



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o určení nezákonnosti zásahu, na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Žalobní body a vyjádření žalovaného

1. Žalobkyně se domáhala, aby soud určil, že Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za

rok 2015 nezákonně. Dále pak po soudu požadovala, aby žalovanému zakázal v daňové kontrole pokračovat. Žalobkyně se domnívala, že právo doměřit daň za zdaňovací období roku 2015 již prekludovalo, a tedy žalovaný v rozsahu tohoto zdaňovacího období nemohl zahájit ani daňovou kontrolu. S tím žalovaný nesouhlasil.

II. Předcházející soudní řízení

2. Krajský soud v Ostravě **prvním rozsudkem** v této věci ze dne 20. 5. 2021, č. j. 25 A 57/2021-39, žalobě vyhověl (ohledně tvrzení žalobkyně a žalovaného soud na tento rozsudek odkazuje). Soud výrokem I určil, že zahájení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015, je nezákonným zásahem. Výrokem II pak žalovanému v této daňové kontrole zakázal pokračovat. Měl totiž za to, že § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů primárně sleduje možnost správně stanovit daň za období, v němž bylo možné uplatnit daňovou ztrátu, a nemá sloužit k prodlužování lhůty ke stanovení daně. Jelikož žalobkyně v roce 2013 podstatným způsobem změnila svou vlastnickou strukturu (§ 38na odst. 1 zákona o daních z příjmů), nemohla uplatnit daňovou ztrátu z roku 2012 v žádném z následujících zdaňovacích období, a tedy ani v zdaňovacím období 2015, kterého se týká nynější případ. Krajský soud naznal, že lhůta pro stanovení daně za rok 2015 tedy měla uplynout v 1. 7. 2019 (§ 136 odst. 2 ve spojení s § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).
3. Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, k níž Nejvyšší správní soud tento **první rozsudek zrušil a věc mu vrátil** k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35). Nejvyšší správní soud poskytl krajskému soudu závazná vodítka, jak zásahovou žalobu posoudit. Dle něj § 38na odst. 1 zákona o daních z příjmů neobsahuje absolutní zákaz odečíst vyměřenou daňovou ztrátu, jen zpřísňuje obecné východisko, které je třeba pro uplatnění daňové ztráty splnit. V důsledku provedení podstatné změny své vlastnické struktury pak daňový subjekt nemusí nutně přijít o možnost uplatnění daňové ztráty, jak dovodil krajský soud (bod 15). Nejvyšší správní soud poukázal na to, že dle § 38r odst. 2 téhož zákona *není podstatné*, zda daňový subjekt vyměřenou daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, *nýbrž to*, že tak podle zákona učinit může. Faktické splnění shora popsané podmínky § 38na je přitom na daňovém subjektu. Proto, i pokud daňový subjekt splní podmínky § 38na odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze vyloučit použití § 38r odst. 2 cit. zákona. Podstatnou změnou ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole nedochází ze zákona k absolutní neodčitelnosti daňové ztráty (bod 16). Jakkoli v některých situacích může tento výklad působit přísně, je třeba § 38r odst. 2 vykládat tak, aby daňový subjekt měl možnost – v závislosti na vlastní aktivitě – odečíst daňovou ztrátu po dobu 5 následujících zdaňovacích období, jak předpokládá hmotné právo. Úvahu ohledně odečtu daňové ztráty přitom daňový subjekt může zpětně měnit v průběhu celého tohoto časového horizontu. Délku lhůty pro stanovení daně je třeba vázat na skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst ztrátu), nikoli ji přizpůsobovat skutečností, které mohou nastat až v jejím průběhu, a které navíc může daňový subjekt zpětně měnit. Ostatně ani dle rozsudku ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38, *Nečtinská realitní*, bod 14, nelze jednou rozběhlou prekluzivní lhůtu zkrátit (bod 17).
4. Nejvyšší správní soud přitom uložil krajskému soudu, aby v souvislosti s koncem lhůty pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2015 ověřil, 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. K tomu měl dle Nejvyššího správního soudu žalovaný doložit 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).

III. Právní hodnocení krajského soudu

5. Krajský soud – poté, co mu Nejvyšší správní soud věc vrátil k dalšímu řízení – nařídil jednání. Jak žalobkyně, tak žalovaný se vyjádřili k právnímu a skutkovému stavu po rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v této věci. Setrvali přitom na svých původních návrzích (v podrobnostech viz dále). Žalobkyně chtěla, aby soud určil, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, a aby soud zakázal žalovanému v daňové kontrole pokračovat. Přitom poukázala na to, že se daňové ztráty vzdala podáním dodatečného daňového přiznání. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.
6. Soud opět v intencích závěrů Nejvyššího správního soudu posoudil zásahovou žalobu. Žaloba není důvodná.

K ochraně proti nezákonně zahájené daňové kontrole od ledna 2021

7. Krajský soud, vázán rozhodnutím Nejvyššího správního soudu v této věci, vychází z předpokladu, že i po změně zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu co do ustanovení ohledně zahájení daňové kontroly (zejména § 87 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021), mohla žalobkyně zahájení daňové kontroly napadnout *jen* žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), *nikoliv* žalobou proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Ani Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci neshledal, že by žalobkyně měla proti oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2021 podat žalobu proti rozhodnutí, jakkoli se touto otázkou musel zabývat z úřední povinnosti.
8. Krajský soud k tomu doplňuje, že oznámení o zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu je typem procesního rozhodnutí, kterým se upravuje daňové řízení. Daňový řád u něj nepředpokládá – kromě vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly žádné povinné náležitosti, nemusí být odůvodněno, nelze se proti němu odvolat (§ 85 odst. 5 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021). Ostatně dle § 87 odst. 3 daňového řádu účinek zahájení daňové kontroly nastává až dnem, kdy správce daně začal fakticky prověřovat tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění daně dle § 87 odst. 2 cit. zákona. V tomto případě správce daně v oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2021 vyzval žalobkyni, aby předložila řadu podkladů potřebných k ověření jejího daňového tvrzení. Tzn., správce daně začal s prováděním daňové kontroly již doručením specifikovaného oznámení.
9. Soud dále nesouhlasí s tvrzením žalovaného ve vyjádření ze dne 30. 3. 2021, že tato zásahová žaloba by byla nepřijatelná dle § 85 s. ř. s., jelikož stížnost dle § 261 daňového řádu není opravným prostředkem, který by žalobkyně musela vyčerpat před podáním této

žaloby (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, *HOPR TRADE CZ*).

Správce daně zahájil daňovou kontrolu před uplynutím prekluzivní lhůty

10. Jádrem tohoto sporu je, zda právo doměřit daň z příjmů za zdaňovací období roku 2015 prekludovalo či nikoliv. Přes množství podružných námitek to ostatně tvrdí i sama žalobkyně v bodě 18 její žaloby ze dne 13. 1. 2021. Jde totiž o to, zda na zdaňovací období roku 2015 dopadá § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, čemuž se žalobkyně brání s argumentem, že u ní došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní kapitálu či kontroly ve smyslu § 38na odst. 1 téhož zákona.
11. Zákon o daních z příjmů stanoví v § 34 odst. 1 mj. pětiletou lhůtu, v níž lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu. Tzn., obecně řečeno, pokud žalobkyni vznikla v období roku 2012 daňová ztráta, mohla ji uplatňovat po dobu pěti následujících zdaňovacích období.
12. Na to navazuje § 38na odst. 1 zákona o daních z příjmů, který – jak potvrdil Nejvyšší správní soud – omezuje odečet předešlé daňové ztráty. Konkrétně toto ustanovení ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2015, tzn. ve znění účinném do 30. 6. 2020, stanovilo, že *[v]yměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu nelze odčítat od základu daně za podmíněk uvedených v § 34 odst. 1, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole (dále jen "podstatná změna"). [...] Podstatnou změnou se vždy rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo změny, kterými získá člen obchodní korporace rozhodující vliv. Zda došlo k podstatné změně se zjišťuje v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, a to porovnáním tohoto období s 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 (zvýraznění doplněno).*
13. Ve správním spise jsou založeny mj. notářské záznamy ze dne 17. 1. 2013, sp. zn. NZ 18/2013, a ze dne 3. 5. 2013, sp. zn. NZ 156/2013, oba sepsané JUDr. Jarmilou Šléškovou, notářkou v Šumperku. Z těchto záznamů je patrné, že v roce 2013 se změnilo složení osob, které se přímo účastnily na kapitálu, a to v objemu 100 % základního kapitálu žalobkyně, jelikož do té doby jedinou společnicí, paní K. Š., nahradil jediný společník, pan Ing. V. D.
14. Z toho je patrné, že žalobkyně vskutku podstatně změnila složení osob, které se účastní na kapitálu a kontrole společnosti.
15. Jak ovšem vyložil Nejvyšší správní soud ve shora cit. rozsudku, z prostého naplnění dispozice § 38na odst. 1 **nelze mechanicky** usuzovat, že žalobkyně daňovou ztrátu po podstatné změně ve složení osob nemohla odečítat (k opačnému názoru viz první rozsudek krajského soudu v této věci, bod 18). Dle rozsudku 7 Afs 191/2021, bod 15, je však podstatné, že § 38na **toliko zpřisňuje** „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“ (zvýraznění doplněno).

16. Zákon o daních z příjmů pak v § 38r odst. 2 ve znění účinném pro zdaňovací období počínající lednem 2017 (poslední zdaňovací období, v němž v souladu s § 38na odst. 1 mohla žalobkyně uplatnit daňovou ztrátu), tzn. ve znění do 30. 6. 2020, stanovil, že pokud bylo možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit (zvýraznění doplněno).
17. Vázání délky ke stanovení daně na samotnou potencialitu uplatnění daňové ztráty, tedy nezávisle na tom, zda daňový subjekt tuto ztrátu skutečně uplatnil, přitom dle Nejvyššího správního soudu respektuje požadavek na zachování právní jistoty: „*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*“ (7 Afs 191/2021, bod 18).
18. Dle pokynů rozsudku 7 Afs 191/2021, bod 18, dále soud z podkladů správního spisu, které doložil žalovaný, ověřil, že žalobkyně uplatnila daňovou ztrátu ve zdaňovacím období 2012 (s. 5 přiznání k dani z příjmů za období roku 2012, které podala u správce daně 27. 3. 2013). S tím koresponduje platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za téže zdaňovací období ze dne 16. 5. 2013, dle něhož vyměřená daňová ztráta po zaokrouhlení činila 6 854 Kč.
19. Přípisem ze dne 15. 8. 2017 žalobkyně oznámila správci daně mj. změnu hospodářského roku, který měl nově začínat 1. 4. a končit 31. 3., a to s účinností od dubna 2018. Přejídný rok měl trvat od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018 [viz § 21a písm. d) zákona o daních z příjmů].
20. Žádostí ze dne 17. 9. 2018 pak žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k podání přiznání k dani za shora popsany přejídný rok. Správce daně této žádosti vyhověl a lhůtu k podání přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018 žalobkyni prodloužil do 31. 12. 2018 (rozhodnutí ze dne 26. 8. 2018).
21. Z toho plyne, že v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů žalobkyně mohla ztrátu z roku 2012 uplatnit nejpozději v zdaňovacím období, které skončilo 31. 12. 2018. Teprve od tohoto okamžiku začala plynout tříletá prekluzivní lhůta k stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že správce daně nemohl v lednu 2021 ověřit její daňová tvrzení za rok 2015. Správce daně 18. 1. 2021 zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období 2015 „uvnitř“ prekluzivní doby, která by jinak uplynula až 31. 12. 2021. Zahájením daňové kontroly navíc přerušil běh této prekluzivní

lhůty, která dle § 148 odst. 3 daňového řádu začala běžet znova (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, *BOHEMIACHLAD*, část III.a).

22. Na tom nic nemění žalobní polemika, že žalobkyně v daňových přiznáních (počínaje zdaňovacím obdobím 2013) netvrdila žádnou daňovou ztrátu, ačkoliv by ji – pokud by věděla o tom, že na ní dopadá § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů – vykazovat mohla (bod 25 žaloby ze dne 13. 1. 2021; stejně v bodě 19 repliky ze dne 17. 12. 2021).
23. Žalobkyni nepomůže ani argumentace, kterou uplatnila v návaznosti na rozsudek 7 Afs 191/2021 v této věci. Nejvyšší správní soud ostatně sám uvedl, že jím zvolený výklad vztahu mezi § 38na odst. 1 a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů může v některých situacích být přísným. Avšak to neznamená, že žalovaný má – jak se domáhá žalobkyně – jakousi univerzální povinnost daňovému subjektu při každém zahájení daňové kontroly vysvětlovat, proč ještě neuplynula lhůta k stanovení daně. Soud nezjistil, že by daňové orgány v této věci manipulovaly s obsahem daňového spisu způsobem, který by „natáhl“ lhůtu k stanovení daně. Naopak z podkladů ve spisu je bezpochyby patrné, že tuto lhůtu natáhla sama žalobkyně, která tvrdila v roce 2012 daňovou ztrátu. Zbylé skutkové okolnosti, navzdory mínění žalobkyně, nemají na následný běh lhůty k stanovení daně vliv, tedy s výjimkou oznámení o změně účetního období a následného rozhodnutí o prodloužení lhůty k podání přiznání k dani z příjmů žalobkyni do 31. 12. 2018 (podrobněji viz body 17 a 20 shora). Navíc se žalobkyně mýlí v tom, že žalovaný nese neurčité „důkazní břemeno“ proti jí vymezenému zásahu. Není tomu tak, žalovaný jen v obecné rovině odpovídá za úplnost správního spisu, který má vést v souladu s právními předpisy. V tomto smyslu není odkaz na nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, přílehlavý. Nejde ani o žádné rozšiřování důkazů, které správce daně použil, o němž žalobkyně uvažuje v bodě 14 její repliky ze dne 17. 12. 2021.
24. Důvodnou není ani výtku, že správce daně nevydal žádné rozhodnutí dle § 38na odst. 3 zákona o daních z příjmů. Ostatně o výslovném použití této výjimky se poprvé zmínila žalobkyně, a to teprve v částech B., C. a D. repliky ze dne 17. 12. 2021, kterou soudu zaslala v návaznosti na rozsudek 7 Afs 191/2021 v této věci. Avšak ani Nejvyšší správní soud v rozsudku 7 Afs 191/2021, bod 15, netvrdil, že by správce daně takové rozhodnutí v posuzovaném případě *musel* vydat. Na podkladě § 38na odst. 3 zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud pouze vystavěl argument, že § 38na odst. 1 nelze vykládat jako absolutní zákaz následného odečtu daňové ztráty. Dle Nejvyššího správního soudu je „čistě“ na daňovém subjektu, zda splní podmínku danou § 38na odst. 3 tím, že základu daně dosáhne v podstatné míře stejnou činností jako v roce vyměření ztráty. Zákon o daních z příjmů tuto možnost daňovému subjektu dává, což dobře koresponduje i s možností uplatnění daňové ztráty dle návětí § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů: „[b]ylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu“ [...]. Z následujících odstavců rozsudku 7 Afs 191/2021 pak bezpochyby plyne závazný právní názor, a to, že pokud správce daně doloží podklady vyjmenované v bodě 18 právě cit. rozsudku, správce daně zahájil daňovou kontrolu před uplynutím prekluzivní lhůty.
25. Jde-li o dodatečné přiznání k dani za rok 2012, které žalobkyně podala 17. 12. 2021, soud se ztotožňuje s žalovaným, že toto podání neovlivnilo jemu předcházející běh lhůty

k stanovení daně za zdaňovací období roku 2015. Jen pro pořádek soud dodává, že žalobkyně se nemohla ve vztahu k posuzovanému období ani vzdát práva uplatnit daňovou ztrátu, jelikož tak jde učinit až ve vztahu ke zdaňovacím obdobím skončeným po 30. 6. 2020.

IV. Závěr a náklady řízení

26. S ohledem na shora uvedené soud dle § 87 odst. 3 s. ř. s. žalobu zamítl (výrok I).
27. O náhradě nákladů jak žalobního, tak kasačního řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížnostní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 5. 4. 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu