



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupičkové a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Magna Lighting Czech s. r. o.**, se sídlem Hrušovská 3203/13a, Ostrava, zastoupen Mgr. Jiřím Kaniou, advokátem se sídlem Sadová 171/40, Opava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 4. 2022, č. j. 25 A 57/2021-80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :**I.**

[1] Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal, aby krajský soud určil, že zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 je z důvodu prekluze práva stanovit daň nezákonným zásahem a zakázal žalovanému v této daňové kontrole pokračovat.

[2] Krajský soud rozhodoval o uvedené žalobě podruhé, neboť jeho předchozí rozsudek ze dne 20. 5. 2021 byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35. Kasační soud nepřisvědčil závěru krajského soudu, že na běh lhůty pro stanovení daně nelze uplatnit § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“), jestliže u žalobce došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na jeho kapitálu či kontrole ve smyslu § 38na téhož zákona. Zavázal proto krajský soud, aby otázku prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2015 posoudil znovu na základě kompletních podkladů.

[3] V dalším řízení krajský soud ověřil, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2012 vyměřena daňová ztráta a že přípisem ze dne 15. 8. 2017 správci daně mimo jiné oznámil

změnu hospodářského roku, který měl nově začínat 1. 4. a končit 31. 3., a to s účinností od dubna 2018. Přechodný rok měl trvat od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018, přičemž správce daně k žádosti žalobce prodloužil lhůtu pro podání daňového přiznání za toto období do 31. 12. 2018. Žalobce tak mohl podle krajského soudu uplatnit daňovou ztrátu za rok 2012 nejpozději ve zdaňovacím období, které končilo 31. 12. 2018. Teprve od tohoto okamžiku začala plynout tříletá lhůta ke stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Správci daně proto nic nebránilo zahájit v lednu 2021 daňovou kontrolu za rok 2015. Jako irelevantní shledal krajský soud námitku, že žalobce počínaje zdaňovacím obdobím roku 2013 netvrdil žádnou daňovou ztrátu, ačkoliv ji vykazovat mohl, pokud by věděl, že se na něj § 38r odst. 2 ZDP vztahuje. Krajský soud dále nepřisvědčil námitkám žalobce, že daňové orgány manipulovaly s obsahem správního spisu způsobem, který „natahl“ lhůtu pro stanovení daně. Délku této lhůty ovlivnil sám žalobce vykázáním daňové ztráty za rok 2012. Žalovaný rovněž podle krajského soudu nenesl žádné důkazní břemeno proti zásahu vymezenému žalobcem. Pro posouzení věci není rozhodné ani to, zda správce daně vydal rozhodnutí podle § 38na odst. 3 ZDP a že žalobce podal dne 17. 12. 2021 dodatečné daňové přiznání za rok 2012.

II.

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že se krajský soud v dalším řízení neřídil správně závěry zrušujícího rozsudku č. j. 7 Afs 191/2021-35. Podle něj z tohoto rozsudku plyne, že § 38na odst. 1 ZDP není za všech okolností pouhým omezením v možnosti uplatnit daňovou ztrátu. Je třeba individuálně zkoumat možnost faktického uplatnění daňové ztráty s ohledem na činnost vykonávanou před podstatnou změnou, tj. zda nedošlo v individuálním případě *de facto* k absolutnímu vyloučení uplatnění odpočtu daňové ztráty. K tomu stěžovatel poukázal na to, že měl sice v letech 2010 až 2012 zapsány 2 živnosti, avšak nevykonával žádnou podnikatelskou činnost, neboť se jednalo o tzv. ready-made společnost. Teprve po změně akcionářské struktury započal podnikání. Stěžovatel tak reálně nemohl dosáhnout 80 % tržeb ze stejné činnosti, jaká byla evidována před změnou vlastnické struktury. Jde o absolutní vyloučení aplikace § 38na ZDP. Opačný výklad jde proti smyslu a logice.

[5] Dále stěžovatel namítl, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkou stran faktického zahájení daňové kontroly. Nepostačuje poukaz na to, že správce daně stěžovateli uložil povinnost předložit podklady uvedené v oznámení o zahájení daňové kontroly. V souladu s § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu správce daně musí současně začít zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu, a to *spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu*. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že oznámení o zahájení daňové kontroly není rozhodnutím, nelze v něm uložený požadavek považovat za závazný a vymahatelný. Nelze tvrdit, že správce daně tímto nezávazným pokynem začal prověřovat daňové povinnosti. Dokud správce daně neuloží stěžovateli zákonem předpokládaným způsobem povinnost předložit podklady potřebné pro zahájení prověřování daňové povinnosti a nezačne ji prověřovat, nelze daňovou kontrolu považovat za zahájenou. Žalovaný je proto rovněž místně nepřislušný. Žalovaný

pokračování

pochybil také tím, že v oznámení neobjasnil, proč stěžovateli v roce 2021 ještě neuběhla prekluzivní lhůta pro rok 2015.

[6] Stěžovatel rozporoval rovněž výpočet prekluzivní lhůty provedený krajským soudem. Podle něj bylo možno daňovou ztrátu uplatnit nejpozději v roce 2017. Krajský soud zaměnil pojmy „lhůta pro podání přiznání“ a „lhůta pro stanovení daně“. Možnost prodloužení lhůty pro podání přiznání nemá vliv na běh prekluzivní lhůty.

[7] V závěru kasační stížnosti se stěžovatel vymezil proti výkladu Nejvyššího správního soudu předestřenému ve zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 191/2021-35. Zejména nesouhlasil s tím, že při počítání lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP není rozhodné, zda daňový subjekt vyměřenou daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak učinit může. Upozornil na to, že správce daně má díky struktuře daňového přiznání přesný přehled o výši uplatněné ztráty a jejím vyčerpání. Zopakoval, že nikdy od roku 2013 daňovou ztrátu v daňovém přiznání nevykazoval a netvrdil. Dovedil, že se jí tímto vzdal, respektive mu nebyla v letech 2013 až 2017 vyměřena. Zdůraznil, že mu nevznikla reálná možnost uplatnit daňovou ztrátu za rok 2012 s ohledem na změnu akcionářské struktury v roce 2013.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

III.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s výrokem rozsudku krajského soudu i s jeho argumentací vycházející ze zrušujícího rozsudku č. j. 7 Afs 191/2021-35. K námitce stran zahájení daňové kontroly doplnil, že kritériem pro splnění podmínky vyplývající z § 87 odst. 3 daňového řádu nemůže být existence rozhodnutí správce daně adresovaného daňovému subjektu. Sám stěžovatel připustil, že žalovaný projevil vůli prověřovat tím, že včlenil požadavky do oznámení o zahájení daňové kontroly. Smyslem tohoto oznámení je informovat daňový subjekt o zahájení procesního postupu, na jehož základě vznikají daňovému subjektu specifická procesní práva a povinnosti. Není důvod, aby toto oznámení nemohlo obsahovat požadavek na předložení dokladů či zodpovězení otázek. V otázce prekluze krajský soud podle žalovaného respektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, protože jsou námitky stěžovatele nedůvodné. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

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

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Jak bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud již v posuzované věci rozhodoval, a to rozsudkem č. j. 7 Afs 191/2021-35. Zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1

s. ř. s. rozsudek krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně podle odst. 4 (dříve odst. 3 uváděný v dále citovaných rozsudcích) téhož ustanovení svým právním názorem pro další postup či rozhodnutí. Závazným právním názorem se přitom rozumí ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[13] Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost *nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[14] Otázkou nepřípustnosti kasační stížnosti dle citovaného ustanovení se zabýval Ústavní soud již v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/2005 Sb. ÚS. Dospěl k závěru, že § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, „*aby Nejvyšší správní soud se znovu nemusel zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by bylo zcela nesmyslné, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by totiž kasační soud setrval na svém původním právním názoru (takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele naprosto žádný význam), nebo by vyslovil právní názor jiný (takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí).*“

[15] Na citovaný závěr navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, uvedl, že omezení obsažené v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. „*je odrazem závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, vylučuje i možnost Nejvyššího správního soudu, aby sám svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci revidoval. Tím je zaručen i požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodnutí. Patří-li tyto zásady předpokládající stejné rozhodování soudu v obdobných případech k základním atributům právního státu a jsou-li naplněním zásady spravedlivého procesu, pak tím spíše musí být respektovány při opakovaném rozhodování v téže věci za situace, kdy je rozhodováno za stejných poměrů jako při předchozím rozhodnutí. Není-li tedy v dalším řízení změněn skutkový stav, nepřichází v úvahu změna aplikace práva na tento stav při rozhodování o nové kasační stížnosti.*“ Rozšířený senát následně uzavřel, že „*zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s.*“ O překonání kasačně závazného právního názoru proto nelze usilovat ani předložením věci rozšířenému senátu. To platí dokonce i tehdy, pokud lze daný názor pokládat za judikaturní exces, jak plyne z usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 11. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50.

pokračování

[16] Na citovaných závěrech setrval rozšířený senát také v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, ve kterém konstatoval, že § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. „obecně vyjadřuje nepřipustnost kasačních stížností směřujících proti rozhodnutím soudu vydaným po předchozím zrušení jejich původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Tato zásada nepřipustnosti kasačních stížností je prolomena jen v případech, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí.“ Poukázal rovněž na to, že judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovedla nad rámec doslovného znění uvedeného ustanovení výjimky (např. v situaci, kdy Nejvyšší správní soud vytyká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí), i ty je však nutno „vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že - zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu - řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci kasačním soudem by se tím popřel.“

[17] Nepřipustnost kasační stížnosti se tedy dotýká především otázek, které Nejvyšší správní soud v téže věci již závazně posoudil, resp. mohl posoudit. Judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovedla nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky z aplikovatelnosti tohoto ustanovení. Tyto lze shrnout tak, že připustnost opětovné kasační stížnosti (včetně stížnosti podané jiným účastníkem řízení) je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil. Podá-li kasační stížnost v téže věci jiný účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný zejména v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2011, č. j. 6 As 1/2011-139). Tento názor potvrdil i Ústavní soud v bodech 23 a 24 nálezu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19.

[18] Z výše uvedeného vyplývá, že veškeré námitky stěžovatele, jimiž brojí proti výkladu § 38r odst. 2 ZDP ve zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 191/2021-35 jsou nepřipustné. Nejvyšší správní soud v bodech 16 a 17 tohoto rozsudku v souladu s názorem ustálené judikatury jasně vyslovil, že pro aplikaci § 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. Vysvětlil rovněž důvody, které jej k tomuto závěru vedly. Učinil tak přitom za situace, kdy nynější stěžovatel ve svém vyjádření k předchozí kasační stížnosti (podané žalovaným) předkládal argumenty zpochybňující právě tuto ustálenou judikaturu. Již ve zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 191/2021-35 si tedy Nejvyšší správní soud neosvojil argumentaci stěžovatele ohledně výkladu § 38r odst. 2 ZDP, kterou nyní v kasační stížnosti opakuje a rozvíjí v bodech 27 až 35 a 42 až 45. Stěžovatel se tak svým nynějším postupem snaží změnit výklad, který Nejvyšší správní soud zaujal přímo v posuzované věci. Takový postup je však vyloučen, jak vyplývá z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007-56. Nejvyšší správní soud nemůže překonat svůj původní právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci ani postoupit rozšířenému senátu k posouzení právní

otázky ve věci, v níž již sám jednou o sporné otázce rozhodl. Uvedenými námitkami se proto nemohl zabývat pro jejich nepřípustnost podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[19] V souladu s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. může stěžovatel ve vztahu k právnímu názoru vyslovenému ve zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 191/2021-35 v kasační stížnosti věcně namítat pouze to, že se krajský soud závazným pokynem neřídil. Takové pochybení krajského soudu stěžovatel skutečně namítá v úvodu své kasační stížnosti. Jeho výtky však nejsou důvodné, neboť krajský soud uchopil závazný právní názor vyplývající ze zrušujícího rozsudku zcela správně a v souladu s ním postupoval. Jak plyne již z předchozího odstavce, Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zřetelně vyslovil, že aplikace § 38r odst. 2 ZDP je vázána na možnost uplatnění daňové ztráty, přičemž § 38na ZDP tuto možnost *ex lege* nezapovídá, ale toliko ji omezuje splněním podmínky stanovené ve třetím odstavci. Ustanovení § 38na odst. 1 ZDP tedy neobsahuje žádný absolutní zákaz odečíst vyměřenou daňovou ztrátu po změně vlastnické struktury, ale zpřísňuje podmínky pro její odečet. Ze zrušujícího rozsudku pak neplyne, jak se mylně domnívá stěžovatel, že by měla být pro účely aplikace § 38r odst. 2 ZDP ve spojení s § 38na ZDP zkoumána reálnost odečtu daňové ztráty individuálně u jednotlivých poplatníků: *„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.“* S ohledem na princip právní jistoty musí být prekluzivní lhůta určena pro jednotlivá zdaňovací období objektivním a jasným způsobem tak, aby správci daně i daňoví poplatníci mohli rozumně předvídat, kdy tato lhůta uběhne. Takové stanovení lhůty nemůže být z podstaty věci závislé na individuálním ověřování (ne)splnění podmínky stanovené pro možnost uplatnění daňové ztráty v § 38na odst. 3 ZDP u jednotlivých poplatníků. Takový přístup by mohl vést až k absurdním důsledkům, kdy by správce daně mohl teprve po zahájení daňové kontroly a prověření rozhodných skutečností (tedy daňových tvrzení ohledně splnění podmínek § 38na ZDP) zjistit, že daňová kontrola je vedena po uplynutí prekluzivní lhůty s ohledem na to, že poplatník nesplňuje v daném roce podmínku pro možnost uplatnění daňové ztráty upravenou v § 38na odst. 3 ZDP.

[20] Nejvyšší správní soud tak ve zrušujícím rozsudku podal obecně platný výklad ke vztahu § 38r odst. 2 ZDP a § 38na téhož zákona. Tento výklad respektuje logiku zákona a dopadá na všechny poplatníky bez rozdílu, jakkoliv může stěžovatel subjektivně pocítovat dopady výkladu, k němuž se Nejvyšší správní soud přiklonil, s ohledem na své individuální poměry jako nepřiměřené. Stěžovatel přitom ve své polemice pomíjí, že délku prekluzivní lhůty pro zdaňovací období, v němž začal realizovat podnikatelskou činnost, ovlivnilo především jeho vlastní rozhodnutí zahájit podnikání na platformě ready-made společnosti, která v uplynulých letech i přes absenci výkonu ekonomické činnosti uplatňovala náklady na svůj provoz jako daňově uznatelné, čímž díky omezení vyplývajícímu z § 38na ZDP zbytečně vykazovala v budoucnu neuplatnitelné daňové ztráty. Není pak pravdou, že stěžovateli nezbývalo než tyto údaje uvádět v daňovém přiznání za rok 2012. Bylo pouze na jeho úvaze, zda příslušné náklady uplatní jako daňově uznatelné, a vytvoří tak daňovou ztrátu s důsledky s tím spojenými, či nikoliv. Daňové následky související s těmito rozhodnutími jsou přičitatelné právě stěžovateli, nikoliv právní úpravě a její interpretaci. Stěžovateli samozřejmě nelze přičítat k tíži samotnou formu podnikání,

pokračování

kterou zvolil. Na druhou stranu však platí, že tuto volbu stěžovatel musel učinit při znalosti právní úpravy, a musí tedy nést veškeré její důsledky.

[21] Krajský soud proto nepochybil, pokud při posouzení věci v dalším řízení vycházel z toho, že speciální lhůta pro stanovení daně upravená v § 38r odst. 2 ZDP se uplatní obecně 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. Pro aplikaci § 38r odst. 2 ZDP postačí, že je danému poplatníkovi při splnění podmínek § 38na odst. 3 ZDP nadále zákonem zachována možnost odečítat vyměřenou daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích.

[22] Nejvyšší správní soud tudíž přistoupil k posouzení správnosti závěrů krajského soudu stran běhu prekluzivní lhůty na podkladě kasační argumentace stěžovatele.

[23] Krajský soud v souladu se závazným pokynem kasačního soudu provedl dokazování mimo jiné přiznáním stěžovatele k dani z příjmů právnických osob za rok 2012, platebním výměrem na totéž zdaňovací období a oznámením o změně jména, právní formy a změně hospodářského roku. Nutno přitom připomenout, že dokazování bylo nutné provést, neboť prekluze práva stanovit daň je objektivní kategorií, k níž je soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, č. 74/2009 Sb. ÚS a ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS). I s ohledem na obsah žalobních námitek tak bylo nezbytné tuto otázku v řízení před krajským soudem postavit najisto.

[24] Z dokazování provedeného před krajským soudem vyplývá, že stěžovateli za zdaňovací období roku 2012 vznikla a byla vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob. Tuto daňovou ztrátu lze podle § 34 odst. 1 ZDP odečíst od základu daně nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Krajský soud správně vycházel z toho, že se v případě žalobce jednalo o zdaňovací období let 2013 až 2016 a zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018 [§ 21a písm. d) ZDP]. S ohledem na znění § 38r odst. 2 ZDP pak krajský soud zjišťoval, kdy končí lhůta pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tj. za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018. Podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu přitom platí, že *[l]hůta 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*. Krajský soud tedy nijak nepochybil, pokud se dále zabýval tím, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018. Podle základního pravidla upraveného v § 136 odst. 1 daňového řádu se řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tedy v posuzovaném případě do 1. 7. 2018. Je tedy zřejmé, že bez ohledu na prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, k němuž u stěžovatele došlo, neskončila tříletá prekluzivní lhůta pro zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 3. 2018 přede dnem 29. 1. 2021, kdy bylo stěžovateli doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly.

[25] Poukaz stěžovatele na to, že v letech 2013 a násl. mu již žádná daňová ztráta vyměřena nebyla, respektive že žádnou daňovou ztrátu neuváděl v tabulce E formuláře daňového přiznání, je pro posouzení věci irelevantní. Stěžovatel poněkud těžko

uchopitelnou úvahou dovozuje, že v důsledku tohoto postupu mu nebyla žádná daňová ztráta vyměřena. Neuvádění daňové ztráty v letech následujících po jejím vyměření v příslušné části formuláře daňového přiznání však skutečně nemá za následek jakési její odvyměření zpět do minulosti. Ke zrušení daňové ztráty by mohlo dojít pouze při podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž byla stěžovateli daňová ztráta řádně vyměřena (2012). Ani to by však nemělo vliv na aplikaci § 38r odst. 2 ZDP, jak plyne z rozsudku tohoto soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38. Podstatná pro posouzení věci je tedy pouze skutečnost, že stěžovateli byla vyměřena daňová ztráta za zdaňovací období roku 2012, o čemž svědčí daňové přiznání a platební výměr za uvedené období.

[26] Námitky stran chybného spočítání prekluzivní lhůty ze strany krajského soudu jsou tudíž rovněž nedůvodné.

[27] V posledním okruhu námitek stěžovatel namítal, že daňová kontrola nebyla fakticky zahájena, neboť za její zahájení nelze považovat oznámení ze dne 29. 1. 2021, které obsahovalo požadavek na předložení tam uvedených podkladů. Tyto námitky jsou nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť příslušnou argumentaci stěžovatel poprvé uplatnil až v řízení o kasační stížnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41 či např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 68/2015-32, a ze dne 21. 8. 2020, č. j. 4 Afs 162/2019-47). Nic přitom nebránilo tomu, aby ji uplatnil již v žalobě, neboť tuto podával dne 1. 3. 2021, tedy poté, co mu bylo doručeno nyní zpochybňované oznámení o zahájení daňové kontroly. Stěžovatel však v žalobě dovozoval nezákonnost postupu správce daně toliko z toho, že tento zahájil daňovou kontrolu po uplynutí prekluzivní lhůty. Nijak nezpochybňoval, zda došlo k faktickému zahájení kontrolní činnosti ani to, jakým způsobem mu bylo uloženo předložit podklady za účelem prověření jeho daňové povinnosti. Ostatně krajský soud se k těmto skutečnostem vůbec nevyjadřoval. Úvahu o tom, jaký charakter má oznámení o zahájení daňové kontroly a kdy nastávají účinky jejího zahájení, učinil v rámci posouzení, zda stěžovatel zvolil pro svou ochranu před postupem správce daně správný žalobní typ, a zda je tedy možno jeho žalobu projednat v režimu § 82 a násl. s. ř. s.

[28] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

David Hipšr
předseda senátu