



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Magna Lighting Czech s. r. o.**
bytem Hrušovská 3203/13a, 702 00 Ostrava
zastoupen Punktum, spol. s r. o.
sídlem Otická 758/19, Předměstí, 746 01 Opava

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava 2

o určení nezákonnosti zásahu, na ochranu před nezákonným zásahem,

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

- I. Zahájení daňové kontroly u Magna Lighting Czech s. r. o. oznámením o zahájení daňové kontroly č. j. 121030/21/3215-60561-801037 z 18. 1. 2021, jejímž předmětem je daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015, je nezákonným zásahem.
- II. Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj **se zakazuje** pokračovat v daňové kontrole u Magna Lighting Czech s. r. o., zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly č. j. 121030/21/3215-60561-801037 z 18. 1. 2021, jejímž předmětem je daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 10 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Punktum, spol. s r. o., se sídlem Otická 758/19, Předměstí, 746 01 Opava.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě dne 1. 3. 2021 domáhal určení, že „zahájení daňové kontroly u daně z příjmů právnických osob za r. 2015 je z důvodu prekluze práva vyměřit daň za toto období nezákonným zásahem“, a zákazu žalovanému „daňové kontrole pokračovat“.

Přednesy stran

Žaloba

2. Povahu u něj zahájené daňové kontroly coby nezákonného zásahu zdůvodnil žalobce tím, že podle ustanovení § 148 odst. 1 z. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) nelze stanovit daň po uplynutí tří let od konce lhůty pro podání daňového přiznání. Tato lhůta pak měla dle § 136 odst. 2 d. ř. uplynout dne 1. 7. 2019, neboť u žalobce nebyl proveden žádný úkon, který by měl na běh lhůty pro stanovení daně jakýkoliv vliv. Postup žalovaného, který kontroluje prekludované období, je tak v rozporu s většinou základních zásad daňového řízení, především zásadou legality a hospodárnosti, a rovněž s právem ústavním.
3. Již v žalobě žalobce preventivně uvedl, že ustanovení § 38r odst. 2 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“) nelze aplikovat, protože není naplněna jeho hypotéza „bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu“. Ustanovení § 38na z. d. p. totiž žalobci, u kterého došlo v roce 2013 k podstatné změně vlastníků, uplatnění daňové ztráty z roku 2012 zapovídá.

Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předně uvedl, že podanou žalobu považuje za nepřípustnou z toho důvodu, že se ochrany nebo nápravy lze domáhat jinými právními prostředky než zásahovou žalobou, konkrétně pak prostřednictvím stížnosti, popř. žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ustanovení § 261 d. ř.
5. Ke sporné otázce prekluze pak žalovaný odkázal na odůvodnění obsažené v písemnosti č. j. 132689/21/3215-60561-804387 ze dne 19. 1. 2021. V této písemnosti žalovaný uvedl, že: „Lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její

část uplatnit (tj. hospodářský rok od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018), uplyne dne 31. 12. 2021. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 až 2017 uplyne proto v souladu s ustanovením § 38r odst. 2 zdp taktéž ke dni 31. 12. 2021. (...) V případě, že byla stanovena poplatníkovi daňová ztráta, pak konec prekluzivní lhůty se odvíjí od právní úpravy zakotvené v ustanovení § 38r odst. 2 zdp. (...) Ke vztahu ustanovení § 38na a § 38r odst. 2 z. d. p. žalovaný uvedl, že: „každé z uvedených ustanovení upravuje odlišnou oblast. Na jedné straně je pro poplatníka i správce daně rozhodující lhůta pro stanovení daně, jejíž počátek je upraven v ustanovení § 148 odst. 1 d. ř. a jejíž konec v případě stanovení daňové ztráty určuje ustanovení § 38r odst. 2 zdp. Jedná se tedy o časový interval, ve kterém lze daň z příjmů poplatníka stanovit. Na druhé straně v případě, kdy je poplatníkovi stanovena daňová ztráta, může ji jako odčitatelnou položku od základu daně uplatňovat v souladu s ustanovením § 34 odst. 1 zdp, avšak je v tomto odečtu limitován ustanovením § 38na zdp. (...) Lze tedy shrnout, že ustanovení § 38na zdp a § 38r odst. 2 zdp nejsou vůči sobě ve vztahu speciální ustanovení vůči obecnému. Jinými slovy, každé těchto ustanovení upravuje odlišnou materii.“ Jelikož tedy lhůta pro stanovení daně neuplynula a žalobce jiný důvod nezákonnosti zahájené daňové kontroly neuvádí, navrhl žalovaný žalobu, nebude-li tato pro výše uvedenou nepřipustnost odmítnuta, zamítnout pro nedůvodnost.

Posouzení věci soudem

Připustnost žaloby

6. Podle ustanovení § 85 z. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“): „Žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.“
7. Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42: „Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.“
8. Jelikož stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nelze ve shodě s právě citovaným názorem vnímat jako právní prostředek ochrany, který by bylo nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem vyčerpat, a ani jiné právní prostředky se žalobci nenabízely, nelze než uzavřít, že žaloba je přípustná.

Prekluze

Zjištění ze správního spisu

9. Dle nesporných tvrzení stran měl daňový subjekt daňovou ztrátu ve zdaňovacím období 2012 (str. 4 až 5 žaloby, str. 3 písemnosti ze dne 19. 1. 2021, č. j. 132689/21/3215-60561-804387).

10. Ve správním spise soud zjistil notářské záznamy ze dne 17. 1. 2013, NZ 18/2013, a ze dne 3. 5. 2013, NZ 156/2013, oba sepsané JUDr. J. Š., notářkou v Šumperku. Z těchto se podává, že v roce 2013 došlo ke změně ve složení osob, které se přímo účastnily na kapitálu žalobce, a to v objemu 100 % základního kapitálu žalobce, když do té doby jediný společník, paní K. Š., byla nahrazena jediným společníkem, panem Ing. V.D.

Právní posouzení

11. Podle ustanovení § 148 odst. 1 d. ř.: „*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.*“
12. Podle ustanovení § 38na z. d. p.: „*Vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu nelze odčítat od základu daně za podmínek uvedených v § 34 odst. 1, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole (dále jen "podstatná změna"). (...) Podstatnou změnou se vždy rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo změny, kterými získá člen obchodní korporace rozhodující vliv. Zda došlo k podstatné změně, se zjišťuje v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, a to porovnáním tohoto období s obdobím, za něž byla daňová ztráta vyměřena. (...) v období, za něž má být daňová ztráta uplatněna, je rozhodný úhrn změn, kterými dojde od posledního dne období, za které byla daňová ztráta vyměřena, do konce období, za které má být daňová ztráta uplatněna“ (podtržení zde i dále provedl krajský soud).*
13. Podle ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p.: *Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace.*
14. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110: „*Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. (...) Z výše uvedeného plyne, že nezákonná daňová kontrola porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně.“*
15. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2020, č. j. 10 A 30/2020 – 63: „*Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, přitom 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 ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).*

16. Jak vyplývá z výše uvedeného, hypotézou právní normy obsažené v ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p. je právě možnost uplatnění daňové ztráty a nikoli pouhé stanovení daňové ztráty, jak uvádí ve svých výkladech žalovaný. Návěti „*bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu*“ naprosto zřejmě spojuje ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p. s ustanovením § 38na z. d. p., které uvádí podmínky, za kterých lze ztrátu odčítat od základu daně, tedy uplatnit ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně (srov. např. ustanovení § 34 odst. 1 z. d. p.). Nezamýšlel-li zákonodárce omezit aplikaci ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p. právě možností daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu, nic mu nebránilo formulovat hypotézu řečeného ustanovení jinak. Tak ale zákonodárce neučinil a možnost uplatnit daňovou ztrátu je tedy pohledem jazykového výkladu pro aplikaci ustanovení § 38r odst. 2 nezbytná.
17. Systematický a historický výklad nedávají na otázku vztahu obou ustanovení odpověď. U systematického výkladu je to proto, že vlivem častých dílčích novelizací z. d. p. je výkladová hodnota systematiky z. d. p. oslabena. Lze však říci, že daná ustanovení se nachází ve stejné části z. d. p., a to části čtvrté, nadepsané „*zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů*“. Historický výklad pak nedává na předmětnou otázku odpověď, neboť ani k jednomu z řešených ustanovení neexistuje důvodová zpráva a nadto byla ustanovení přijímána v rozdílných letech sledující primárně jiný účel (ustanovení §38r bylo zařazeno do z. d. p. v souvislosti se z. č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ustanovení §38na bylo zařazeno novelou z. d. p. provedenou z. č. 438/2003 Sb., jejímž cílem bylo zamezit obchodování s daňovými ztrátami).
18. Teleologickým výkladem ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p. pak zdejší soud dospěl k závěru, že řečené ustanovení sleduje primárně možnost správného stanovení daně za období, ve kterém bylo možné uplatnit daňovou ztrátu a nikoli, že by sloužilo toliko k prodloužení lhůty ke stanovení daně za období, ve kterých vznikla jakákoli daňová ztráta. Zásadní pro úvahy soudu je smysl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daně (srov. ustanovení § 1 odst. 2 d. ř.). Tím je třeba rozumět stanovení ve správné výši, správné osobě a se zákonem souladným postupem, tedy i ve lhůtě zákonem tomu určené. Účelem ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p. je pak právě umožnit toto správné zjištění a stanovení i v případech, kdy je ve zkoumaném neprekludovaném období uplatňována ztráta za období, které již jinak není v moci správních orgánů kontrolovat, a tedy by tyto nebyly s to ověřit, jestli uplatňovaná ztráta odpovídá skutečnosti. Právě za tímto účelem pak § 38r odst. 2 z. d. p. prolamuje prekluzi období, ve kterých vznikla daňová ztráta. Ospravedlněním tohoto průlomu je pak právě a pouze to, že dopady v tomto období vzniklé ztráty zasahují (mohou zasahovat) do období, u kterého lhůta pro stanovení daně dosud běží. Pokud tedy k tomuto zásahu dojít nemůže, například právě proto, že uplatnění ztráty je zákonem zapovězeno, důvod pro postup podle ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p. není dán. Daná neuplatnitelná ztráta totiž nemůže mít význam pro správné stanovení daně v dosud neprekludovaném období.
19. Na základě všech provedených výkladových metod soud tedy dospěl k závěru, že možnost uplatnit daňovou ztrátu je pro aplikaci ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p. nezbytná.

20. Jak vyplývá ze zjištění soudu ze správního spisu, došlo u daňového subjektu v roce 2013 ke změně vlastnické struktury v rozsahu 100 %. Takovou změnu je pak ve shodě s ustanovením § 38na z. d. p. bez dalšího třeba považovat za změnu podstatnou. Pro tuto podstatnou změnu pak nemohl daňový subjekt uplatnit daňovou ztrátu ze zdaňovacího období roku 2012, které předcházelo roku této změny (2013) v obdobích tuto změnu následujících, tedy ani v roce 2015, kterého se týká daňová kontrola, ve které je spatřován nezákonný zásah. Z důvodů popsaných výše tak nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 podle ustanovení § 38r odst. 2 z. d. p. a lhůta pro stanovení daně uplynula dle obecných ustanovení upravujících její běh (ustanovení § 136 odst. 2 d. ř. a § 148 odst. 1 d. ř.) dne 1. 7. 2019.
21. Veden výše uvedenými úvahami soud dospěl k závěru, že daňová kontrola, která byla dle nesporných tvrzení stran zahájena a jejímž předmětem je zdaňovací období roku kalendářního 2015, je nezákonná, neboť kontrolované období je již více než rok prekludováno. Soud tedy v souladu s ustanovením § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že předmětná daňová kontrola je nezákonným zásahem a jelikož tato kontrola ke dni rozhodnutí soudu trvá, zakázal zároveň výrokem II. žalovanému v této pokračovat.

Náklady řízení

22. Vzhledem k tomu, že v řízení byl procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud

a)	zaplacený soudní poplatek		2 000 Kč
b)	náklady právního zastoupení advokátem		
Ⓜ)	odměna advokáta za zastupování v řízení		
	ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto	§ 7 bod 5.,	
	úkonech právní služby:	§ 9 odst. 4 písm. d),	
	1) příprava a převzetí věci	§ 11 odst. 1 písm. a), d)	
	2) sepsí žaloby	vyhl. č. 177/1996 Sb.	6 200 Kč
Ⓜ)	paušální náhrada hotových výdajů		
	advokáta ve výši 300 Kč / úkon		
	při úkonech právní pomoci vypočtených	§ 13 odst. 4	
	pod písm. Ⓜ)	vyhl. č. 177/1996 Sb.	600 Kč
Ⓜ)	DPH z částek dle Ⓜ) a Ⓜ)	§ 23a z. č. 85/1996 Sb.	1 428 Kč
<i>Celkem</i>			10 228 Kč

žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují:

Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného. Stran částky 1 000 Kč, kterou žalobce zaplatil na soudním poplatku za návrh na vydání předběžného opatření, soud uvádí, že jelikož tomuto návrhu usnesením ze dne 18. 3. 2021,

[Zadejte text.]

č. j. 25 A 57/2021 – 21 nebylo vyhověno, nejedná se o důvodně vynaložený náklad. Soud tedy náhradu uvedeného soudního poplatku žalobci z tohoto důvodu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 20. května 2021

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu