonem.*“ Rozhodující tedy je, zda v daném případě opravdu prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 uplynula již dne 25. 11. 2018, jak tvrdí stěžovatelka.

[16] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí: *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[17] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu: *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[18] Podle § 148 odst. 5 daňového řádu: *Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[19] Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů: *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.

[20] Podle § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů: *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.*

[21] NSS se vztahem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 148 daňového řádu opakovaně zabýval a shledal, že obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o *lex specialis* k obecné právní úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 109, či ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20). Z hlediska počítání lhůty pro doměření 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 (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).

[22] Smyslem obecného a zvláštního stanovení prekluzivních lhůt při vykazování daňové ztráty se NSS zabýval v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48. V něm odmítl koncepci tzv. „řetězení“ lhůt v případě uplatnění daňové ztráty a v jeho bodě [23] připomněl, 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, č. j. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).“*

III.b Posouzení výkladových alternativ účastníků řízení

[23] Stěžovatelkou prosazovaný výklad těmito východiskům odporuje. Domáhá se totiž toho, aby se na prekluzivní lhůtu ve vztahu k roku 2013, kdy vykázala daňovou ztrátu, sice uplatnil speciální režim § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, ale aby ve chvíli, kdy u ní v roce 2015 byla zahájena daňová kontrola, se běh, resp. uplynutí této prekluzivní lhůty řídilo pouze § 148 odst. 3 daňového řádu, jako by tato úprava byla ještě „speciálnější“ než speciální úprava v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Samotný § 148 odst. 3 daňového řádu navíc stanoví pouze přerušení běhu lhůty, ale nestanoví její délku, to činí v rámci § 148 daňového řádu obecný odst. 1. Stěžovatelka tedy prosazuje výklad, v jehož důsledku

pokračování

by se nakonec obecná lhůta stanovená § 148 odst. 1 daňového řádu stala jakousi „nejspeciálnější“ lhůtou, která by v důsledku zahájení daňové kontroly popřela stanovení konce lhůty v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Takový závěr o stupňování speciality od § 148 odst. 1 daňového řádu k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a nakonec přes § 148 odst. 3 daňového řádu zpět k jeho odst. 1 však z ničeho neplyne a odporoval by i požadavku na přehlednost lhůt, a tedy „jednoznačně definovaný časový prostor“ ve smyslu právě citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019 - 48.

[24] Zastáváný výklad by navíc odporoval smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, kterým je umožnit prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly, tj. získání dalšího času, v jehož rámci může být v závislosti na výsledcích daňové kontroly daň správcem daně dodatečně vyměřena. Stěžovatelka se však naopak domáhá toho, aby v důsledku úkonu přerušujícího běh lhůty tato lhůta skončila dříve, než kdyby tento úkon nebyl učiněn.

[25] Zejména by pak její výklad odporoval smyslu samotného zakotvení zvláštní úpravy v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení bylo ve své původní podobě vloženo do zákona o daních z příjmů částí druhou, bodem 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů. Důvodová zpráva k vložení nového § 38r do zákona o daních z příjmů zněla: „*Pro možnost kontroly splnění podmínek pro uplatnění investičních pobídek se navrhuje lhůty, které výrazně překračují platné lhůty pro vyměření daně. V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhuje odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně (možnost až v sedmi následujících letech) a při finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, kde minimální lhůta může činit až osm let.*“ (zvýraznil NSS; důvodová zpráva reagovala na tehdejší znění § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle nějž bylo možno daňovou ztrátu uplatnit *nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje*, zatímco nyní jde pouze o pět zdaňovacích období).

[26] V bodě [26] opakovaně citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019 - 48 NSS odmítl, že by ke zkrácení běhu lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů mohlo dojít v důsledku takového faktického kroku, jakým je uplatnění daňové ztráty pouze v prvních letech pětiletého období umožněného zákonem. Konkrétně zde uvedl: „*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.“

[27] Možnost uplatnění daňové ztráty a jejího rozložení do následujících pěti daňových období je určitým dobrodiním zákonodárce, které je však vyvážené zájmem správy daní na tom, aby se výrazně prodloužila i možnost daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období, v němž byla daňová ztráta vykázána a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, ve kterých může být následně uplatněna.

[28] Stěžovatelkou prosazovaný výklad by naopak vedl k tomu, že by daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 zahájená v roce 2015 musela být ukončena nejpozději do 25. 11. 2018, tedy před koncem lhůty stanoveným v § 38 r zákona o daních z příjmů. Jinými slovy by takový výklad vedl k jeho úplnému popření. Smyslem § 38r zákona o daních z příjmů je naopak vytvořit správci daně dostatečný čas pro zpětnou kontrolu období, ve kterém daňová ztráta vznikla, jakož i zpětnou kontrolu splnění podmínek pro její následné uplatnění.

[29] Nutno ovšem přiznat, že tomuto požadavku by neodpovídala ani představa městského soudu, že u jedné daně vedle sebe běží paralelně dvě prekluzivní lhůty, a to podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a podle § 148 odst. 3 daňového řádu, a rozhodující je, která z nich skončí později.

III.c Běh lhůt podle Nejvyššího správního soudu

[30] Pohledem své dosavadní judikatury tedy NSS konstatuje, že v úplnosti neobstojí ani výklad městského soudu založený na paralelním běhu několika lhůt podle § 148 odst. 1 až odst. 4 daňového řádu, ani výklad stěžovatelky založený na tom, že běh speciální lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů musí ustoupit běhu lhůty podle „ještě speciálnějšího“ ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, který však žádnou samostatnou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně nestanovuje.

[31] NSS je při posuzování sporné otázky veden snahou o vnitřně bezrozporný výklad všech ustanovení, která na danou situaci dopadají, jakož i jasným vymezením lhůty pro stanovení daně požadované v rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019 - 48, jemuž by odporovala představa městského soudu, že ve vztahu k témuž zdaňovacímu období běží souběžně ne jedna, ale několik lhůt podle § 148 odst. 1 až 4 daňového řádu a podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. V tomto smyslu je proto nutno úvahy městského soudu korigovat.

[32] Z judikatury NSS jasně plyne, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů má povahu zvláštního zákona, jemuž by svědčila aplikace výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali*. Podle názoru NSS však není důvod toto výkladové pravidlo využít, neboť všechna aplikovaná ustanovení obstojí vedle sebe, s tím, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoli jeho úplným popřením. Uvedené ustanovení totiž obsahuje pouze speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty

pokračování

pro vyměření daně. Ostatně i důvodová zpráva uvádí, že se navrhuje lhůty pro vyměření daně, které výrazně překračují platné lhůty (viz bod [25]).

[33] Počátek lhůty pro vyměření daně je stanoven v § 148 odst. 1, věta druhá, daňového řádu: *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.* V případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy tato lhůta začala běžet 1. 4. 2014. Protože stěžovatelka v uvedeném zdaňovacím období vykázala daňovou ztrátu, bude se konec této lhůty řídit § 38r zákona o daních z příjmů.

[34] Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů *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.* Tímto posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla stěžovatelka daňovou ztrátou vzniklou v roce 2013 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy začala běžet 1. 4. 2014, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, tedy 1. 4. 2022. Jde tedy o lhůtu osmiletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2022. Výklad, který by umožnil správci daně vyměřit daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2013 nejdříve ve lhůtě odvíjející se od zdaňovacího období 2018 (počátek lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013 by se také řídil § 38r odst. 2 uvedeného zákona), považuje NSS za absurdní. Prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 začala v případě stěžovatelky běžet dne 1. 4. 2015, ale skončí taktéž 1. 4. 2022, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, a je tedy sedmiletá, lhůta pro rok 2015 šestiletá, a tak dále až k poslednímu zdaňovacímu období roku 2018, kde se prekluzivní lhůta opět řídí § 148 odst. 1 daňového řádu, a je tedy tříletá. Ke změně běhu této lhůty by mohlo dojít v situacích podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.

[35] I pokud k takovým situacím dojde (aplikace § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu), platí pro vyměření daně maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Po uplynutí deseti let od počátku běhu lhůty již nelze její běh prodlužovat, přerušovat ani stavět, její běh je u konce a není mechanismu, jak jej obnovit, s výjimkou specifických situací upravených následně v odst. 6 a odst. 7. O ty však nyní nejde, a proto se k nim nebude NSS vyjadřovat. Lze tedy konstatovat v souladu s § 148 odst. 5 daňového řádu, že *[l]hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.* Vzhledem k tomu, že tato lhůta začala běžet dne 1. 4. 2014, skončí v souladu s pravidlem obsaženým v § 33 odst. 1 daňového řádu, nejpozději dne 1. 4. 2024. Toto datum je třeba vnímat jako nejzazší mez pro běh lhůty podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu, a to i v kombinaci s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[36] Na výše zmíněnou osmiletou lhůtu určenou ve vztahu k roku 2013 kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (a obdobně na sedmiletou lhůtu vztahující se k roku 2014 a tak dále) dopadají také ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavění (odst. 4).

[37] Pro účely nyní posuzovaného případu postačuje rozebrat vliv možného přerušení osmileté lhůty týkající se roku 2013. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Pokud tedy byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zahájena dne 25. 11. 2015 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. osmiletá lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala by v běhu znovu od učinění tohoto úkonu.

[38] Zároveň je však třeba připomenout, že důsledky takového přerušení běhu lhůty jsou limitovány opakovaně zmíněnou objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy v nyní posuzovaném případě dnem 1. 4. 2024.

[39] To se týká i důsledků stavění lhůty podle § 148 odst. 4 daňového řádu, k němuž dochází v situacích předpokládaných v jeho písmenech a) až d). I takto stavěná lhůta by ve vztahu k roku 2013 skončila nejpozději dnem 1. 4. 2024, protože deset let podle § 148 odst. 5 daňového řádu je nejzazší mez pro běh lhůt podle § 148 odst. 1 až 4 daňového řádu.

[40] Navíc je třeba připomenout, že úkony podle § 148 odst. 2 až 4 vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázáním daňové ztráty. Pokud by tak například v roce 2021 byla zahájena daňová kontrola vztahující se pouze k roku 2018, který by byl posledním rokem pro uplatnění daňové ztráty vykázané v roce 2013, vedlo by to podle § 148 odst. 3 daňového řádu pouze k přerušení tříleté lhůty ve vztahu k roku 2018, nikoli také delších lhůt vztahujících se ke zdaňovacím obdobím let 2013 až 2017. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3 i situací podle odst. 4 je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu; opačný výklad by fakticky vedl k řetězení odmítnutému v rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019 - 48.

[41] Lze tedy shrnout, že v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 začala lhůta pro stanovení daně běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ovšem skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až současně s tříletou lhůtou pro vyměření daně za rok 2018 jako za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tedy dne 1. 4. 2022. Skutečnost, že dne 25. 11. 2015 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola za rok 2013, tedy povede k tomu, že od jejího zahájení poběží znovu osmiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh však skončí dne 25. 11. 2023.

III.d Zbývající argumentace účastníků řízení

[42] Stěžovatelka upozorňuje na hrozbu prodlužování daňové kontroly, která by do uplynutí prekluzivní lhůty plynoucí z § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů mohla trvat až šest a půl roku. K tomu je však třeba připomenout, že pokud by v daňové kontrole docházelo k průtahům či pasivitě správce daně, což by se projevilo i její celkovou délkou, je možno napadnout zásahovou žalobou přímo tyto průtahy (viz rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 - 29, č. 3199/2015 Sb. NSS). Nelze však klást rovnítko mezi nezákonný zásah spočívající v tom, že daňová kontrola pokračuje i po uplynutí lhůty pro vyměření nebo doměření daně, a nezákonný zásah spočívající v tom, že v daňové kontrole dochází k průtahům. Tím méně pak lze důvodnost zásahové žaloby z druhého důvodu založit čistě na údajném naplnění prvního z uvedených důvodů.

[43] Kasační stížnost proto není důvodná a NSS ji zamítl.

[44] NSS se samostatně nezabýval polemikou žalovaného s názorem městského soudu na „řetězení“ daňových ztrát. Městský soud se k této otázce vyjadřoval v bodech 32. až 39. napadeného rozsudku, kde odmítl právní názor uvedený žalovaným ve vyjádření k žalobě. Je však třeba podotknout, že tato argumentace městského soudu a nyní žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti může být relevantní pro posuzování běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 (a ke ztrátě vykázané stěžovatelkou v roce 2009), nikoli však ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, které bylo kontrolováno daňovou kontrolou, jež je nyní předmětem soudního přezkumu. Daňová kontrola na dani z příjmů za rok 2012 byla předmětem soudního přezkumu v souvisejícím rozsudku městského soudu ze dne 16. 3. 2020, č. j. 11 A 50/2019 - 39, který je nyní přezkoumáván NSS v řízení vedeném pod sp. zn. 4 Afs 101/2020. Navíc je třeba připomenout, že rámec kasačního přezkumu prováděného NSS určuje stěžovatelka v kasační stížnosti, nikoli žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Názor městského soudu kritizovaný žalovaným v jeho vyjádření vůbec nebyl předmětem kasační stížnosti, a proto se NSS touto polemikou s názorem městského soudu učiněným nad rámec posuzování nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly za rok 2013 nemůže zabývat.

[45] Ze stejného důvodu se nebude NSS vyjadřovat ani k rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 6. 2020, č. j. 21074/20/5200-11431-711413, na něž stěžovatelka poukázala v doplnění kasační stížnosti s upozorněním na to, jak zde Odvolací finanční ředitelství určilo běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011. Toto období ani toto konkrétní rozhodnutí však nebylo předmětem přezkumu v nynějším řízení, takže NSS nepřísluší vyjadřovat se k tomu, zda Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí určilo běh prekluzivní lhůty správně či nikoli.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[47] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 2. července 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu