



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Electro Enterprises a. s.**, se sídlem Jihlavská 916, Havlíčkův Brod, zastoupené JUDr. Jířím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 2, Jihlava, na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 4. 2022, č. j. 62 A 107/2021-66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v této věci je otázka, zda zůstává speciální (delší) lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) zachována, i když v následujícím zdaňovacím období došlo ke skutečnosti, kvůli které daňový subjekt přestal splňovat podmínky pro uplatnění daňové ztráty. Podle žalobkyně zahájení a provádění daňové kontroly představovalo nezákonný zásah, protože daň již byla prekludována.

[2] Žalobkyně vykáza daňovou ztrátu za rok 2013, která byla i vyměřena. V září 2021 u ní žalovaný zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Na ochranu před jejím zahájením a vedením podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který ji zamítl. Podle krajského soudu se na případ žalobkyně aplikuje speciální prekluzivní lhůta podle § 38r odst. 2 ZDP, protože jí v roce 2013 vznikla daňová ztráta. Tato lhůta v době zahájení daňové kontroly ještě neuplynula, daňová kontrola tak byla zahájena včas a není nezákonná. Aplikaci speciální prekluzivní lhůty nebrání, že v následujícím zdaňovacím období nastala skutečnost, která znemožnila uplatnění daňové ztráty vzniklé v roce 2013. S odkazem na judikaturu NSS krajský soud uvedl, že není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu. Žalobkyně namítala, že nemohla ztrátu uplatnit, protože u ní podle § 38na odst. 1 ZDP došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole. Krajský soud připomněl, že § 38na odst. 3 ZDP umožňuje pravidlo obsažené v odst. 1 téhož ustanovení prolomit, a tedy umožňuje daňovou ztrátu uplatnit i ve zdaňovacích obdobích následujících po podstatné změně, nicméně dodal, že faktické splnění či nesplnění těchto podmínek nemá vliv na zodpovězení sporné právní otázky a speciální prekluzivní lhůta podle § 38r ZDP se uplatní bez ohledu na to, jestli žalobkyni podstatná změna zabránila či nezabránila uplatnit daňovou ztrátu.

II. Argumentace účastníků řízení

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Uvádí, že ve zdaňovacím období roku 2013 nevygenerovala jako tzv. ready-made společnost žádné tržby, vykáza pouze ztrátu 826 Kč z poplatků za vedení bankovního účtu. V roce 2014 byl její obchodní podíl v rozsahu 100 % převeden na třetí osobu, která si tuto ready-made společnost zakoupila. Tak u stěžovatelky došlo k podstatné změně ve smyslu § 38na odst. 1 ZDP, která jí zabránila v uplatnění daňové ztráty za rok 2013. Zároveň protože v roce 2013 žádnou podnikatelskou činnost nevykonávala, a neměla tedy žádné tržby, nebylo objektivně a od počátku možné, aby využila § 38na odst. 3 ZDP k prolomení § 38na odst. 1 ZDP (nebylo totiž vůči čemu vztáhnout pozdější činnost, když před změnou žádnou podnikatelskou činnost nevykonávala). Proto nemohlo dojít k prodloužení prekluzivní lhůty podle § 38na odst. 2 ZDP. Uplatní se naopak obecná tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňovou kontrolu žalovaný zahájil po uplynutí lhůty ke stanovení daně, proto se jednalo se o nezákonný zásah.

[4] Stěžovatelka dále polemizuje s pokynem Generálního finančního ředitelství D-22 a jeho dopadem na výklad § 38na ZDP. Náklady vynaložené za vedení bankovního účtu, kvůli kterým vznikla daňová ztráta v roce 2013, nelze považovat za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, nepodporovaly totiž podnikatelskou činnost stěžovatelky. Stěžovatelka na výklad provedený krajským soudem nahlíží jako na extenzivní a jdoucí proti smyslu prekluze, která má chránit daňové subjekty před svévolí správce daně a motivovat státní orgány k efektivní správě daní. Žalovaný navíc nechtěl prověřit oprávněnost vykázané daňové ztráty, ale využil ji k provedení daňové kontroly za rok 2016, který by jinak (při aplikaci obecné prekluzivní lhůty) již kontrolovatelný nebyl.

pokračování

Stěžovatelka také považuje postup žalovaného za zneužití práva v rozporu se smyslem § 38r ZDP.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Pokud byly jednou naplněny podmínky pro posuzování běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP, musí být takto posuzována lhůta pro stanovení daně pro následná zdaňovací období trvale bez ohledu na to, zda následně došlo či nedošlo ke zrušení daňové ztráty. Podstatná je tak výchozí situace, tedy že ztráta vznikla, byla vyměřena a že ji bylo možné kdykoli během následujících pěti let uplatnit. Ke zneužití práva nedošlo.

[6] Stěžovatelka v replice opakuje, že daňovou ztrátu nemohla reálně uplatnit, protože nikdy nemohla splnit podmínku v § 38na odst. 3 ZDP, neboť v rozhodném zdaňovacím období neměla žádné tržby (žádnou podnikatelskou aktivitu totiž nevyvíjela). V tom se její případ zásadně liší od situací, jimiž se soudy zabývaly v odkazovaných rozhodnutích.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle § 34 odst. 1 ZDP (ve znění do 31. 12. 2013) lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

[10] Podle § 38na odst. 1 ZDP (ve znění do 31. 12. 2013) 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 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 rozhodující vliv.

[11] Podle § 38na odst. 3 ZDP (ve znění do 31. 12. 2013) se ustanovení odstavce 1 nepoužije, pokud poplatník, u nějž 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.

[12] Podle § 38r odst. 2 ZDP (ve znění do 31. 12. 2013) 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 vyměření jak

pro 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 vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

[13] Stěžovatelka vykázala daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2013, a naplnila tak vstupní předpoklad § 38r odst. 2 ZDP pro aplikaci speciální (delší) prekluzivní lhůty. Následná podstatná změna vlastnické struktury v kombinaci s absencí tržeb v roce 2013, kvůli které stěžovatelka nesplnila podmínky pro uplatnění daňové ztráty, neměla na běh speciální prekluzivní lhůty vliv. Speciální prekluzivní lhůta započatá se vznikem daňové ztráty v roce 2013 proto v době zahájení daňové kontroly dne 8. 9. 2021 ještě neuplynula. NSS se tedy ztotožňuje s krajským soudem. Závěry krajského soudu založené na ucelené argumentaci vycházející z judikatury NSS a vyvracející právní názor stěžovatelky ob stojí i co do přezkoumatelnosti.

[14] Krajský soud správně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38, odst. 13-15, podle kterého § 38r odst. 2 ZDP váže délku prekluzivní lhůty na skutečnost, která stojí na jejím počátku, nikoli na skutečnost, která možná nastane v jejím průběhu (např. zrušení již uplatněné daňové ztráty). Obecně do běhu lhůt mohou vstupovat různé právní skutečnosti, které ji staví, přerušují nebo prodlužují. Z povahy věci však není možné, aby jednou rozeběhla prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu (shodně viz např. rozsudky NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, odst. 16-17, ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66, odst. 16, ze dne 28. 7. 2023, č. j. 10 Afs 454/2021-53, odst. 16, ze dne 11. 8. 2023, č. j. 2 Afs 142/2022-37, odst. 11).

[15] Krajský soud také správně poukázal na rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, odst. 15-16, podle kterého § 38na ZDP nepředstavuje žádný absolutní zákaz odečíst daňovou ztrátu v důsledku provedení podstatné změny vlastnické struktury. Pouze zpřísňuje obecné východisko, které je třeba pro uplatnění daňové ztráty naplnit, tj. vykázání kladného základu daně. Ustálená judikatura vychází z toho, že z hlediska aplikace § 38r odst. 2 ZDP není rozhodné, jestli daňový subjekt vyměřenou daňovou ztrátu skutečně uplatní, nýbrž to, jestli tak podle zákona učinit může. Ustanovení § 38na ZDP poplatníka nezabavuje zákonem stanovené možnosti odečíst od základu daně vyměřenou daňovou ztrátu v následujících pěti 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 tak možnost uplatnit daňovou ztrátu fakticky omezena tím, že poplatník dosáhne dostatečný základ daně pro její odečtení. Tyto 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.

[16] Stěžovatelka mohla uplatnit ztrátu ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP. Skutečnost, že nesplnila podmínku pro její faktické uplatnění podle § 38na ZDP, protože ve zdaňovacím období roku 2013 neměla žádné tržby, nemá vliv na počítání lhůty pro stanovení daně

pokračování

podle § 38r odst. 2 ZDP. Není tedy rozhodné, zda stěžovatelka měla v roce 2013 tržby či nikoli, ani z jakého důvodu. Protože pro počítání lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP není rozhodné splnění podmínek pro uplatnění ztráty dle § 38na ZDP, nezabýval se NSS námitkami směřujícími proti pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 a jeho dopadům.

[17] Nelze souhlasit ani s argumentem, že by šlo o extenzivní výklad § 38r odst. 2 ZDP. Jak NSS uvedl již ve výše citovaném rozsudku, smysl a účel § 38r odst. 2 ZDP tkví především v zajištění dostatečného časového rámce pro možnost zkontrolovat splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty, kterou lze podle zákona odčítat v delším časovém horizontu, než činí standardní lhůta pro stanovení daně. Na druhou stranu pak toto ustanovení slouží k tomu, aby měl rovněž poplatník celý takto zákonem vymezený časový rámec pro uplatnění odpočtu daňové ztráty. Smyslu a účelu zákona by tedy neodpovídalo prodlužovat prekluzivní lhůtu v případě zdaňovacího období, v němž je poplatníkovi *ex lege* od počátku jejího běhu zcela zapovězeno daňovou ztrátu uplatnit (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 191/2021-35, odst. 14). V poslední větě popsaná situace nicméně nenastala, protože stěžovatelka pouze nesplnila faktické podmínky.

[18] Stěžovatelce nelze přisvědčit, pokud tvrdí, že od počátku, tedy od roku 2013, nespĺňovala podmínky pro uplatnění daňové ztráty podle § 38na odst. 1 ZDP. K podstatné změně její vlastnické struktury došlo až následně v roce 2014, tedy po uplynutí zdaňovacího období roku 2013. Do této změny vlastnické struktury se na stěžovatelku nevztahovala zpřísněná podmínka § 38na ZDP (stanovící zohlednit povahu a objem činností před podstatnou změnou a po ní), a bylo tedy nerozhodné, jestli měla v roce 2013 tržby.

[19] Závěr o běhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 ZDP neovlivní výše daňové ztráty a povaha finančního výnosu za zdaňovací období roku 2013, ani postup žalovaného, který v roce 2021 zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2016. Prekluzivní lhůta není vázána na konkrétní částky a jednou rozeběhlá prekluzivní lhůta nemůže být zkrácena jen v důsledku jednání jedné ze stran právního vztahu. Z těchto okolností nelze ani dovodit, že by žalovaný těchto lhůt zneužíval, resp. stěžovatelka k tomu ani v řízení před krajským soudem neuvedla žádné podrobnosti. Žalovaný tedy zahájil daňovou kontrolu v souladu s výše citovanou judikaturou, a nezákonného zásahu se nedopustil.

[20] NSS proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, protože neměla ve věci úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. září 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu