



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobkyně: **REMED Meziboří s. r. o.**, IČO: 47283661,
sídlem Javorová 105, 435 13 Meziboří,
zastoupena Mgr. Michalem Hanzlíkem, advokátem,
sídlem Na Hřebenech II 1718/8, 140 00 Praha 4,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala, aby soud určil, že zahájení daňové kontroly podle oznámení ze dne 24. 3. 2021, č. j. 481851/21/2510-60563-507306, je nezákonným zásahem, zakázal žalovanému pokračovat v

provádění této daňové kontroly a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala, že žalovaný u ní oznámením ze dne 24. 3. 2021, č. j. 481851/21/2510-60563-507306, v rozporu s právními předpisy zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období, za které již není možné daň doměřit, a tím nezákonně zasáhl do jejích práv a oprávněných zájmů. Žalobkyně zdůraznila, že § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je třeba vykládat tak, že neprodlužuje lhůtu pro doměření daně za zdaňovací období, za které ztráta nemohla být uplatněna. Konstatovala, že gramatický výklad připouští prodloužení lhůty pouze u zdaňovacího období, za které ztráta mohla být uplatněna, a logický výklad vede k závěru, že u zdaňovacích období, za která ztráta již nemohla být uplatněna (bez ohledu na důvod), nemůže dojít k prodloužení lhůty pro doměření daně. Teleologický výklad pak podle žalobkyně uvedený závěr potvrzuje, neboť pokud pouhá možnost uplatnění ztráty má odůvodňovat zásah do právní jistoty daňového subjektu, další prodloužení lhůty pro doměření daně při odpadnutí této možnosti zcela postrádá účel. Žalobkyně podotkla, že daňovou ztrátu za rok 2012 bylo pouze teoreticky možné uplatnit ještě v rámci zdaňovacího období roku 2017, ovšem fakticky byla vyčerpána v rámci zdaňovacího období roku 2015, tudíž zdaňovací období roku 2016 nelze považovat za období, ve kterém by daňová ztráta mohla být uplatněna, byť částečně. Podle žalobkyně tak nebyla splněna podmínka pro aplikaci běhu prekluzivní lhůty podle § 38r zákona o daních z příjmů, žalovaný tudíž zahájil daňovou kontrolu i za období, za které již daňová ztráta uplatněna nebyla, ani být nemohla.
3. Žalobkyně připomněla, že § 38r zákona o daních z příjmů představuje výjimku z obecné lhůty pro doměření daně, kterou je nutno vykládat restriktivně, neboť jde o zásah do právní jistoty daňových subjektů. K tomu žalobkyně citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 58/2019 a zdůraznila, že pro počítání lhůty není rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Z toho žalobkyně dovodila, že pokud možnost uplatnění daňové ztráty již objektivně neexistuje, nemůže již běžet lhůta pro doměření daně, když lhůta pro stanovení daně má za každé zdaňovací období svůj zcela samostatný režim. Dodala, že pokud by zákonodárce chtěl definovat podmínky odlišně, učinil by tak. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 63/2011 a z něj plynoucí zásadu v pochybnostech mírněji žalobkyně konstatovala, že případná nejasnost daňových předpisů nemůže odůvodňovat zásah do práv daňových subjektů, zejména pokud jde o jejich právní jistotu a legitimní očekávání.
4. Postup žalovaného podle žalobkyně narušuje její právní jistotu, neboť je svévolný a v rozporu s právním řádem i aplikovatelnou judikaturou soudů, a negativně se projevuje v její právní sféře, neboť je nucena vynaložit značné prostředky na obranu svých práv a právem chráněných zájmů. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 441/2019 poznamenala, že daňová kontrola je bez dalšího považována za citelný zásah. Podle žalobkyně si zároveň nelze nevšimnout toho, že daňová kontrola byla zahájena v samém závěru domnělé lhůty pro doměření daně, což zakládá pochybnosti o zákonnosti postupu žalovaného ve vztahu k právní jistotě žalobkyně. Uzavřela, že žalovaný účelovým

výkladem zákona o daních z příjmů (mimo přípustný rámec správního uvážení) svévolně porušuje základní principy demokratického právního státu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že poslední daňovou ztrátu předcházející zdaňovacím obdobím let 2014, 2015 a 2016 žalobkyně vykázala za zdaňovací období roku 2012, přičemž podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo možné tuto ztrátu odečíst od základu daně v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, tedy 2013, 2014, 2015, 2016 a 2017. Lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2017 žalobkyni podle žalovaného uplynula dne 1. 7. 2018 a lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) pro zdaňovací období roku 2017 a všechna předchozí, ve kterých mohla být uplatněna daňová ztráta z roku 2012, uplynula dne 2. 7. 2021. Žalovaný proto uzavřel, že daňová kontrola zahájená dnem 29. 3. 2021 byla zahájena před uplynutím prekluzivní lhůty.
6. S výkladem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů prezentovaným žalobkyní se žalovaný neztotožnil a uvedl, že zákon nehovoří o tom, že bude-li daňová ztráta uplatněna dříve než v pátém zdaňovacím období, bude lhůta pro stanovení daně končit se lhůtou pro zdaňovací období, za které byla daňová ztráta zcela uplatněna nebo kdy byla uplatněna její poslední část. Podle žalovaného není pro běh lhůty podstatné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti uplatnil v některém z následujících zdaňovacích období, nýbrž že tak učinit mohl. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 58/2019 a 9 Afs 81/2020. Žalovaný dále konstatoval, že zahájení daňové kontroly v samém závěru prekluzivní lhůty je plně v souladu s daňovým řádem a nelze hovořit o jeho účelovosti, a uzavřel, že zahájení předmětné daňové kontroly u žalobkyně nebylo nezákonným zásahem. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

7. V replice ze dne 11. 8. 2021 žalobkyně uvedla, že žalovaný aplikoval na skutkový stav § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění ke dni zahájení daňové kontroly, přičemž ignoroval přechodná ustanovení zákona č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, (dále jen „novela č. 170/2017 Sb.“). Žalobkyně citovala důvodovou zprávu k této novele a podotkla, že zákonodárce opakovaně definoval hypotézu pro aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, kterou je dodatečné zrušení daňové ztráty. Podle žalobkyně tak zákonodárce koncipoval rozšíření lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu v případě existence uplatnitelné daňové ztráty, neboť pokud by bylo nutné přezkoumávat daňovou ztrátu v obecné prekluzivní lhůtě, fakticky by došlo ke zkrácení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně zdůraznila, že smyslem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je umožnit správci daně přezkum vlastní daňové ztráty, když její případné zrušení musí být indikovatelné v rámci stanovení daně za období, ve kterých mohl daňový subjekt daňovou ztrátu uplatnit.
8. Podle žalobkyně byla specialita § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů spojena výhradně s daňovou ztrátou. Žalobkyně konstatovala, že zahájením daňové kontroly za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2016 nemůže dojít ke stanovení daně z důvodu nesprávně určené daňové ztráty, neboť ta vznikla ve zdaňovacím období roku 2012. Poznamenala, že ke snížení základu daně dochází banálním matematickým úkonem, kterým je odečtení daňové ztráty od daňového základu, a pro takový úkon není nutné zahajovat daňovou kontrolu.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Podle žalobkyně může správce daně zpochybnit daňovou ztrátu prakticky výlučně daňovou kontrolou zdaňovacího období, ve kterém došlo k jejímu určení, tj. v daném případě roku 2012, přičemž v následujících zdaňovacích obdobích je daňová ztráta zjištěnou konstantou. Žalobkyně měla za to, že žalovaný přechází fakt, že Nejvyšší správní soud potvrdil výše uvedenou hypotézu, že se specialita vztahuje ke zdaňovacímu období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, tudíž kontrola tohoto období je nutným předpokladem pro zrušení daňové ztráty a právním předpokladem pro stanovení daně v obdobích, ve kterých daňový subjekt může takovou ztrátu uplatnit a snížit svůj daňový základ. Žalovaný podle žalobkyně účelově vytváří konstrukci, ve které fakticky nejde o kontrolu splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty, ale o zneužití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů pro zastření skutečnosti, že standardní lhůta pro stanovení daně za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2016 již uplynula, a daňová kontrola je tudíž nezákonná.

9. Žalobkyně poznamenala, že žalovaný netvrdí, že předmětem daňové kontroly je ověření daňové ztráty za období, ve kterém vznikla, tedy za období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, a netvrdí ani relevantní skutečnosti, ze kterých by bylo možné zjistit, zda je dána důvodná pochybnost o vzniku daňové ztráty. Podle žalobkyně tak žalovaný fakticky tvrdí, že pro určení konce lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů není relevantní, zda je daňová kontrola zaměřena na ověření daňové ztráty, tj. že teoretická existence daňové ztráty ve výši 1 Kč zakládá prodloužení standardní lhůty pro stanovení daně o pět let. Žalobkyně zdůraznila, že takový závěr popírá zásadu procesní rovnosti, neboť prodloužení lhůty pro stanovení daně, resp. zahájení daňové kontroly bez zájmu správce daně o daňovou ztrátu reálně představuje jednak obcházení § 148 odst. 1 daňového řádu a jednak diskriminaci subjektů, jejichž výdaje v určitém zdaňovacím období převyšují jejich příjmy. Podle žalobkyně je zcela nepřípustné, aby správce daně mohl bez spojitosti s daňovou ztrátou prodloužit lhůtu pro stanovení daně na osm let pouze z důvodu formální existence daňové ztráty. Žalobkyně konstatovala, že § 34 odst. 1 a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou explicitně spojeny s uplatněním daňové ztráty a podle důvodové zprávy k novele č. 170/2017 Sb. je jejich účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně pro případ dodatečného zrušení daňové ztráty. Žalovaný však podle žalobkyně zjevně neusiluje o dodatečné zrušení daňové ztráty za rok 2012, pouze zneužívá její existenci pro zahájení daňové kontroly v plném rozsahu po uplynutí lhůty pro stanovení daně za následující období, což by v demokratickém právním státě mělo být nezákonné.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tím výslovně souhlasili.
11. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování

žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.

12. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového stavu, který existuje ke dni rozhodnutí soudu (neboť jde o žalobu zápůřčí, když předmětná daňová kontrola dosud neskončila), dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyni vznikla ve zdaňovacím období roku 2012 daňová ztráta a že oznámením ze dne 24. 3. 2021, č. j. 481851/21/2510-60563-507306, zahájil žalovaný u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, a to v plném rozsahu.
14. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[o]chrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (‘zásahem’ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka) ... Není-li byt’ jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS). První, druhou, čtvrtou a pátou podmínku považuje zdejší soud za splněné, neboť daňová kontrola je vedena přímo proti žalobkyni, představuje nepochybně zásah do její právní sféry a jedná se pojmově o zásah v širším slova smyslu, který není rozhodnutím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, publ. pod č. 3199/2015 Sb. NSS). Zbývá tedy posoudit, zda byla naplněna třetí podmínka, tedy zda byla daňová kontrola v posuzované věci zahájena nezákonně.
15. Tuto nezákonnost spatřovala žalobkyně v tom, že k zahájení daňové kontroly podle jejího názoru došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, jichž se daňová kontrola týká. Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je výklad § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů.
16. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že na projednávanou věc je třeba aplikovat předmětné ustanovení ve znění účinném do 30. 6. 2017. Jedná se totiž o daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016 a podle čl. II odst. 1 novely č. 170/2017 Sb. platí, že „[p]ro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Podstatné je proto znění § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů před citovanou novelou. Samotná skutečnost, že žalovaný vycházel z pozdějšího znění daného ustanovení, nemá podle názoru soudu žádný vliv na správnost jeho závěrů, neboť – jak bude vysvětleno níže – provedená novelizace přinesla toliko formulační zpřesnění pravidla, které platilo již před zmíněnou novelou.
17. Poté se soud zabýval argumentací žalobkyně upozorňující na důvodovou zprávu k novele č. 170/2017 Sb. a dovozující, že smyslem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je umožnit správci daně přezkum vlastní daňové ztráty. Zdejší soud přitom vycházel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

18. Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 6. 2017 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 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.“
19. Toto ustanovení bylo změněno novelou č. 170/2017 Sb. a s účinností od 1. 7. 2017 zní: „**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.“
20. Změna oproti předchozímu znění § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů spočívá ve slovech, která jsou v citaci v bodech [18] a [19] ztučněna. Původně zde zákon uváděl v přítomném čase „lze (lze-li) uplatnit daňovou ztrátu“, nyní používá čas minulý: „bylo (bylo-li) možné uplatnit daňovou ztrátu“.
21. Podle důvodové zprávy k bodu 193 novely č. 170/2017 Sb. (§ 38r odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů) má úprava za cíl „... jednoznačně potvrdit, že v případě dodatečného zrušení daňové ztráty na základě dodatečného daňového přiznání nebo daňové kontroly zůstává zachována lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Úpravou současné textace první věty § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů bude zabráněno pochybnostem, zda u poplatníka, kterému byla zrušena původně vyměřená daňová ztráta, lze po uplynutí standardní lhůty pro stanovení daně dané daňovým řádem podat dodatečné daňové přiznání nebo zahájit daňovou kontrolu. Klíčové pro běh lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je, že daňová ztráta byla poplatníkovi původně vyměřena a mohla být v nějakém období odečtena od základu daně.“
22. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020-38 uvedl, že „... nepokládá za rozhodující, zda zákon formuluje potřebnou podmínku slovy ‚lze‘, nebo ‚bylo-li možné‘. Obě výše uvedená znění zákona se od sebe liší jen v tom, z jakého časového bodu pohlíží na dobu pěti zdaňovacích období, během nichž lze ztrátu uplatnit. 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).“ Podle citovaného rozsudku dále platí, že „[u]stanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů bylo v roce 2017 formulačně zpřesněno právě za účelem vyjasnění případů, kdy byla daňová ztráta později zrušena. Nová

formulace neznamená, že dříve zákon říkal něco zcela odlišného: zákon říká od začátku totéž, jen nyní je to lépe vyjádřeno.“

23. S tímto právním názorem Nejvyššího správního soudu, stejně jako s jeho závěrem, že pro uplatnění delší prekluzivní lhůty není rozhodný výsledný stav, ale naopak jen výchozí situace, tj. že ztráta vznikla a že bylo možné ji uplatnit kdykoli během pěti následujících let, se zdejší soud plně ztotožňuje. Právě s ohledem na požadavek právní jistoty tak není možné vázat běh lhůty na faktické uplatnění daňové ztráty, ale výhradně na zákonem danou možnost jejího uplatnění (v pěti následujících zdaňovacích obdobích – srov. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů), která se odvíjí od okamžiku, kdy tato daňová ztráta vznikla. Jedině tehdy lze pravidlo stanovené v § 38r odst. 1 větě první zákona o daních z příjmů považovat za jednoznačné a se shodnými důsledky pro všechny daňové subjekty i správce daně bez ohledu na to, zda a kdy konkrétně ten který daňový subjekt vzniklou daňovou ztrátu fakticky uplatnil.
24. Výklad žalobkyně, která z novely č. 170/2017 Sb. a z důvodové zprávy k ní dovodila, že hypotézou pro aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je dodatečné zrušení daňové ztráty a že smyslem tohoto ustanovení je umožnit správci daně přezkum vlastní daňové ztráty, tak podle názoru soudu není správný. Zdejší soud naopak ve shodě s Nejvyšším správním soudem považuje za základní předpoklady pro aplikaci § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů výhradně to, že vznikla daňová ztráta a že ji bylo možné uplatnit kdykoli během následujících pěti zdaňovacích období.
25. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud také ve svém rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, publ. pod č. 4023/2020 Sb. NSS, podle kterého není „... rozhodné, v jakých obdobích [stěžovatelka] daňovou ztrátu fakticky uplatnila ... 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. K takovému závěru zdejší soud dospěl nejen v účastníky zmiňovaném a shora již citovaném rozsudku sp. zn. 4 Afs 251/2015, ale výslovně ji aktuálně stvrdil např. ve shora již taktéž zmiňovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 134/2019. Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci ani s přihlédnutím k výše reprodukované argumentaci stěžovatelky neshledal důvod se od citované judikatury odchýlovat. V této souvislosti lze ještě poukázat na to, že i důvodová zpráva ke shora již zmiňovanému zákonu č. 170/2017 Sb., kterým byl mimo jiné novelizován i zákon o daních z příjmů, ve vztahu k § 38r tohoto zákona výslovně předpokládá běh lhůty pro stanovení daně v návaznosti na „možnost“ odečtení ztráty.“
26. Zdejší soud dále podotýká, že z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ani z dalších judikátů vztahujících se k dané problematice nevyplývá, že by podmínkou aplikace § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů pro stanovení daně v obdobích, ve kterých daňový subjekt může daňovou ztrátu uplatnit a snížit svůj daňový základ, byla daňová kontrola zdaňovacího období, v němž daňová ztráta vznikla. V této souvislosti považuje zdejší soud za potřebné připomenout, že Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020-38 konstatoval: „Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.“ Popsaný vztah mezi výhodou a nevýhodou označil Nejvyšší správní soud za vyvážený a dodal, že „... prodloužená lhůta pro stanovení daně slouží daňovému subjektu mimo jiné k tomu, aby mohl podat dodatečné daňové přiznání nebo mohl požádat o obnovu řízení v delší než obecné lhůtě. To samo o sobě také není v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou, a přesto je to důsledkem jednou uplatněné daňové ztráty ... Stěžovatelka se proto mylí v tom, že se lhůta vztahuje jen na porušení povinností v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou. Zákon je formulován obecně a žádnou takovou příčinnou souvislost z něj nelze dovodit.“

27. Tato argumentace Nejvyššího správního soudu poskytuje podle názoru zdejšího soudu jasnou odpověď na další žalobní námitky. Soud především konstatuje, že aplikace § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů není podmíněna tím, že předmětem daňové kontroly musí být splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty, resp. přímo zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, nebo že existují důvodné pochybnosti o jejím vzniku. Daňová kontrola tedy skutečně nemusí být zaměřena na ověření daňové ztráty. Prodloužení lhůty pro stanovení daně tak, že tato lhůta za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta, kterou si daňový subjekt mohl uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, a za pět následujících zdaňovacích období skončí společně se lhůtou pro stanovení daně za páté zdaňovací období následující po vzniku předmětné daňové ztráty, představuje pro daňový subjekt určitou nevýhodu, která je protiváhou výhody plynoucí právě z možnosti odečtení vzniklé daňové ztráty a delší lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo žádosti o obnovu řízení.
28. Soud zásadně nesouhlasí s názorem žalobkyně, že zahájení daňové kontroly bez zájmu správce daně o daňovou ztrátu představuje obcházení § 148 odst. 1 daňového řádu a diskriminaci subjektů, jejichž výdaje v určitém zdaňovacím období převyšují jejich příjmy. Aplikace speciální právní úpravy (§ 38r odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů) totiž z povahy věci nemůže znamenat obcházení právní úpravy obecné (§ 148 odst. 1 daňového řádu), neboť speciální právní úprava má aplikační přednost. Skutečnost, že výdaje daňového subjektu v určitém zdaňovacím období převyšují jeho příjmy, zakládá danému subjektu možnost odečíst si vzniklou daňovou ztrátu od základu daně v dalších pěti zdaňovacích obdobích, tedy přináší daňovému subjektu jistou výhodu, která je ovšem vyváжена nevýhodou v podobě delší lhůty pro stanovení daně. Rozhodně se však podle názoru soudu nejedná o diskriminaci, tedy neodůvodněné nerovné zacházení.
29. Z uvedených důvodů soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že žalovaný pouze zneužil existenci daňové ztráty za rok 2012 pro zahájení daňové kontroly v plném rozsahu po uplynutí lhůty pro stanovení daně za následující zdaňovací období. Soud opakuje, že § 38r odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně, která se za podmínky, že vznikla daňová ztráta a daňový subjekt si ji mohl uplatnit jako odečitatelnou položku od základu daně, použije jak pro zdaňovací období, ve kterém tato daňová ztráta vznikla, tak pro pět bezprostředně následujících zdaňovacích období, a to bez ohledu na to, zda správce daně existenci daňové ztráty jakkoli zpochybňuje, a bez ohledu na to, zda a kdy byla tato ztráta fakticky uplatněna.
30. Žalobkyně se tedy mylí, pokud se domnívá, že § 38r odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů neprodlužuje lhůtu pro doměření daně za zdaňovací období, za které daňová ztráta nemohla být uplatněna z důvodu jejího vyčerpání ve zdaňovacím období dřívějším. Tento názor žalobkyně včetně jí formulovaného gramatického, logického a teleologického výkladu předmětného ustanovení byl zcela vyvrácen výše citovanou judikaturou. Slovní Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

spojení „lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“ neznamená faktickou možnost uplatnění, nýbrž toliko zákonem připuštěnou možnost uplatnění bez ohledu na to, kdy k faktickému uplatnění dojde.

31. K argumentu žalobkyně, že pokud pouhá možnost uplatnění ztráty má odůvodňovat zásah do právní jistoty daňového subjektu, další prodloužení lhůty pro doměření daně při odpadnutí této možnosti zcela postrádá účel, soud připomíná, že samotný vznik daňové ztráty a zákonem připuštěná možnost jejího uplatnění jako odečitatelné položky ze základu daně automaticky vede k aplikaci § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů, a s ohledem na právní jistotu je pak třeba lhůtu pro stanovení daně určovat jednotně bez ohledu na to, kdy k uplatnění daňové ztráty fakticky došlo. Na tom nic nemění ani žalobkyní zdůrazňovaný požadavek restriktivního výkladu předmětného ustanovení jakožto výjimky z obecné lhůty pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že výklad předmětného ustanovení je zcela jednoznačný, není namístě užití zásady *in dubio mitius*; odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 63/2011 je proto nepřípadný.
32. Na základě výše uvedených východisek soud konstatuje, že žalobkyni vznikla ve zdaňovacím období roku 2012 (od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012) daňová ztráta, kterou žalobkyně podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů mohla uplatnit jako odečitatelnou položku od základu daně v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tj. v letech 2013, 2014, 2015, 2016 a 2017. V souladu s § 38r odst. 2 větou první zákona o daních z příjmů přitom právě z důvodu zákonné (nikoli faktické) možnosti uplatnění daňové ztráty v případě žalobkyně platilo, že lhůta pro stanovení daně za všechna uvedená zdaňovací období (tj. roky 2012 až 2017) končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tj. za rok 2017. Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2017 uplynula dne 1. 4. 2018 (resp. dne 1. 7. 2018 v případě podání daňového přiznání daňovým poradcem), tudíž lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období by podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 1. 4. 2021 (resp. dne 1. 7. 2021). Ve stejném termínu pak podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů končí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období let 2012 až 2016. Žalovaný tak daňovou kontrolu u žalobkyně týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 oznámením ze dne 24. 3. 2021, č. j. 481851/21/2510-60563-507306, zahájil před uplynutím lhůty pro stanovení daně. V tomto ohledu proto podle názoru soudu nemůže jít o daňovou kontrolu zahájenou nezákonně.
33. Soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, že postup žalovaného narušuje její právní jistotu, je svévolný a v rozporu s právním řádem i aplikovatelnou judikaturou soudů. Soud je naopak přesvědčen o tom, že žalovaný postupoval plně v souladu s platnou právní úpravou a příslušnou judikaturou soudů rozhodujících ve správním soudnictví, nikoli svévolně a při plném respektování principu právní jistoty, jak bylo vysvětleno výše. Žalobkyní tvrzený negativní dopad postupu žalovaného spočívající v tom, že žalobkyně na obranu svých práv a právem chráněných zájmů musí vynaložit značné prostředky, podle názoru soudu nic nemění na tom, že se žalovaný při zahájení daňové kontroly tvrzené nezákonnosti ani účelového výkladu zákona o daních z příjmů nedopustil. Soud dodává, že žalovaný je pochopitelně oprávněn zahájit daňovou kontrolu kdykoli před uplynutím lhůty pro stanovení daně, a blížící se konec této lhůty tak sám o sobě nemůže založit žádné pochybnosti o zákonnosti jeho postupu.

34. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že se žalovaný nedopustil tvrzeného nezákonného zásahu, neboť daňovou kontrolu zahájil před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Soud tedy žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejbližze 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 16. května 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v.r.
předseda senátu