



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a JUDr. Faisala Husseiniho ve věci

žalobce: **StaniOn, s. r. o.**, IČO: 28326962
sídlem Kamenec 1685, 768 61 Bystřice pod Hostýnem
zastoupený daňovou poradkyní Ing. Mgr. Martinou Schönwälderovou
sídlem Na Kamenci 792, 768 72 Chvalčov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2020, č. j. 2481/20/5200-11431-711413,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí - dodatečný platební výměr

Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 5. 2019, č. j. 1079074/19/3303-50523-701081, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 ve výši 14 630 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 2 926 Kč.

2. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně takto rozhodl za situace, kdy dne 24. 6. 2013 podal žalobce daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 (dále jen „DPPO 2012/2013“), ve kterém vykázal na ř. 220 základ daně ve výši 1 945 273 Kč, na ř. 230 si uplatnil daňovou ztrátu ve výši 1 927 273 Kč vyměřenou za předchozí zdaňovací období (dále jen „DPPO 2011/2012“), celková daň byla na ř. 340 vyčíslena na 3 230 Kč. Daň byla žalobci vyměřena v souladu s daňovým přiznáním. Následně bylo DPPO 2011/2012 předmětem daňové kontroly, na jejímž základě byla žalobci dodatečně snížena daňová ztráta o částku 76 902 Kč, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 1067484/15/3302-50523-701081 ze dne 4. 5. 2015. Toto rozhodnutí nebylo napadeno odvoláním, uplynutím lhůty pro podání odvolání tak nabylo právní moci. Dne 13. 11. 2018 byla žalobci doručena výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k DPPO 2012/2013. Žalobce byl povinen podat dodatečné daňové přiznání k DPPO 2012/2013 v návaznosti na snížení daňové ztráty z roku 2011/2012 ve lhůtě dle § 141 odst. 1 daňového řádu, což neučinil. Správce daně tak žalobce k tomuto podání vyzval a stanovil mu náhradní lhůtu, ten však dodatečné daňové přiznání nepodal, a to ani v následně prodloužené lhůtě. Dne 1. 3. 2019 bylo žalobci doručeno sdělení k výsledku dokazování na DPPO 2012/2013 ze dne 22. 2. 2019, č. j. 268832/19, v němž byla žalobci sdělena nově stanovená daň ve výši 17 860 Kč (oproti původně vyměřené ve výši 3 230 Kč). Ke zvýšení daně došlo v důsledku pravomocného snížení ztráty z roku 2011/2012 uplatněné v roce 2012/2013. Citovaným dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 5. 2019 pak byla žalobci doměřena DPPO 2012/2013 vyšší o 14 630 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v žalobě především namítá uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobce obecně souhlasí se správcem daně, že v souvislosti s vyměřenou daňovou ztrátou je § 38r odst. 2 ZDP speciální ve vztahu k obecné lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74). V daném případě je ovšem klíčovou skutečností, že žalobce si v DPPO 2012/2013 ze dne 24. 6. 2013 uplatnil daňovou ztrátu ve výši 1 927 273 Kč vyměřenou za předchozí zdaňovací období v DPPO 2011/2012 ve výši 100%, zůstatek ztráty, kterou by bylo možné čerpat v následujících obdobích, je tedy roven 0, přičemž ZDP neumožňuje daňovým subjektům čerpat více než 100% daňové ztráty.

5. Žalobce tak nesouhlasí s postupem i výkladem žalovaného, který pro určení délky prekluzivní lhůty vycházel z § 38r odst. 2 daňového řádu, který je však použitelný pouze pro zdaňovací období, za které „LZE daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.“ Jelikož ovšem žalobce daňovou ztrátu uplatnil ve 100 % výši již v DPPO 2012/2013, v navazujících zdaňovacích obdobích jí fakticky uplatnit již nemohl, a proto nebylo možné pro posouzení otázky uplynutí prekluzivní lhůty vycházet ze speciálního § 38r odst. 2 daňového řádu, nýbrž z obecného § 148 odst. 1 DŘ ve spojení s § 136 odst. 2 DŘ. Její počátek tak je dne 1. 7. 2013, lhůta pro stanovení daně uplynula dnem 1. 7. 2016.
6. Daňovými orgány zastávaný výklad nadto dle žalobce vyvolává řadu nesrovnalostí. Především
§ 148 DŘ má sedm odstavců, a ani jeden z nich neřeší žádné daňové ztráty a přímo se tedy nabízí otázka, je-li speciální jen k některým (a proč?), nebo ke všem?, k čemuž se ovšem žalovaný nevyjadřuje vůbec a jeho rozhodnutí je tak zcela nepřezkoumatelné. Žalobce má za to, že § 38r odst. 2 ZDP je speciální pouze k § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu, neboť oba řeší délku lhůty. Ostatní řeší jinou materii (stavění, přerušení a prodloužení lhůty, její počátek a trestní řízení), která není předmětem našeho případu. Zdůrazňuje ale, že pokud je § 38r odst. 2 ZDP „*lex specialis*“, pak to platí i pro maximální prekluzivní lhůtu 10 let podle odst. 5. Vezmeme-li v úvahu povinnost vykládat restriktivně zejména prekluzivní lhůty (viz výše), znamená to, že v případě ztráty nemáme objektivní a subjektivní lhůtu, ale jen jednu „celkovou“ prekluzivní lhůtu. To také znamená, že jsou zcela bez významu další ustanovení o stavění, přerušování nebo prodloužování lhůt v odst. 2, 3 a 4 § 148 daňového řádu.
7. Dle žalobce za použití ústavně konformního výkladu (chránícího ústavně zaručené právo žalobce vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod) u samotného textu § 38r odst. 2 ZDP, zejména tedy otázku slůvka „lze“ (nebo po novelizaci k 1. 7. 2017 „bylo-li možné“), je třeba vykládat jako „je to možné/ možnost, uskutečnitelnost [opak: nelze/ nemožnost]“. Nemožnost uplatnění ztráty je tedy nezpochybnitelný opak významu slova lze. Proto daňový subjekt musí ve výše uvedeném případě při stanovení lhůty pro vyměření daně pokračovat dle §148 daňového řádu, žádnou jinou možnost jazykový výklad textu ani zákon nepřipouští.
8. V neposlední řadě žalobce namítá, že správce daně byl bezdůvodně nečinný, jelikož nepostupoval v souladu s § 143 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu, vykládanými judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55), tj. správce daně měl veškeré informace již v roce 2015, a proto byl povinen (slovo „může“ je třeba vykládat „zásadně povinen“) vyzvat daňový subjekt k dodatečnému daňovému přiznání. Žalovaný nijak nevysvětlil, jaké úkony správce daně činil od 4. 5. 2015, kdy se dozvěděl rozhodné skutečnosti, do vydání výzvy ze dne 13. 11. 2018, tedy bezmála tři a půl roku. Ze správního spisu je dle žalobce patrné, že nečinil žádné úkony, byl bezdůvodně nečinný, nevydal výzvu k podání dodatečného přiznání a nesplnil si další povinnosti a nyní - po prekluzi - se to snaží dohonit neústavním postupem a výkladem práva.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě úvodem předesílá, že žalobcem uplatněné žalobní námítky ve své podstatě *de facto* korespondují (příp. tyto rozvíjejí) s námítkami již obsaženými v odvolání žalobce a opakují tak jeho argumentaci jakožto odvolatele. Žalovaný se s těmito

námitkami vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém řádně posoudil tvrzené skutečnosti a podal dostatečné zdůvodnění svého závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotně-právní daňové normy. Žalovaný i nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém shrnul veškeré relevantní skutečnosti a zevrubně popsal zjištěný skutkový stav, proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě.

10. Ve vztahu ke konkrétním žalobním námitkám žalovaný (s oporou v judikatuře Nejvyššího správního soudu, z níž obsáhle cituje) nesouhlasí s námitkou prekluze, neboť výklad předestřený žalobcem se ocitá v přímém rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný má za to, že v případě, kdy je vyměřena daňová ztráta, řídí se lhůta pro stanovení daně § 38r odst. 2 ZDP, a to bez ohledu na to, zda byla tato ztráta zcela uplatněna (tj. vyčerpána) dříve, než v 5. zdaňovacím období. Účelem této delší lhůty pro stanovení daně je umožnění dostatečného prostoru pro kontrolu uplatňování vyměřené ztráty po celé období, po které její uplatnění umožňuje ZDP. V praxi totiž může dojít k situacím, kdy bude daňovému subjektu vyměřena daňová ztráta, kterou zcela uplatní například v následujících dvou zdaňovacích obdobích. Následně bude původně vyměřená daňová ztráta dodatečně zvýšena a daňový subjekt si ji bude chtít uplatnit ve třetím zdaňovacím období, ale pokud by lhůta pro stanovení daně pro toto třetí zdaňovací období již nepodléhala § 38r odst. 2 ZDP, ale řídila se pouze § 148 daňového řádu, mohlo by dojít k tomu, že uplatnění daňové ztráty již nebude možné z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně pro toto třetí zdaňovací období. Dle názoru žalovaného tak z hlediska právní jistoty a naplnění účelu § 38r odst. 2 ZDP není „vyskakování“ z režimu § 38r odst. 2 ZDP možné. Není tedy rozhodné, zda byla ztráta zcela uplatněna dříve než v zákonem předpokládaných pěti zdaňovacích obdobích. Jakmile jsou jednou splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 38r odst. 2 ZDP, řídí se lhůta pro stanovení daně tímto ustanovením. Dle žalovaného je možné konstatovat, že z § 38r odst. 2 ZDP v kontextu s § 34 odst. 1 ZDP vyplývá, že § 38r odst. 2 ZDP dopadá na všechna zdaňovací období uvedená v § 34 odst. 1 ZDP, tj. jednak na zdaňovací období, za které byla daňová ztráta vyměřena, a dále i na všech 5 zdaňovacích období, za která může být tato daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně. Pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, a za následujících 5 zdaňovacích období, je významný konec lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo dle zákona možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tedy nikoliv konec lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které byla daňová ztráta fakticky zcela uplatněna (vyčerpána), byla-li takto uplatněna za zdaňovací období předcházející tomu, v němž mohla být uplatněna naposledy.
11. K namítané nečinnosti správce daně žalovaný ve stručnosti zdůrazňuje, že pro vydání a zaslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání právní předpisy nestanovují žádnou speciální lhůtu. Správce daně je limitován pouze lhůtou pro stanovení daně, která v tomto případě uplyne až 1. 7. 2020. Je to sám žalobce, který si má hlídat své zákonné povinnosti a tyto řádně plnit. Ve smyslu principu autoaplikace daňových předpisů, je toto jeho povinností a odpovědností.

IV. Replika žalobce

12. V replice k vyjádření žalovaného žalobce i nadále setrvává na své žalobní argumentaci, a to i s vědomím toho, že se jím předestřený výklad ocitá do určité míry v rozporu s dosavadní judikaturou. Ta ovšem dle žalobce tento konkrétní případ specificky neřešila a žalovaným použité analogické závěry dosavadní judikatury o počítání prekluzivní lhůty v případě ztráty žalobce považuje za nesprávné, a proto apeluje na krajský soud, aby je svým rozhodnutím překonal.

V. Ústní jednání konané dne 9. 11. 2021

13. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice k němu. Žalobce nadto poukazuje i na stávající právní úpravu § 38 r odst. 2 ZDP, která oproti rozhodné právní úpravě doznala změny, která dle žalobce potvrzuje správnost jeho argumentace a výkladu.

V. Posouzení věci soudem

14. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
15. Jak vyplývá i z tvrzení žalobce, mezi účastníky řízení není sporný skutkový stav dané věci, nýbrž jeho právní posouzení. Podstatu nyní projednávané věci totiž primárně tvoří nesouhlasná polemika žalobce s právním názorem žalovaného (a správce daně) při posouzení otázky prekluze žalobci doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013, a to na základě dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 6. 5. 2019. Stěžejním je pak spor mezi účastníky řízení ohledně výkladu § 38r odst. 2 ZDP při určení režimu prekluzivní lhůty (jejího počítání a tedy i konce).
16. Dle § 34 odst. 1 ZDP (ve znění účinném do 30. 6. 2017) lze od základu daně 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. Z předmětného § 38r odst. 2 věty první ZDP pak vyplývá, 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.“*
17. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu pak platí, že *„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.“*
18. Z žalobní argumentace žalobce i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i vyjádření žalovaného je zřejmé, že žalobce i žalovaný jsou si vědomi toho, že Nejvyšší správní soud se vztahem § 38r odst. 2 ZDP 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 ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69; ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011-109; či ze dne 9. 9. 2019, čj. 7 Afs 134/2019-20). Smyslem obecného a zvláštního stanovení prekluzivních lhůt při vykazování daňové ztráty se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, čj. 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, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).“*

19. Žalobce sice ve své argumentaci nerozporuje skutečnost, že § 38r odst. 2 ZDP představuje speciální právní úpravu lhůty ve vztahu k obecné lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, nicméně tento vztah platí pouze pro zdaňovací období, za které *„LZE daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.“* Jelikož ovšem žalobce daňovou ztrátu uplatnil v 100% výši již v DPPO 2012/2013, v navazujících zdaňovacích obdobích jí fakticky uplatnit již nemohl, a proto nebylo možné pro posouzení otázky uplynutí prekluzivní lhůty vycházet ze speciálního § 38r odst. 2 daňového řádu, nýbrž z obecného § 148 odst. 1 DŘ ve spojení s § 136 odst. 2 DŘ. Nemožnost uplatnění ztráty je tedy nezpochybnitelný opak významu slova lze. Proto daňový subjekt musí ve výše uvedeném případě při stanovení lhůty pro vyměření daně pokračovat dle §148 daňového řádu, žádnou jinou možnost jazykový výklad textu ani zákon nepřipouští.
20. Krajský soud se nicméně s touto alternativou výkladu § 38r odst. 2 ZDP a k němu předestřenou argumentací ze strany žalobce neztotožňuje, neboť se skutečně ocitá v přímém rozporu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu (čehož si je žalobce ostatně vědom), přičemž krajský soud neshledal důvody, proč by se měl od těchto závěrů v nyní projednávaném případě jakkoliv odchýlit či dle požadavku žalobce se *„vzepřít a projevit vlastní a precizně odůvodněný právní názor.“* Krajský soud je naopak toho názoru, že je to právě judikatura Nejvyššího správního soudu, která přináší právní závěry (v průběhu doby neustále precizované) zcela relevantní pro posouzení nyní projednávané sporné otázky, na nichž ostatně žalovaný explicitně založil i svůj právní názor. Základním východiskem přitom zůstává právní závěr, formulovaný v rozsudku ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74: *„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.“*
21. Žalobcem prosazovaný výklad těmito východiskům odporuje. Domáhá se totiž toho, aby se na prekluzivní lhůtu ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012/2013, kdy vykázal daňovou

ztrátu, sice uplatnil speciální režim § 38r odst. 2 ZDP, nicméně s ohledem na skutečnost, že daňovou ztrátu uplatnil v 100% výši by se běh, resp. uplynutí této prekluzivní lhůty řídilo pouze § 148 odst. 1 daňového řádu, jako by tato úprava byla ještě „speciálnější“ než speciální úprava v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. V bodě [26] citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019-48 nicméně Nejvyšší správní soud výslovně 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. *„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.“* 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.“

22. Žalobce v podstatě prosazuje výklad, v jehož důsledku 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 ZDP. Jak ovšem konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, *„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 čj. 8 Afs 58/2019-48.“* Jak dále zdůraznil, zastávaný 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. Žalobcem prosazovaný výklad by naopak vedl k tomu, že by kupříkladu daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 zahájená v roce 2015 musela být ukončena nejpozději 2018, tedy před koncem lhůty stanoveným v § 38r ZDP. Jinými slovy by takový výklad vedl k jeho úplnému popření.

23. Výklad žalobce by tak v konečném důsledku odporoval smyslu samotného zakotvení zvláštní úpravy v § 38r odst. 2 ZDP, který spočívá ve vytvoření dostatečného časového prostoru správci daně pro zpětnou kontrolu období, ve kterém daňová ztráta vznikla, jakož i zpětnou kontrolu splnění podmínek pro její následné uplatnění. 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 ZDP 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.“ (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).

24. Krajský soud se proto přiklání k názoru, že požadavku by neodpovídala ani představa, že u jedné daně vedle sebe běží paralelně dvě prekluzivní lhůty, a to podle § 38r odst. 2 ZDP a podle § 148 odst. 3 daňového řádu, a rozhodující je, která z nich skončí později. Jak již bylo řečeno, z judikatury Nejvyššího správního soudu jasně plyne, že § 38r odst. 2 ZDP má povahu zvláštního zákona, jemuž by svědčila aplikace výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali*. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však není důvod toto výkladové pravidlo využít, neboť všechna aplikovaná ustanovení obstojí vedle sebe, s tím, že § 38r odst. 2 ZDP je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoli jeho úplným popřením. Uvedené ustanovení totiž obsahuje pouze speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Ostatně i citovaná důvodová zpráva uvádí, že se navrhuje lhůty pro vyměření daně, které výrazně překračují platné lhůty (srov. citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 81/2020-40).
25. Na uvedeném závěru nic nemění ani argumentace prezentovanou žalobcem při ústním jednání, dle níž má její výklad dodatečně potvrzovat i podoba nové právní úpravy v § 38r odst. 2 ZDP, dle níž platí: „Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; pokud byla daňová ztráta nebo její část uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně ve zdaňovacím období předcházejícím období, za které byla daňová ztráta stanovena, končí lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Vzdal-li se poplatník práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, které předchází období, za které byla daňová ztráta stanovena, a ve kterém byla daňová ztráta uplatněna, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena. Tímto způsobem se postupuje také při uplatnění daňové ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace.“ Vzhledem k tomu, že tato právní úprava není rozhodnou pro nyní posuzovaný případ, pročez krajský soud nepovažuje za vhodné ani potřebné se blíže jejím výkladem zabývat, jen pro stručnost konstatuje, že mu není zcela zřejmé, v jakém smyslu má tato právní úprava přisvědčovat názoru žalobce. Z jejího znění zřetelně vyplývá, že zákonodárce dal

daňovému subjektu do dispozice rozšiřující způsob, jak naložit s daňovou ztrátou, resp. striktně řeší situaci, pokud se daňový subjekt uplatnění daňové ztráty předem vzdá.

26. Lze tedy (ve shodě s žalovaným) shrnout, že v nyní projednávaném případě byly žalobci za zdaňovací období 2011/2012, 2013/2014 a 2015/2016 vyměřeny daňové ztráty, přičemž pro posouzení otázky, zda správce daně vydal dodatečný platební výměr ve lhůtě pro stanovení daně je rozhodná daňová ztráta vyměřená za zdaňovací období 2011/2012 a 2015/2016. Počátek lhůty pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011/2012 je sice stanoven v § 148 odst. 1, věta druhá, daňového řádu, protože žalobce v uvedeném zdaňovacím období vykázal daňovou ztrátu, bude se však úprava této lhůty (včetně určení jejího konce) řídit § 38r odst. 2 ZDP, která je speciální ve vztahu k obecné lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Za situace, kdy byla žalobci za zdaňovací období 2011/2012 vyměřena daňová ztráta, tu si mohl uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích (2012/2013, 2013/2014, 2014/2015, 2015/2016 a 2016/2017), kdy by se lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2011/2012, 2012/2013, 2013/2014, 2014/2015 a 2015/2016 řídila lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016/2017, jakožto posledního zdaňovacího období, kdy mohla být ztráta vyměřená za zdaňovací období 2011/2012 uplatněna. Z výše uvedeného vyplývá, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012/2013 v době vydání dodatečného platebního výměru ze dne 6. 5. 2019, č. j. 1079074/19/3303-50523-70108, ještě neuplynula.
27. Pokud jde o žalobcem namítanou nečinnost, lze souhlasit s žalobcem, že by daňové orgány v průběhu daňového řízení měly postupovat bez neodůvodněných průtahů, na straně druhé ovšem právní úprava skutečně nestanoví pro vydání a zaslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání právní předpisy žádnou lhůtu, kdy tak musí daňové orgány učinit. Žalobcem odkazovaný rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, dle krajského soudu postrádá relevanci pro nynější případ žalobce.

V. Závěr a náklady řízení

28. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
29. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 9. listopadu 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu