



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Electro Enterprises a.s.**
sídlem Jihlavská 916, Havlíčkův Brod
zastoupen Ing. Josefem Ježkem, daňovým poradcem
sídlem Štefánikova 256/34, Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**
sídlem Tolstého 2, Jihlava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2016 do 31.12.2016 oznámením č.j. 1464431/21/2903-60562-712646,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který má spočívat v postupu žalovaného, který oznámením č.j. 1464431/21/2903-60562-712646, doručeným žalobci dne 8.9.2021, zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2016 do 31.12.2016.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu po uplynutí lhůty pro stanovení daně, v rozporu s pravidly dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), neboť nenastaly žádné skutečnosti ve smyslu citovaného ustanovení, které by prekluzivní lhůtu prodloužily. Lhůta pro stanovení daně tak uplynula v roce 2020 (dne 3.7.2020).
3. Žalobce vykázal daňovou ztrátu za rok 2013; i ve smyslu § 38r a § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), lhůta pro stanovení daně již uplynula; s ohledem na žalobcem předestřené skutečnosti neskončila současně s prekluzivní lhůtou pro zdaňovací období roku 2018. U žalobce totiž došlo k podstatné změně ve smyslu § 28n ZDP v roce 2014, neboť se změnil 100% akcionář a došlo k personální změně statutárního orgánu. Uvedené způsobilo nemožnost, resp. zákaz uplatnit daňovou ztrátu z roku 2013 v následujících pěti zdaňovacích obdobích. Podle žalobce pak nelze na tento případ aplikovat § 38r odst. 2 ZDP, tudíž použití speciální prekluzivní lhůty v případě uplatnění daňové ztráty nepřipadá v úvahu.
4. Žalobce dále poukazuje na to, že vzhledem k tomu, že došlo i ke změně předmětu činnosti žalobce, nemohl být na věc aplikován ani § 38na odst. 3 ZDP. Žalobce v tomto ohledu odkazuje na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20.5.2021, č.j. 25 A 57/2021-39. Žalobce zdůrazňuje, že nemohla existovat žádná souvislost z hlediska vazby výdajů roku 2013 na příjmy z činností let následujících, žalobce v roce 2013 fakticky žádnou ekonomickou činnost nevykonával, budoucí účel společnosti a předmět jejího podnikání podle žalobce nemohl být při jejím založení (za účelem pronájmu nemovitostí, bytů a nebytových prostor) znám. Správce daně tuto vazbu nesprávně vyhodnotil. Podle žalobce je § 38na odst. 3 ZDP koncipován pouze jako možnost pro daňový subjekt, pokud projeví vůli a aktivně splnění podmínek ve smyslu citovaného ustanovení prokáže.
5. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud rozhodl tak, že zásah žalovaného spočívající v zahájení a pokračování daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2016 do 31.12.2016 zahájené oznámením č.j. 1464431/21/2903-60562-712646 byl v rozporu se zákonem a je nezákonným zásahem. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

6. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a ZDP.
S odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, kterým byl do zákona zakotven § 38na, žalovaný akcentuje účel předmětné právní úpravy. Uvedené ustanovení má zamezit ekonomicky neopodstatněnému uplatňování daňových ztrát a obchodování s nevyužitými daňovými ztrátami a omezuje se na případy vztahující se ke snížení zisku ze stejných činností. Lze tak oprávněně dovodit, že daňová ztráta vzniklá a vyměřená za zdaňovací období 2013 byla s ohledem na § 38na odst. 3 ZDP uplatnitelná v následujících zdaňovacích obdobích, byť u žalobce došlo k situaci vymezené v § 38na odst. 1 ZDP.

7. Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobce v daňovém přiznání za rok 2013 deklaroval, že hlavní převažující činností jsou elektrické instalace a hlavním předmětem podnikání pronájem nemovitostí, výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení, kdy tento předmět činnosti je uveden i v daňovém přiznání za rok 2016 a jeho přílohách. Žalovaný má po prověření údajů v daňových tiskopisech za prokázané, že zde deklarovaná činnost žalobce byla součástí jeho předmětu podnikání jak ve zdaňovacím období roku 2013, tak 2016.
8. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem, včetně jednání. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci

9. Zdejší soud nejprve posuzoval, zda je žaloba přípustná, zda byla splněna podmínka aktivní a pasivní legitimace a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby.
10. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
11. Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.
12. Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
13. Aktivní legitimace v řízení o žalobě ve smyslu § 82 s.ř.s. svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Přímé zkrácení na svých právech postupem žalovaného, spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly, je ze strany žalobce tvrzeno a je jím argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna. Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provádí. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou; spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.
14. Pokud jde o přípustnost zásahové žaloby proti nezákonnosti daňové kontroly, pak z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs

144/2004-110, plyne, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s.ř.s.

15. Zdejší soud rovněž zdůrazňuje, že smyslem zásahové žaloby není poskytovat ochranu proti procesním postupům (úkonům) správních orgánů, které vyústí ve vydání rozhodnutí, proti němuž lze podat žalobu podle § 65 a násl. s.ř.s., v jejímž rámci lze nezákonnost jednotlivých procesních úkonů a postupů namítat, nýbrž proti excesivním postupům, nebo jejich některým aspektům, jejichž negativní důsledky v právní sféře jejich adresátů by již nebylo možno zhojit v řízení o žalobě dle § 65 a násl. s.ř.s., kupř. i z toho důvodu, že by nezákonně a excesivně vedená daňová kontrola v doměření daně nevyústila (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.8.2020, č.j. 10 Afs 447/2019-49).
16. V případě, že daňový subjekt nesouhlasí se zahájením a vedením daňové kontroly, je sice před podáním záporní žaloby na ochranu před takovým trvajícím zásahem povinen nejprve vyčerpat jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s.ř.s., nicméně za takový prostředek nelze považovat stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu. Podání stížnosti totiž není, ve srovnání s podáním zásahové žaloby ve lhůtě dle § 84 s.ř.s., časově omezeno, nejedná se ani o typicky procesní prostředek ochrany, ale o obecný prostředek ochrany osob zúčastněných na správě daní, nikoli pouze daňového subjektu, který je posléze potencionálním účastníkem soudního řízení správního. Využití institutu stížnosti a prošetření způsobu vyřízení stížnosti tak nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2017, č.j. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS).
17. Pokud jde o prostředky ochrany práv, které náleží toliko daňovým subjektům, čili odvolání, žádost o obnovu řízení, případně dále stížnost na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu, námitku proti úkonu správce daně při placení daní dle § 159 daňového řádu, námitku podjatosti úřední osoby dle § 77 odst. 2 daňového řádu nebo podnět k ochraně před nečinností dle § 38 daňového řádu, tyto nelze považovat za právní prostředky ochrany nebo nápravy, které by bylo možné či vhodné využít v situaci, kdy daňový subjekt brojí proti daňové kontrole v jejím celku, tedy například, kdy zpochybňuje naplnění podmínek pro zahájení a vedení daňové kontroly z důvodu prekluze práva vybrat daň, jako je tomu v nyní posuzované věci.
18. Z uvedeného plyne, že zásahová žaloba podaná v nyní posuzované věci přípustná je, neboť se opírá o tvrzení nezákonnosti daňové kontroly jako celku z důvodu, jenž má spočívat v jejím zahájení a provádění po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
19. Žaloba byla podána dne 24.11.2021, přičemž dne 8.9.2021 bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly č.j. 1464431/21/2903-60562-712646.
20. S ohledem na uvedené je tedy zřejmé, že žaloba byla podána včas. Zdejší soud považuje za vhodné doplnit, že pokud žalobce namítá nesplnění podmínek pro provádění daňové kontroly jako celku, tak k tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že: „*O výjimečné případy, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku, půjde typicky tehdy, pokud vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo*

vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou ... Kromě kritéria spočívajícího v posouzení otázky, zda žalobce namítá pochybení, které by mělo vliv na zákonnost daňové kontroly jako celku, pak z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá i kritérium druhé. To stojí na zodpovězení otázky, zda lze namítaný zásah objektivně ukotvit k již ukončenému časovému úseku daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka zásah spatřuje nejen v zabájení, ale současně též ve vedení daňové kontroly, nelze v nyní posuzované věci takový časový moment vázat pouze na zabájení daňové kontroly" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.11.2019, č.j. 8 Afs 238/2019-30, z výrazně zdejším soudem).

21. Mezi účastníky je sporu výlučně o právní otázku výkladu níže citovaných ustanovení právních předpisů ve vztahu k aplikaci speciální delší prekluzivní lhůty; žalobce nikterak nerozporuje obsah listin, z nichž žalovaný vycházel (daňová přiznání žalobce), jejich obsah (bez ohledu na správnost v nich uvedených údajů, která není pro posouzení nynější věci podstatná) sporný není, stejně jako není sporu o tom, že žalobce v roce 2014 změnil podstatným způsobem svoji majetkovou strukturu (změna jediného akcionáře a statutárního orgánu, tedy změna osob účastnících se na kapitálu a kontrole společnosti).
22. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
23. Podle § 34 odst. 1 věty první ZDP 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.
24. Podle § 38na ZDP nelze vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu 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 společníků nebo členů družstva 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 společník nebo člen družstva rozhodující vliv. Zda došlo k podstatné změně, se zjišťuje v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, a to porovnáním tohoto období s období, 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 společník nebo člen družstva rozhodující vliv (odst. 1). **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 podnikání provozoval poplatník v období, za které byla daňová ztráta vyměřena (odst. 3).

25. Podle § 38r odst. 2 ZDP (ve znění ke dni vzniku daňové ztráty žalobce) platí, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, **lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.** Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace.
26. Pro běh delší prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla – v případě žalobce jde o zdaňovací období roku 2013. Podstata argumentace žalobce tkví v tom, že pokud v následujícím zdaňovacím období došlo ke skutečnosti znemožňující ve smyslu §38na odst. 1 ZDP uplatnění (po dobu navazujících pěti zdaňovacích období 2014 - 2018) daňové ztráty vzniklé v roce 2013, nemohla běžet ani delší (speciální) prekluzivní lhůta, která by skončila současně s prekluzivní lhůtou za zdaňovací období roku 2018 (tedy nejdříve v roce 2021).
27. Je třeba předeslat, že judikatura správních soudů se problematikou vzniku daňové ztráty a běhu prekluzivní lhůty již zabývala a s ohledem na její závěry nelze dát žalobcem předestřené argumentaci za pravdu.
28. Smysl a účel hmotněprávního pravidla dle § 38r odst. 2 ZDP spočívá v tom, že zajišťuje dostatečný časový rámec pro možnost správce daně **zkontrolovat splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daňové ztráty**, kterou zákon umožňuje daňovému subjektu uplatnit v zákonem vymezeném časovém rámci. Pakliže jsou **vstupní podmínky pro vznik daňové ztráty** splněny, tak nelze běh speciální prekluzivní lhůty v navazujících zdaňovacích obdobích vyloučit; co se může v průběhu navazujících pěti zdaňovacích období změnit, jsou hmotněprávní podmínky **pro možnost** daňovou ztrátu nadále uplatňovat či nikoli; na běhu speciální lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP se tím nic nemění; ze žádného souvisejícího ustanovení ZDP nelze takové pravidlo dovodit.
29. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.8.2021, č.j. 10 Afs 3/2020-38, speciální delší lhůta pro vyměření daně z příjmů podle § 38r odst. 2 ZDP zůstává zachována, i když je původně uplatněná daňová ztráta, která běh delší lhůty způsobila, později zrušena dodatečným daňovým přiznáním. Podle Nejvyššího správního soudu není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena **jen v důsledku právního jednání** jedné ze stran právního vztahu. „*Stěžovatelka ve své argumentaci zdůrazňuje faktický výsledný stav – tj. to, že ztráta, která jí původně vznikla, byla později zrušena. Výsledný stav však není pro uplatnění delší prekluzivní lhůty rozhodný. Podstatná je naopak jen výchozí situace, tj. to, že ztráta vznikla a že bylo možné ji uplatnit kdykoli během pěti následujících let... Starší znění hledělo na toto období perspektivně, tj. z pohledu nultého roku, a říkalo: vznikne-li během následujících let možnost uplatnit daňovou ztrátu, skončí prekluzivní lhůta k okamžiku... Novější znění je formulováno retrospektivně: vznikla-li během uplynulého rozhodného období možnost uplatnit daňovou ztrátu, skončí prekluzivní lhůta k okamžiku...*

Rozdíl je ale právě jen ve formulaci. Oběma zněním je společné, že vážou délku prekluzivní lhůty na skutečnost, která stojí na jejím počátku (možnost odečíst daňovou ztrátu) – nikoli na skutečnost, která možná nastane v jejím průběhu (zrušení již uplatněné daňové ztráty). Jedině taková konstrukce lhůty je logická a ctí právní jistotu. Obecně do běhu lhůt mohou vstupovat různé právní skutečnosti, které ji staví, přerušují nebo prodlužují. 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). Pokud výsledný stav (tj. že daňová ztráta byla nakonec zrušena) není pro běh delší prekluzivní lhůty určující, tím méně lze připustit, aby zrušení daňové ztráty působilo *ex tunc*, jak to stěžovatelka navrhuje. Z výše popsaného stavu je zřejmé, že lhůta pro stanovení daně za rok 2013 měla správci daně uplynout až v březnu 2021, na stěžovatelku se s výzvou k podání daňového přiznání obrátil v srpnu 2017. Teprve poté zrušila stěžovatelka daňovou ztrátu za rok 2012. Správce daně tedy při své činnosti nijak nepochybil a postupoval podle pravidel, která stěžovatelka sama nastavila. Pokud by pozdější zrušení daňové ztráty mohlo působit *ex tunc*, znamenalo by to, že daňový subjekt může svým neočekávaným úkonem v samém závěru osmileté prekluzivní lhůty zmařit úsilí o stanovení daně ve správné výši, které správce daně po dobu posledních pěti let legálně vyvíjel. Takový stav zákonodárce nezamýšlel a nebyl by to ani výklad spravedlivý. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů dává daňovému subjektu určitou výhodu (možnost uplatnit daňovou ztrátu v několika letech po sobě jdoucích), ale výměnou za to ho po delší dobu vystavuje nejistotě běžící prekluzivní lhůty. Tento vztah mezi výhodou a nevýhodou je podle NSS vyvážený; řešení, které navrhuje stěžovatelka, by naopak mířilo k tomu, aby si daňový subjekt odnesl výhody, nevýhod se zbavil a připravil správce daně o možnost na to reagovat (postavil by ho do situace, v níž by se náhle prekluzivní lhůta ukázala jako již dávno uplynulá, i když takový následek nebylo možné předvídat).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.8.2021, č.j. 10 Afs 3/2020-38). Nosné principy plynoucí z tohoto rozsudku týkající se problematiky počátku běhu speciální lhůty v případě vniku daňové ztráty jsou instruktivní i ve vztahu k nyní posuzované věci.

30. Pokud jde o nyní posuzovanou věc, která je odlišná od situace řešené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10.8.2021, č.j. 10 Afs 3/2020-38, tedy o situaci, kdy dojde ve smyslu § 38na odst. 1 ZDP k tzv. podstatné změně, jako tomu bylo u žalobce, tak i k té se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7.12.2021, č.j. 7 Afs 191/2021-35, kterým byl jako nezákonný zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20.5.2021, č.j. 25 A 57/2021-39, na jehož závěry se žalobce odvolával.
31. Podle Nejvyššího správního soudu se uplatní speciální lhůta pro stanovení daně upravená v § 38r odst. 2 ZDP bez ohledu na to, že u poplatníka došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na jeho kapitálu či kontrole ve smyslu § 38na téhož zákona. „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 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 vykázaní 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. 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 nezabavuje 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.12.2021, č.j. 7 Afs 191/2021-35, zvyrazněno zdejšími soudem).

32. Z výše citované právní úpravy podle zdejšího soudu plyne jednoznačný, judikaturou Nejvyššího správního soudu podpořený závěr, že se na případ žalobce aplikuje hmotněprávní ustanovení § 38r odst. 2 ZDP, a tedy že se vznikem daňové ztráty v roce 2013 započala běžet speciální prekluzivní lhůta, která v době zahájení daňové kontroly u žalobce dne 8.9.2021 ještě neuplynula. Daňová kontrola tak byla zahájena včas a z uvedeného důvodu tak není nezákonná.
33. Pokud jde o žalobcem akcentovaný nesoulad v předmětu činnosti před změnou jediného akcionáře (Corporate Consulting a.s.) a po ní s tím, že podle žalobce společnost v roce 2013 fakticky žádnou činnost nevykonávala, tak bez ohledu na skutečnost, že toto tvrzení je v rozporu se žalobcem formálně uváděnými údaji, tak (jak plyne z výše uvedeného) je bez relevance. Pakliže ex lege nemá vliv na běh speciální, prekluzivní lhůty podstatná změna majetkové struktury, tím spíše na ni nemá vliv tvrzená faktická změna předmětu činnosti žalobce v roce 2013, v roce 2014, eventuálně navazujících zdaňovacích obdobích.

34. Uvedené ustanovení ZDP (§ 38na odst. 3) stanoví speciální podmínky, za nichž lze prolomit pravidlo obsažené v § 38na odst. 1 ZDP a **za nichž lze i v případě podstatné změny daňovou ztrátu uplatňovat i ve zdaňovacích obdobích následujících po podstatné změně** majetkové struktury daňového subjektu. Faktické splnění či nesplnění těchto podmínek, využití či nevyužití uvedeného pravidla žalobcem, nemá vliv na zodpovězení sporné právní otázky v nyní posuzované věci. Ve vztahu k oběma právě uvedeným variantám totiž vždy běží speciální prekluzivní lhůta ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP (a právě uvedené dvě varianty mohou být předmětem daňové kontroly, která by optikou žalobcových argumentů byla navždy vyloučena).
35. Zdejší soud tedy s ohledem na výše uvedené konstatuje, že v postupu žalovaného neshledal nezákonný zásah, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

36. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, nadto žádnou náhradu nákladů řízení nepožadoval, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 21. dubna 2022

David Raus v.r.
předseda senátu

