



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Magna Lighting Czech s. r. o.**, se sídlem Hrušovská 3203/13a, Ostrava, zastoupen Punktum, spol. s r. o., se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 5. 2021, č. j. 25 A 57/2021 - 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 5. 2021, č. j. 25 A 57/2021 - 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeném rozsudkem určil, že zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 oznámené žalobci dne 18. 1. 2021 je nezákonným zásahem a zakázal žalovanému v této daňové kontrole pokračovat. Krajský soud dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně, k němuž došlo dne 1. 7. 2019. Dle krajského soudu se na běh lhůty pro stanovení daně neuplatní § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“). Pro aplikaci uvedeného ustanovení je totiž nezbytná možnost uplatnit daňovou ztrátu. Podle § 38na ZDP však žalobce nemohl v roce 2015 uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou za rok 2012, neboť u něj v roce 2013 došlo k podstatné změně vlastnické struktury (spočívající ve změně jediného společníka).

II.

[2] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že běh prekluzivní lhůty je třeba v daném případě s ohledem na § 38r odst. 2 ZDP odvíjet od posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možno uplatnit daňovou ztrátu stanovenou za rok 2012. Pouze takový výklad, jenž v daném případě vede k aplikaci uvedeného ustanovení, totiž reflektuje smysl a účel lhůty pro stanovení daně. Z ustálené judikatury plyne, že § 38r odst. 2 ZDP obsahuje speciální úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnit daňovou ztrátu. Možnost uplatnit daňovou ztrátu je totiž vyvážena prodloužením možnosti kontrolovat období, v němž byla daňová ztráta vykázána, jakož i období, v nichž může být uplatněna. Pro aplikaci tohoto ustanovení není rozhodné, zda poplatník daňovou ztrátu v následujících obdobích zčásti či zcela skutečně uplatní, nýbrž to, že tak učinit může. Výklad krajského soudu znemožňuje jak kontrolu roku 2012, v němž žalobce vykázal ztrátu, tak i pěti následujících období, v nichž bylo možné daňovou ztrátu uplatnit. Totéž platí pro možnost žalobce podat za tato zdaňovací období dodatečná daňová přiznání. Tento závěr popírá smysl a účel dotčených ustanovení. Důvodová zpráva i text § 38r odst. 2 ZDP dle stěžovatele spojují prodloužení prekluzivní lhůty s možností uplatnění daňové ztráty, nikoliv s jejím skutečným uplatněním. Dané ustanovení zřetelně navazuje na § 34 odst. 1 ZDP, jenž upravuje odečtení daňové ztráty právě jako možnost, nikoliv jako povinnost. Pro aplikaci § 38r odst. 2 ZDP tudíž postačí, že v nějakém zdaňovacím období vznikla daňová ztráta, kterou bylo možné uplatnit v následujících 5 letech, bez ohledu na okolnosti, k nimž následně dojde (např. zrušení ztráty). Tento závěr potvrzují novelizace § 38r odst. 2 ZDP provedené zákony č. 438/2003 Sb., 261/2007 Sb. a 170/2017 Sb. a příslušné důvodové zprávy. Tímto je zajištěna právní jistota pro obě strany. Je jí dosaženo tím, že v případě vyměření ztráty se automaticky odvíjí konec lhůty pro stanovení daně od posledního zdaňovacího období, za které lze ztrátu uplatnit. Na takto stanovenou prekluzivní lhůtu pak nemají žádný vliv další okolnosti, které nastanou v průběhu daného časového intervalu. Připuštění jejich vlivu by vedlo naopak k právní nejistotě. Stěžovatel se dále obsáhle zabýval smyslem, účelem a systematickou § 38na ZDP. Zdůraznil, že jeho účelem je zamezit ekonomicky neopodstatněnému uplatňování daňových ztrát a obchodování s nevyužitými ztrátami. Za tímto účelem dané ustanovení omezuje možnost odečtu daňové ztráty výhradně na zisky dosažené z činnosti, z níž byla vytvořena. Toto omezení skutečného odečtu daňové ztráty pro jednotlivá zdaňovací období, v nichž nejsou splněny podmínky § 38na ZDP, však není nijak provázáno s § 38r ZDP, ale jedná se v podstatě o doplnění § 34 odst. 1 ZDP. Poplatníkovi je tedy umožněno uplatnit daňovou ztrátu dle § 34 odst. 1 ZDP při splnění podmínek uvedených v § 38na ZDP (test podstatné změny a test zachování činnosti). Ustanovení § 38na ZDP však nijak nenormuje prekluzivní lhůtu. Upravuje pouze podmínky, za nichž lze fakticky v konkrétním zdaňovacím období uplatnit daňovou ztrátu. Dispozice § 38r odst. 2 ZDP není na druhou stranu žádným způsobem ovlivněna splněním či nesplněním zákonných podmínek pro uplatnění ztráty. Výklad krajského soudu tuto samostatnost obou ustanovení popírá a vedl by k tomu, že skutečnosti vylučující aplikaci § 38r odst. 2 ZDP budou zjištěny vždy až po skončení daného zdaňovacího období. Narušily (zkrátily) by tedy tok prekluzivní lhůty zpětně. V závěru kasační stížnosti stěžovatel krajskému soudu vytkl, že své posouzení založil pouze na zjištění o změně vlastnické struktury

pokračování

žalobce ze 100 %, která však ještě sama o sobě neznamena, že by žalobce nemohl daňovou ztrátu za rok 2012 uplatnit. Krajský soud totiž pominul § 38na odst. 2 a 3 ZDP; právě třetí odstavec přitom za stanovených podmínek aplikaci § 38na odst. 1 ZDP vylučuje. Na žalobce dopadá i § 38na odst. 2 ZDP, neboť v rozhodném období měl formu akciové společnosti a vydával akcie na majitele. Nebylo tak postaveno najisto, zda byl žalobce oprávněn v roce 2015 odečíst daňovou ztrátu vyměřenou v roce 2012. Test podstatné změny ani test zachování činnosti vůči roku 2012 proveden nebyl. Navíc, i pokud by došlo k podstatné změně ve smyslu § 38na odst. 2 ZDP, měl žalobce zachování možnost uplatnit daňovou ztrátu, pokud by prokázal zachování vlastnické struktury. Faktické uplatnění daňové ztráty je však z pohledu § 38r odst. 2 ZDP irelevantní. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

III.

[3] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti vymežil vůči argumentu stěžovatele, že výklad krajského soudu snižuje právní jistotu. Dále mu vytkl, že se v oznámení o zahájení daňové kontroly vůbec nevěnoval otázce prekluze stanovení daně, přestože v tomto ohledu nese důkazní břemeno. Daňová kontrola byla přitom zahajována zřetelně po uplynutí základní lhůty pro stanovení daně. Absence zdůvodnění, proč má správce daně v daném případě tuto lhůtu za zachovanou, pak způsobuje informační vakuum na straně poplatníka i soudu. Ten v podstatě musí tuto argumentaci hledat a tvořit. Sám stěžovatel přitom v kasační stížnosti připustil nejistotu ohledně skutkového stavu. Evidentně tedy neshromáždil dostatečné důkazy týkající se prekluze, o něž by oznámení o zahájení daňové kontroly opřel. Konkrétně pak žalobce poukázal na absenci dokladu o vyměření ztráty v roce 2012. Jednalo se tak o akt ryzí libovůle, tedy o nezákonný zásah. Krajský soud naopak řádně zjistil, že u žalobce nastala změna vlastnické struktury, což bylo doloženo notářskými zápisy. Žalobce dále vyjádřil nesouhlas s ustálenou judikaturou, podle níž k prodloužení prekluzivní lhůty podle § 38r ZDP postačí možnost uplatnění daňové ztráty, nikoliv její skutečné uplatnění. Poukázal rovněž na to, že k prekluzi se přihlíží *ex offio* a výklad má jít vždy ve prospěch nositele základních práv a svobod, nikoliv státu. Stěžovatel podle žalobce nepřednesl důvody, pro které by se na věc měl uplatnit § 38r odst. 2 ZDP v situaci, kdy žalobce v důsledku změny vlastnické struktury již žádnou ztrátu k uplatnění podle § 38na ZDP *ex lege* nemá. Prekluzivní lhůtu pak nelze prodlužovat bezdůvodně, tj. bez existence ztráty. Žalobce přitom daňovou ztrátu, kterou vykázal a přiznal v roce 2012, již nikdy v daňových přiznáních neuváděl a neodečítal ji, a to právě s ohledem na změnu ve vlastnické struktuře. I pokud by však platil výklad stěžovatele, nastala by prekluze 1. 4. 2021 (spolu s prekluzí za rok 2017, kdy bylo teoreticky možné naposledy uplatnit daňovou ztrátu za rok 2012). Ke dni rozhodování krajského soudu (21. 5. 2021) tedy již prekluze nepochybně nastala, byť z jiného důvodu. Stěžovatel nadto vyvinul aktivitu vůči roku 2015 až na sklonku prekluzivní lhůty. Dle žalobce však byl rok 2015 prekludován již dne 31. 12. 2018 (pakliže byly vyměřeny ztráty za roky 2010 až 2012), nejpozději 1. 7. 2019 (pokud ztráty vyměřeny nebyly). Krajský soud tedy rozhodl správně, protože žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV.

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

[5] Kasační stížnost je důvodná.

[6] Předmětem sporu je posouzení otázky, zda má skutečnost, že u poplatníka došlo k tzv. podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole ve smyslu § 38na odst. 1 ZDP, za následek, že se vůči zdaňovacímu období, ve kterém tato podstatná změna nastala (či trvá), neuplatní § 38r odst. 2 téhož zákona. Odpověď na tuto otázku je zásadní pro následné posouzení, zda stěžovatel zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2015 po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[7] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné shrnout pro přehlednost nejprve podstatné skutkové okolnosti rozhodné pro posouzení věci. Dle notářského zápisu ze dne 18. 11. 2009 byl žalobce založen jako akciová společnost, která emitovala akcie na majitele. Akcie byly upsány K. Š. a H. P.; každá se stala vlastníkem 50 % akcií. Žalobci byla za zdaňovací období roku 2012 vyměřena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob ve výši 6 854 Kč (viz str. 4 žaloby a sdělení stěžovatele ze dne 19. 1. 2021). Dle notářského zápisu ze dne 17. 1. 2013 se stala jediným akcionářem K. Š. a dle notářského zápisu ze dne 3. 5. 2013 se stal jediným akcionářem V. D. Podle notářského zápisu ze dne 9. 10. 2014 se stalo akcionáři žalobce celkem 16 osob, přičemž z předchozích akcionářů vlastnil V. D. 21,5 % akcií a K. Š. 2,5 % akcií. V roce 2017 došlo u žalobce ke změně účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok; účetní období tak trvalo od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018. Správce daně pak prodloužil lhůtu pro podání daňového přiznání za uvedené (zdaňovací) období do dne 31. 12. 2018 (viz sdělení stěžovatele ze dne 19. 1. 2021). Přípisem ze dne 18. 1. 2021, který byl doručen dne 28. 1. 2021, bylo žalobci oznámeno zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015.

[8] Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) nelze daň stanovit po uplynutí *lhůty pro stanovení daně, která činí tři 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.*

[9] Podle uvedeného ustanovení by tedy lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 měla končit dne 1. 7. 2019, neboť lhůta pro stanovení daně se rozběhla dne 1. 7. 2016, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015.

[10] Žalobci však byla za zdaňovací období roku 2012 vyměřena daňová ztráta, která může být v souladu s § 34 odst. 1 ZDP odečtena od základu daně v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Vyměření daňové ztráty a možnost jejího odečtu v 5 bezprostředně následujících zdaňovacích

pokračování

obdobích, má zásadní vliv na určení konce lhůty pro stanovení daně. Na tyto případy totiž dopadá speciální (delší) lhůta pro stanovení daně upravená v § 38r odst. 2 ZDP. Pro její běh je rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla – zde tedy zdaňovací období roku 2012 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020 - 38). V té době platilo: *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.*

[11] Žalobce mohl daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období roku 2012 uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2013 až 2016 a ve zdaňovacím období od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018 [§ 34 odst. 1 ve spojení s § 21a písm. d) ZDP]. V souladu s citovaným § 38r odst. 2 ZDP pro všechna uvedená zdaňovací období platí, že lhůta pro stanovení daně končí dnem 31. 12. 2021, neboť tímto dnem končí lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tj. za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018.

[12] Krajský soud nicméně dospěl k závěru, že se tato speciální (delší) lhůta pro stanovení daně v posuzované věci neuplatní, neboť je výslovně spojena s možností uplatnit daňovou ztrátu. Tato možnost však byla žalobci v případě zdaňovacího období roku 2015 *ex lege* zapovězena na základě § 38na odst. 1 ZDP. Podle uvedeného ustanovení ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2015 platilo, že: *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"). Změnou ve složení osob se rozumí změna členů obchodní korporace nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. 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; přitom v období, za něž byla daňová ztráta vyměřena, je rozhodné složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole k poslednímu dni tohoto období, a výše jejich podílu, a 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, k nabytí nebo zvýšení podílu na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech nebo kterými získá člen obchodní korporace rozhodující vliv.*

[13] Citované ustanovení na žalobce podle dostupných skutkových zjištění nepochybně dopadá. Jak plyne z doložených notářských zápisů, u žalobce došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na jeho kapitálu, nejen mezi roky 2012 a 2013, jak uvedl krajský soud, ale především mezi rokem 2012, kdy byla žalobci vyměřena daňová ztráta, a zkoumaným zdaňovacím obdobím roku 2015, které je potenciálně třetím zdaňovacím obdobím pro uplatnění daňové ztráty podle § 34 odst. 1 ZDP (Nejvyšší správní soud vychází z toho, že akcionářská struktura doložená posledním notářským zápisem ze dne 9. 10. 2014 zůstala v roce 2015 nezměněna). Skutkový závěr krajského

soudu, že se v případě žalobce uplatní § 38na odst. 1 ZDP, má za této situace plnou oporu ve spisovém materiálu. Nejvyšší správní soud proto nerozumí výtce stěžovatele, že se krajský soud nezabýval aplikací § 38na odst. 2 ZDP. Uvedené ustanovení obsahuje speciální pravidlo zakládající podstatnou změnu v případě akciových společností, které vydaly akcie na majitele. Konstruuje vyvratitelnou právní domněnku, že u tohoto typu společností došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole i v případech, kdy nastane změna činnosti ve stanoveném rozsahu. Je pravdou, že žalobce měl až do 8. 8. 2017 právní formu akciové společnosti a emitoval akcie na majitele. V posuzované věci však bylo doloženo, že u žalobce došlo k podstatné změně podle obecného pravidla zakotveného v § 38na odst. 1 ZDP. Žalobce tuto skutečnost nijak nezpochybňuje, ostatně na ni sám upozornil a doložil ji. Za takové situace nevidí soud důvod zkoumat, zda došlo k naplnění definice podstatné změny rovněž z hlediska druhého odstavce uvedeného ustanovení.

[14] Zjištění, že u žalobce nastala (trvala) ve zdaňovacím období roku 2015 podstatná změna ve složení osob, které se přímo účastní na jeho kapitálu ve srovnání se zdaňovacím obdobím roku 2012, za něž mu byla vyměřena daňová ztráta, vede podle § 38na odst. 1 ZDP k tomu, že žalobce v daném zdaňovacím období nemohl odčítat od základu daně vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu z roku 2012. Lze přitom přisvědčit krajskému soudu, že aplikace § 38r odst. 2 ZDP je vázána právě na možnost uplatnění daňové ztráty („*Lze-li uplatnit daňovou ztrátu...*“). Pokud by tedy podstatná změna akcionářské struktury žalobce ve smyslu § 38na ZDP ze zákona skutečně vedla k absolutní nemožnosti odečítat nadále daňovou ztrátu od základu daně, pak by byl závěr krajského soudu o uplynutí prekluzivní lhůty ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 správný. Smysl a účel § 38r odst. 2 ZDP totiž tkví především v zajištění dostatečného časového rámce pro možnost zkontrolovat splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daňové ztráty, kterou lze podle zákona odčítat v delším časovém horizontu, než činí standardní lhůta pro stanovení daně. Na druhou stranu pak toto ustanovení slouží k tomu, aby měl rovněž poplatník celý takto zákonem vymezený časový rámec pro uplatnění odpočtu daňové ztráty. Smyslu a účelu zákona by tedy neodpovídalo prodlužovat prekluzivní lhůtu v případě zdaňovacího období, v němž je poplatníkovi *ex lege* od počátku jejího běhu zcela zapovězeno daňovou ztrátu uplatnit. Jedná se o jinou situaci, než byla řešena v rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020 - 38. Uvedený rozsudek se zabýval vlivem následných úkonů na aplikaci § 38r odst. 2 ZDP (typicky zrušení daňové ztráty za strany poplatníka či správce daně), nikoliv situací, kdy by přímo zákon explicitně stanovil úplnou nemožnost uplatnit v konkrétním zdaňovacím období daňovou ztrátu. Taková situace je odlišná právě tím, že se nejedná o důsledek jakéhokoliv následného právního jednání spočívajícího v dispozici s daňovou ztrátou, která by byla jinak podle zákona v daném zdaňovacím období obecně odčitatelná.

[15] Stěžovatel však správně upozornil na to, že § 38na odst. 1 ZDP neobsahuje žádný absolutní zákaz odečíst vyměřenou daňovou ztrátu. V něm stanovené pravidlo o nemožnosti odečíst daňovou ztrátu je totiž do značné míry relativizováno ve třetím odstavci § 38na: *Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud poplatník, u něž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu*

pokračování

podnikání provozoval poplatník v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Citované ustanovení tedy doplňuje podmínku, při jejímž splnění lze daňovou ztrátu nadále uplatnit, přestože u poplatníka došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole. Postačí přitom, že poplatník dosáhne 80 % tržeb ze stejné činnosti, kterou provozoval v období, kdy mu byla daňová ztráta vyměřena a tuto skutečnost prokáže správci daně. Při splnění této podmínky zůstává možnost uplatnit daňovou ztrátu plně zachována. V podstatě tedy § 38na ZDP nečiní nic jiného, než že zpřísňuje obecné východisko, které je třeba pro uplatnění daňové ztráty splnit. Tím je nepochybně vykazání kladného základu daně; v opačném případě by nebylo daňovou ztrátu od čeho odečítat. Ustanovení § 38na ZDP zpřísňuje toto obecné východisko v tom směru, že základ daně musí být *de facto* vytvořen ve stanoveném rozsahu ze stejné činnosti jako před podstatnou změnou. Možnost uplatnění daňové ztráty se stanovením této podmínky do určité míry omezuje. Nelze však hovořit o tom, že by poplatník v důsledku provedení podstatné změny své vlastnické struktury o možnost jejího uplatnění ze zákona úplně přišel, jak dovodil krajský soud.

[16] Ustálená judikatura vychází z toho, že z hlediska počítání lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP není rozhodné, zdali daňový subjekt vyměřenou daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74, ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20, ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019 - 38, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40, č. 4056/2020 Sb. NSS, ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020 - 41, či ze dne 22. 10. 2020, č. j. 7 Afs 231/2019 - 17). Jak plyne z výše uvedeného, § 38na ZDP poplatníka nezavazuje zákonem stanovené možnosti odečíst od základu daně vyměřenou daňovou ztrátu v 5 zdaňovacích obdobích, toliko ji podmiňuje tím, že základ daně bude dosažen v podstatné míře stejnou činností jako v roce vyměření ztráty. Faktické splnění této podmínky je čistě na poplatníkovi. Obdobným způsobem je však možnost uplatnit daňovou ztrátu fakticky omezena tím, že poplatník dosáhne dostatečný základ daně pro její odečtení. Tyto faktické okolnosti však nemohou mít vliv na počítání lhůty pro stanovení daně podle speciálního pravidla upraveného v § 38r odst. 2 ZDP. To je striktně spojeno s tím, že poplatník podle zákona vyměřenou daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích odečíst *může*. Na této zákonné možnosti se přitom stanovením podmínek obecně nic nemění. Není proto správný závěr krajského soudu, že splnění podmínek uvedených v § 38na odst. 1 ZDP vylučuje aplikaci § 38r odst. 2 ZDP z důvodu neuplatnitelnosti daňové ztráty. Jak bylo vysvětleno výše, v důsledku provedení podstatné změny nedochází ze zákona k absolutní neodčitelnosti daňové ztráty.

[17] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že v určitých skutkových konstelacích může předestřený výklad působit jako přísný (dojde-li např. k odečtu celé vyměřené daňové ztráty již v prvním následujícím zdaňovacím období). Při výkladu § 38r odst. 2 ZDP je však třeba zohlednit skutečnost, že hmotné právo dává poplatníkům možnost odečtu daňové ztráty po dobu 5 zdaňovacích období. Nelze tedy než § 38r odst. 2 ZDP vyložit takovým způsobem, aby byl zaručen adekvátní časový prostor, v němž lze toto právo také procesně konzumovat. Možnost uplatnění daňové ztráty ovlivňuje poplatník především svou vlastní aktivitou. Úvahu ohledně odečtu daňové ztráty přitom může

zpětně měnit v průběhu celého časového horizontu, jenž má pro její uplatnění k dispozici. Od účinnosti daňového řádu judikatura jednoznačně akcentuje, že je plně na vůli poplatníka, zda, kdy a jak ve stanoveném časovém rámci daňovou ztrátu uplatní (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33). V návaznosti na to ani zákon již nijak nelimituje způsob uplatnění vyšších částek fakultativních odčitatelných položek podle § 34 ZDP; nově poplatníkům umožňuje se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna vzdát (viz § 34 odst. 1 ZDP ve znění účinném od 1. 7. 2020). V této souvislosti nelze přitom odhlédnout od toho, že v daňovém právu není nikterak neobvyklá zpětná korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty, kterou je následně nejen nutné, ale i možné promítnout v navazujících zdaňovacích obdobích. Právě tato specifika daňového řízení bere na zřetel výklad § 38r odst. 2 ZDP, který vychází z potenciality uplatnění daňové ztráty, nikoliv z toho, zda byla fakticky uplatněna. Délku lhůty pro stanovení daně je tak třeba vázat na skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst daňovou ztrátu), nikoli ji přizpůsobovat skutečností, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu a které mohou být nadto posléze úkony poplatníka legitimně zpětně měněny. Jedině taková konstrukce lhůty je logická, rozumná a ctí právní jistotu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již výše zmiňovaném rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020 - 38: *„Z povahy věci však není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu. To by popíralo vlastní smysl lhůty jako institutu, kterým zákonodárce určuje oběma stranám vztahu meze pro jejich jednání (nebo stanoví důsledky plynoucí z jejich nečinnosti).“*

[18] K posuzované věci nutno dodat, že co se týče okolností týkajících se zdaňovacích období let 2012 a 2017, vycházel Nejvyšší správní soud obdobně jako krajský soud z nesporných tvrzení účastníků řízení, resp. z tvrzení, která nebyla v řízení rozporována. Správní spis předložený krajskému soudu totiž obsahuje pouze podklady týkající se zdaňovacího období roku 2015, přestože stěžovatel odvozuje konec lhůty pro stanovení daně za uvedené období právě od skutečností, které souvisí s jinými zdaňovacími obdobími. Aby však mohl krajský soud v dalším řízení vyslovit závazný právní závěr ohledně konce lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období roku 2015, je nezbytné doložit rovněž podklady pro vyměření daně (daňové ztráty) za zdaňovací období roku 2012 (zejména daňové přiznání a platební výměr), jakož i za zdaňovací období roku 2017 (zejména oznámení o změně účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok a rozhodnutí o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání za toto období). Tato povinnost stíhá nepochybně stěžovatele, neboť je to on, kdo opírá zahájení daňové kontroly o speciální (delší) lhůtu pro stanovení daně. Je tedy na něm, aby krajskému soudu doložil podklady, kterými lze ověřit zákonnost jeho postupu. Nejvyšší správní soud tyto podklady od stěžovatele nepožadoval, neboť předmětem jeho posouzení byla pouze právní otázka, zda má na běh této speciální (delší) lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP vliv to, že u poplatníka došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole ve smyslu § 38na ZDP. Vzhledem k výše vyslovenému právnímu závěru bude však nezbytné v dalším řízení ověřit, zda na lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 skutečně dopadá § 38r odst. 2 ZDP a kdy podle tohoto ustanovení běh dané lhůty končí. Pakliže byl běh této lhůty na základě uvedeného ustanovení skutečně prodloužen do 31. 12. 2021, byla daňová kontrola zahájena v rámci prekluzivní lhůty.

pokračování

Zahájením daňové kontroly pak došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu a celá tato lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 začala běžet ode dne zahájení daňové kontroly znova (srov. body 34 až 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40). Zároveň je však třeba připomenout, že důsledky takového přerušení běhu lhůty jsou limitovány objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy v nyní posuzovaném případě dnem 1. 7. 2026.

[19] Z výše uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 4 uvedeného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 dne 7. prosince 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu