

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **DOMIJAN trans s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Novosedlická 2888, Teplice, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2022, č. j. 33536/22/5200-11433-706599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 5. 2023, č. j. 15 Af 11/2022-33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem projednávané věci je vliv vykázané daňové ztráty a zahájení daňové kontroly na konec běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob.

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1751877/19/2514-50522-506455, daň z příjmů právnických osob ve výši 230 090 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, dále zrušil daňovou ztrátu ve výši 2 194 412 Kč a zároveň stanovil penále ve výši 67 932 Kč.

[3] Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný výše nadepsaným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. Konstatoval, že z dokazování jednoznačně vyplynulo, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že náklady uplatněné na základě daňových dokladů od svého subdodavatele skutečně vynaložila. Neprokázala samotnou realizaci služeb – doručování zásilek – jí

deklarovaným dodavatelem, ani že se jedná o náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[4] Krajský soud nyní napadeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného. Zaprvé, neshledal důvodnou žalobní námitku poukazující na vydání rozhodnutí žalovaného po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 1. 4. 2016 a v souladu s § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), ve spojení s § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP"), měla skončit dne 1. 4. 2024; fakticky se jedná o osmiletou lhůtu. Dne 10. 4. 2018 však správce daně zahájil daňovou kontrolu, a proto v tento den počala podle § 148 odst. 3 daňového řádu lhůta pro stanovení daně běžet znovu. Vzhledem k aplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu připadá konec lhůty na den 1. 4. 2026.

[5] Zadruhé, napadené rozhodnutí shledal krajský soud přezkoumatelným, žalovaný se vypořádal s odvolacími důvody, a sice s námitkami nesprávně zjištěného skutkového stavu, ohledně svědecké výpovědi A. K. a porušení § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu. Zatřetí, shledal důvodnými pochybnosti správce daně ohledně nedoložení smluv či objednávek k přepravním službám, jež pro žalobkyni částečně vykonávala Pragotrans, spol. s r.o. v likvidaci (vymazána z obchodního rejstříku dne 22. 6. 2021). K těmto službám žalobkyně doložila pouze příjmové pokladní bloky deklarující úhradu těchto služeb, avšak v pokladní knize nebyly nalezeny žádné odpovídající výběry hotovosti na jejich úhradu. V reakci na výzvu k prokázání skutečností žalobkyně dále doložila mandátní smlouvu ze dne 20. 12. 2014 se společností Pragotrans a navrhla provést výslech svědka A. K., svého bývalého zaměstnance. Krajský soud shodně se žalovaným uvedl, že předložené doklady prokazují pouze existenci deklarovaných služeb. Žádné důkazní prostředky však neprokazují, že skutečně došlo k poskytnutí služeb deklarovaným dodavatelem v uvedeném rozsahu, předmětu a ceně, ani že přijatá plnění žalobkyně použila pro konkrétní ekonomickou činnost. Začtvrté, krajský soud přisvědčil žalobkyni, že nebylo nezbytné pokračovat ve výslechu svědka A. K. poté, co správce daně zjistil, že byl u žalobkyně zaměstnán až od roku 2017, tedy nemohl vypovědět nic ke zdaňovacímu období roku 2015. Nicméně pokračování ve výslechu není vadou mající vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Sdělení svědka, že situace v roce 2017 se nelišila od roku 2015, není skutečností, kterou vnímal vlastními smysly, a proto je závěr žalobkyně dovozený z jeho výpovědi, že poměry v roce 2017 automaticky odpovídaly poměrům v roce 2015, zjednodušující a spekulativní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Navrhla napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil délku prekluzivní lhůty. Nerozumí tomu, proč by v daném případě měla běžet osmiletá prekluzivní lhůta, a proč by se případně prodlužovala o jeden rok, a to i opakovaně. Vzhledem k maximální délce prekluzivní lhůty pro stanovení daně „*nedává smysl a je fakticky nemožné*", aby začala běžet

nová lhůta, která nemůže vzhledem k desetileté lhůtě uběhnout. Stěžovatelka již v žalobě vyjádřila, že smyslem § 38r ZDP je umožnit daňovou kontrolu později, nikoliv ji umožnit delší. Smyslem tohoto ustanovení je stanovit konec prekluzivní lhůty pro vyměření daně, a nikoliv od jejího konce odvozovat čas správce daně k provedení daňové kontroly a k případnému doměření daně. Zahájením daňové kontroly proto neběží nová osmiletá lhůta, ale pouze tříletá, bez ohledu na to, zda se jedná o vykázanou daňovou ztrátu nebo povinnost. V opačném případě by došlo k rozdílnému postavení kontrolovaných subjektů. Závěrem uvedla, že § 148 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu lze aplikovat pouze na jednu prekluzivní lhůtu, a to na tříletou.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Ztotožnil se s krajským soudem, že napadené rozhodnutí bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně. V nyní souzené věci je nesporné, že lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 1. 4. 2016. Nesporná je i skutečnost, že stěžovatelka vykázala za zdaňovací období roku 2015 daňovou ztrátu. Podle § 38r odst. 2 ZDP mohla stěžovatelka uplatnit daňovou ztrátu naposledy v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2020, lhůta pro stanovení daně za toto poslední období tak počala běžet 1. 4. 2021 a skončí 1. 4. 2024, ve stejný den by skončila i lhůta pro stanovení daně za rok 2015. Je přitom nerozhodné, zda stěžovatelka daňovou ztrátu uplatňovala po celých pět let, nebo zda ji již uplatnila. Rozhodné je pouze to, že ji uplatnit mohla. Poukázal též na nesprávný závěr stěžovatelky, dle které nelze zároveň aplikovat § 38r odst. 2 ZDP a § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť v takovém případě by mohla být lhůta pro stanovení daně delší než objektivní desetiletá lhůta. Zahájením daňové kontroly dne 10. 4. 2018 počala běžet nová lhůta pro stanovení daně, která by skončila 10. 4. 2026, avšak skončí již dne 1. 4. 2026 s ohledem na objektivní desetiletou lhůtu. Tento závěr žalovaný podpořil odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, a ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu [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.*

[12] Podle § 148 odst. 3 téhož zákona [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.*

[13] Podle § 148 odst. 5 téhož zákona [l]*hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[14] Podle § 34 odst. 1, věty první, ZDP ve znění účinném do 30. 6. 2017 [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.*

[15] Podle § 38r odst. 2 téhož zákona [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.*

[16] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením krajského soudu, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně neuplynula před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí.

[17] Kasační soud předesílá, že se výkladem § 38r odst. 2 ZDP a jeho vztahem k § 148 daňového řádu ve své judikatuře opakovaně zabýval. V rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40 zdejší soud dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob započne běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu, avšak podle § 38r odst. 2 ZDP skončí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit (viz odst. [41] citovaného rozsudku). Judikatura dále dovodila, jak uvedl i žalovaný ve svém vyjádření, že pro počítání prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP je nerozhodné, jestli daňový subjekt daňovou ztrátu uplatní (ať již zcela nebo zčásti), ale pouze to, že tak podle ZDP učinit může (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, ze dne 22. 10. 2020, č. j. 7 Afs 231/2019-17, odst. [21], nebo ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020 38, odst. [13], a ze dne 21. 12. 2023, č. j. 3 Afs 361/2021-30, odst. [11]). Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od výše uvedených závěrů odchýlit, a proto je níže aplikoval na projednávanou věc.

[18] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že v daňovém přiznání na daň z příjmů právnických osob na zdaňovací období roku 2015 stěžovatelka vykázala daňovou ztrátu ve výši 2 191 421 Kč. Tato skutečnost ostatně není mezi účastníky řízení sporná.

[19] Lhůta pro stanovení daně v nyní souzené věci počala běžet dne 1. 4. 2016, tj. poslední den pro podání řádného daňového tvrzení, a její konec by za normální situace připadal na den 1. 4. 2019. V posuzovaném případě se však konec běhu lhůty neřídí § 148 odst. 1 daňového řádu, nýbrž úpravou v § 38r odst. 2 ZDP, jelikož stěžovatelka vykázala v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období daňovou ztrátu (shodně odst. [33] rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40). Lhůta pro stanovení daně za rozhodné zdaňovací období (rok 2015) tak končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu uplatnit (odst. [17] tohoto rozsudku). Byla-li tato vykázána za zdaňovací období roku 2015, lze ji následně v souladu s § 34 odst. 1, větou první, ZDP uplatnit nejpozději v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2020. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2020 počala běžet dne 1. 4. 2021 a skončila dne 1. 4. 2024. Tento den by bez dalších skutečností ovlivňujících běh lhůty byl podle § 38r odst. 2 ZDP dnem konce

jejího běhu pro zdaňovací období roku 2015. Lhůta pro stanovení daně nyní projednávaného zdaňovacího období je tedy ve své podstatě osmiletá (od 1. 4. 2016 do 1. 4. 2024), jak správně uvedli krajský soud i žalovaný.

[20] Správce daně však dne 10. 4. 2018 zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu – další skutečnost ovlivňující běh lhůty pro stanovení daně – na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2015, na daň z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 a na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu tak započala dne 10. 4. 2018 znovu běžet lhůta pro stanovení daně za rozhodné zdaňovací období. Bez přihlédnutí k dalším ustanovením právních předpisů týkajících se správy daní by lhůta pro stanovení daně za řešené zdaňovací období skončila dne 10. 4. 2026.

[21] Poslední skutečností ovlivňující běh lhůty pro stanovení daně v nyní projednávané věci je objektivní lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu, která činí deset let od jejího počátku (viz odst. [38] rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40). Vztaženo na projednávanou věc, lhůta pro stanovení daně počala původně běžet dne 1. 4. 2016, a proto připadá její konec, i přes přerušení způsobené zahájením daňové kontroly, ovlivněný též objektivní desetiletou lhůtou, na den 1. 4. 2026. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 16. 9. 2022, tedy před uplynutím objektivní lhůty pro stanovení daně. Kasační námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů jediné kasační námitce nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2024

JUDr. Radan Malík
předseda senátu