



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **CASALE PROJECT a. s.**, se sídlem Sokolovská 685/136f, Praha 8, zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2019, č. j. 29565/19/5200-11432-712734, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2021, č. j. 5 Af 42/2019-36,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2021, č. j. 5 Af 42/2019-36, **s e r u š í** a věc **s e m u v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 10. 12. 2018, č. j. 193854/18/4200-11772-507706, kterým Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 3 964 160 Kč a stanovil penále ve výši 792 832 Kč.

[2] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění poukázal na tříletou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně stanovenou v § 148 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že v předložené věci začala tato lhůta běžet dne 1. 7. 2013. Dále uvedl, že před jejím uplynutím,

dne 14. 12. 2015, správce daně zahájil daňovou kontrolu, a proto od tohoto dne začala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu prekluzivní lhůta běžet znovu a její konec připadl na 14. 12. 2018. Krajský soud neshledal, že by v předložené věci došlo ke stavení běhu prekluzivní lhůty a neshledal ani důvod pro aplikaci § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), který upravuje odlišně konec lhůty pro vyměření daně z příjmů v případech, kdy daňový subjekt vykazuje za konkrétní zdaňovací období daňovou ztrátu. Uvedl, že žalobkyně nevykazovala v přiznání k dani z příjmů právnických osob za dotčené zdaňovací období daňovou ztrátu, a proto nelze podle této odlišné úpravy v předložené věci postupovat. Konstatoval tedy, že správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmu pravomocně až dne 22. 7. 2019 – tj. po uplynutí prekluzivní lhůty, a proto daňové orgány postupovaly v rozporu se zákonem, neboť uplynutím prekluzivní lhůty zaniká hmotné právo státu k vyměření daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést. Ostatními žalobními námitkami se pro nadbytečnost nezabýval.

II. Kasační stížnost

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uplatnil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že městský soud zcela pominul zjištěné skutkové okolnosti, a jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný a nezákonný. Závěr městského soudu, že žalobkyně v předložené věci neuplatnila ve zdaňovacím období roku 2012 daňovou ztrátu vzniklou v roce 2010, je podle něj v rozporu s daňovým spisem. Uplatnění daňové ztráty za období od 14. 6. 2010 do 31. 12. 2010 totiž vyplývá ze samotného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012 (konkrétně z řádku 230). Přesto však podle stěžovatele tato skutečnost nemá na aplikaci uvedeného ustanovení vliv. Jeho aplikace je vázána již na samotné vyměření nebo doměření daňové ztráty, a tedy na pouhou možnost tuto ztrátu uplatnit, což potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (stěžovatel konkrétně odkázal na rozsudek ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48).

[5] Stěžovatel dále popsal, proč má za to, že v předložené věci byla daň pravomocně stanovena před uplynutím prekluzivní lhůty pro její vyměření. Uvedl, že tato lhůta počala běžet dne 1. 7. 2013. Její konec byl však podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů závislý na konci tříleté prekluzivní lhůty posledního zdaňovacího období, ve kterém mohla žalobkyně daňovou ztrátu uplatnit. Tím v souladu s § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů bylo zdaňovací období roku 2015. Dále uvedl, že šestiměsíční lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015 stanovená v § 136 odst. 2 daňového řádu byla modifikována, neboť správce daně ji v souladu s § 36 odst. 4 téhož zákona na žádost žalobkyně o 3 měsíce prodloužil. Subjektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období (roku 2015) tak počala běžet až dne 30. 9. 2016. Bez dalších právních skutečností by posledním dnem této lhůty byl den 30. 9. 2019. Z toho stěžovatel dovozuje, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 činí 2283 dnů [od 1. 7. 2013 včetně (poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012) do 30. 9. 2019 (poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015)].

pokračování

[6] Stěžovatel také poukázal na to, že správce daně dne 14. 12. 2015 zahájil daňovou kontrolu zaměřenou na prověření základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Tím podle něj došlo k přerušení běhu subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně a započítání jejího nového (opětovného) běhu v délce 2283 dnů. Subjektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 by tak v posuzovaném případě uplynula až dne 15. 3. 2022; objektivní (desetiletá) prekluzivní lhůta pak dne 1. 7. 2023. Má proto za to, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 pravomocně stanovená dne 22. 7. 2019 byla vyměřena v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně. Závěr městského soudu, že prekluzivní lhůta před stanovením daně uplynula, je tak podle něj nesprávný.

[7] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl mimo jiné to, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud takovou námitku zpravidla vypořádává jako první, neboť pouze přezkoumatelný rozsudek mu umožňuje posoudit námitky věcného charakteru. Existence této vady tak v zásadě bez dalšího vede ke zrušení napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud ale takto postupuje jen tehdy, nelze-li skutečně pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů totiž musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje v závěru městského soudu, že žalobkyně v posuzovaném zdaňovacím období neuplatnila daňovou ztrátu, ačkoli z daňového spisu vyplývá opak. Jak kasační soud vysvětlí níže, skutečnost, zda stěžovatelka v tomto zdaňovacím období uplatnila daňovou ztrátu, či nikoli, je pro posouzení stěžejní kasační námitky bez významu. Nejvyšší správní soud z tohoto důvodu považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný a námitku nepřezkoumatelnosti za nedůvodnou.

[10] Kasační soud se dále zabýval otázkou, zda městský soud dospěl ke správnému závěru, že právo správce daně vyměřit žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 prekludovalo. Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že pro aplikaci zákonného ustanovení, které odlišně upravuje konec lhůty pro stanovení daně (§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů), není podstatné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu uplatnil, ale pouze to, zda ji uplatnit mohl. Předmětem sporu je tak výklad § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 6. 2017 (srov. čl. II bod 1 zákona č. 170/2017 Sb., který zákon o daních z příjmů novelizoval). Podle věty první uvedeného ustanovení platilo, že „[l]ze-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.“

[11] Jak správně stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, výkladem tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře zabýval. Vychází v ní z toho, že pro aplikaci tohoto ustanovení je podstatné, že došlo k daňové ztrátě, která může být v dalších zdaňovacích obdobích uplatněna, přičemž není rozhodné, zda skutečně uplatněna byla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, či ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38).

[12] Podle ustálené judikatury se tedy speciální lhůta pro stanovení daně zakotvená v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů použije nejen v případě, že daňový subjekt daňovou ztrátu v některém z dalších zdaňovacích období po jejím vzniku uplatní, ale rovněž tehdy, pokud ji v žádném z nich neuplatní. Závěr městského soudu, že v předložené věci nelze podle citovaného ustanovení postupovat, jestliže žalobkyně daňovou ztrátu v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012 nevykázala, je tedy nesprávný.

[13] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na skutečnosti, které měly vliv jak na počátek běhu lhůty, tak i na její konec. Žalobkyně se k nim nevyjádřila a žádnými argumenty je nerozporovala. Ze soudního spisu vyplývá, že mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalobkyně byla povinna podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2012 do 1. 7. 2013.

[14] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“

[15] Lhůta pro stanovení daně v posuzovaném případě počala běžet dne 1. 7. 2013, neboť tento den byl posledním dnem pro podání řádného daňového tvrzení. Její konec se však neřídí obecnou úpravou stanovenou v § 148 odst. 1 větě první daňového řádu, ale speciální úpravou zakotvenou v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení upravuje odlišně konec lhůty pro stanovení daně v případech, kdy daňový subjekt může uplatnit daňovou ztrátu. Podle uvedeného ustanovení, citovaného v odst. „[10] tohoto rozsudku, končí lhůta pro stanovení daně současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze uplatnit daňovou ztrátu nebo její část. Z daňového spisu vyplývá, že žalobkyni byla vyměřena daňová ztráta za období od 14. 6. 2010 do 31. 12. 2010.

[16] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, platí, že „[o]d základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.“

pokračování

[17] Posledním zdaňovacím obdobím, za které bylo možné daňovou ztrátu (vznikla v roce 2010) nebo její část uplatnit, tak v předložené věci bylo zdaňovací období roku 2015. Nejvyšší správní soud z daňového spisu ověřil, že žalobkyně dne 19. 5. 2016 požádala o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového přiznání za rok 2015 a že správce daně této žádosti vyhověl a rozhodnutím ze dne 31. 5. 2016, č. j. 2796330/16/2102-52521-802091, uvedenou lhůtu prodloužil do 30. 9. 2016. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 tak počala běžet 30. 9. 2016 a její konec připadl na den 30. 9. 2019. Stěžovateli je tak třeba dát za pravdu v tom, že bez dalších skutečností ovlivňujících běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012, by posledním dnem této lhůty byl den 30. 9. 2019.

[18] Správce daně dne 14. 12. 2015 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že „[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu *ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*.“ Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 v délce 2283 dnů (tj. doba od 1. 7. 2013 do 30. 9. 2019) tak v předložené věci počala znovu běžet ode dne zahájení daňové kontroly, tj. ode dne 14. 12. 2015 (nikoli ode dne 15. 12. 2015, jak v kasační stížnosti uvedl stěžovatel) a její konec připadl na den 14. 3. 2022. Daňové orgány žalobkyni pravomocně stanovily daň dne 22. 7. 2019 a učinily tak tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Závěr městského soudu, že rozhodnutí daňových orgánů, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, jsou nezákonná z důvodu prekluze práva tuto daň stanovit, je proto nesprávný.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku, že pro aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů stačí možnost daňového subjektu vyměřenou daňovou ztrátu uplatnit a že pravomoc daňových orgánů stanovit žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 neprekludovala.

[20] V novém rozhodnutí městský soud rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. i o nákladech řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 21. prosince 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu