ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **Josef Reška**, IČO: 10102663, se sídlem Legionářská 177, Bučovice, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, čj. 23178/23/5200-10422-711621, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2024, čj. 62 Af 39/2023-66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je zdanění pohledávky z titulu prodeje podniku při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Nejvyšší správní soud se však zabýval zejména tím, zda jsou rozhodnutí žalovaného a krajského soudu přezkoumatelná, a zda v průběhu daňového řízení neuplynula lhůta pro stanovení daně.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraje (dále „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 2 253 209 Kč a stanovil mu penále ve výši 450 641 Kč. Dospěl totiž k závěru, že mu vznikla pohledávka z titulu prodeje podniku obchodní společnosti VELKOOBCHOD NÁSTROJŮ ŠITINA, s.r.o., ve výši 13

857 500 Kč. Tu měl při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví zahrnout do základu daně dle § 23 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V plném rozsahu tak však neučinil. Žalovaný napadeným rozhodnutím snížil doměřenou daň na 2 217 299 Kč a výši penále na 443 460 Kč. S nosnými důvody rozhodnutí správce daně se ovšem ztotožnil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou. Krajský soud v Brně ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Předně konstatoval, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Žalovaný se dostatečně vypořádal s jeho námitkou neexistence pohledávky a neplatnosti smlouvy o prodeji podniku. Lhůta pro stanovení daně s ohledem na vykázanou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2013 neuplynula. Obecná východiska plynoucí z judikatury Ústavního soudu ohledně lhůty pro stanovení daně nemohou zpochybnit konstantní judikaturu NSS, jenž se týká přímo ovlivnění lhůty daňovou ztrátou. Prodlení při vyřízení odvolání samo o sobě nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, dle které správce daně pochybil tím, že jej nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Správce daně totiž před zahájením daňové kontroly neměl dostatečné informace o tom, že by žalobci měla být daň doměřena. Žalobce konkrétní poznatky správce daně o založení důvodného předpokladu doměření daně ani nekonkretizoval.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[4] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. V ní setrval na tom, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, jelikož se nevypořádal s odvolací námitkou absolutní neplatnosti smlouvy. Krajský soud žalobní námitku nepřezkoumatelnosti upravil tak, že se věcně zabýval platností smlouvy. Jelikož má za to, že krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, shledává také napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Setrvává také na tom, že lhůta pro stanovení daně již uplynula, k čemuž se odkazuje na čl. IV žaloby. Ohledně nevyzvání k podání dodatečného daňového přiznání namítá, že se až z rozsudku krajského soudu dozvěděl, že správní spis neobsahuje žádné indicie o tom, že by daňová povinnost mohla být nesprávná. Proto namítá neúplnost správního spisu. Žalovaný v bodě 1 napadeného rozhodnutí přiznal, že se nejednalo o namátkovou kontrolu. Z výslechů Pavla Šitiny a V. R. je zřejmé, že je správce daně rovněž kontaktoval. Pavel Šitina se ve výpovědi odkazoval na protokoly z jeho předchozí věci. První protokol o jeho výslechu byl datován před zahájením daňové kontroly u stěžovatele. Proto má za to, že správce daně před zahájením kontroly disponoval údaji z daňové kontroly u Pavla Šitiny (či jeho společnosti) a měl tak dostatečné důvody pro doměření daně i u stěžovatele.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud námitku stěžovatele ohledně neplatnosti smlouvy neupravil. Správně ji posoudil jako námitku nepřezkoumatelnosti. Dospěl k závěru, že se s touto námitkou žalovaný dostatečně vypořádal. Námitku prekluze práva stěžovatel řádně neuplatnil, jelikož se v ní pouze odkazuje na žalobu. Lhůta pro stanovení daně dle žalovaného neuplynula před vydáním napadeného rozsudku, a to s ohledem na vykázanou daňovou ztrátu za zdaňovací období 2013. Námitku neúplného správního spisu shledává nepřípustnou, jelikož ji stěžovatel neuplatnil již v řízení u krajského soudu, ačkoliv tak učinit mohl. Jeho tvrzení, že se jedná o reakci na závěry krajského soudu, je účelové. Spis je kompletní. Žalovaný má za to, že

správce daně nebyl povinen vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. I kdyby tuto povinnost měl a výzvu nevydal, jednalo by se o vadu mající vliv pouze na penále, nikoliv na doměřenou daň.

[6] Stěžovatel v replice zdůraznil, že námitka nepřezkoumatelnosti se týká toho, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neprovedl právní hodnocení smlouvy. To učinil poprvé až krajský soud, což žalovaný nepopírá. Námitku prekluze nepovažuje za nepřípustnou. Tuto žalobní námitku musel zopakovat, jelikož ji chtěl přednést více instancím. Ohledně námitky neúplného spisu doplnil, že zahájení daňové kontroly předcházela vyhledávací činnost správce daně. Pokud správní spis žádnou indicii o pochybení stěžovatele ještě před zahájením daňové kontroly neobsahuje, může to mít pouze dvě vysvětlení. Buďto krajský soud písemnost přehlédl nebo daňový spis nebyl úplný. V prvním případě by se jednalo o zjevnou vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Ve druhém případě by se jednalo o nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Tu stěžovatel nemohl předjímat. Není mu totiž známo, co žalovaný krajskému soudu zasílá. Žalovaný mu mohl zaslat pouze část spisu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost není důvodná.

III.A. Nepřípustné námitky

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasačních námitek. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Z textu daného ustanovení je také zřejmé, že brání i uplatnění jiných námitek než těch, které byly včas uplatněny v řízení před krajským soudem, pokud je stěžovatel nemohl uplatnit již v řízení před soudem prvního stupně (rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, čj. 1 Afs 102/2008-39). Nejvyšší správní soud také nemůže za stěžovatele jakkoliv domýšlet kasační argumentaci (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[9] Stěžovatel v žalobě pouze obecně namítal, že správce daně před zahájením daňové kontroly věděl či alespoň vědět mohl o tom, že dojde k doměření daně, jelikož prováděl vyhledávací činnost a jedná se o skutkově jednoduchou věc. Přesto jej v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud k dané námitce předně uvedl, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení není univerzálním postupem při zjištění jakýchkoliv informací o věci, ale správce daně musí disponovat informacemi v dostatečné kvalitě i kvantitě, aby na jejich základě bylo možné založit důvodný předpoklad pro stanovení daně. Doplnil, že stěžovatel nikterak nekonkretizoval poznatky správce daně, které měly založit důvodný předpoklad doměření daně. Následně stručně shrnul výčet podkladů ve spisu, které měl správce daně k dispozici před zahájením kontroly. Ostatní okolnosti, tedy jaká část ze zjištěných pohledávek připadá na pohledávky z titulu prodeje podniku, zda, jakým způsobem a v jakém rozsahu o nich stěžovatel účtoval, zda a v jakém rozsahu byly pohledávky uhrazeny nebo zahrnuty do základu daně ve zdaňovacích obdobích let 2006–2014, zjišťoval správce daně až v průběhu daňové kontroly. Proto se krajský soud s touto námitkou neztotožnil.

[10] Stěžovatel v reakci na uvedené vypořádání v kasační stížnosti namítá to, že krajský soud vycházel z neúplného spisu. Má za to, že soud buď některou listinu přehlédl anebo mu žalovaný nepostoupil kompletní spis. Proto jeho námitku posoudil nesprávně. Dále konkretizuje indicie, ze kterých má za to, že jej správce daně měl vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Tvrdí, že správce daně neprováděl namátkovou kontrolu. Rozhodné skutečnosti mají plynout také ze svědeckých výpovědí Pavla Šitiny a V. R.

[11] Nejvyšší správní soud k dané námitce konstatuje, že stěžovatel formálně namítá to, že krajský soud vycházel z neúplného spisu. Z obsahu námitky je však zřejmé, že se zejména neztotožňuje s jeho právním posouzením. Stěžovatel v žalobě vznesl zcela obecnou argumentaci týkající se nezákonnosti penále. Svoji argumentaci konkretizoval až v řízení o kasační stížnosti. Důvody pro které shledává postup správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu se v kasační stížnosti a žalobě různí, jak je zřejmé z uvedené rekapitulace. Stěžovateli nic nebránilo, aby konkrétní indicie, ze kterých dovozuje to, že jej správce daně měl vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, tvrdil již v žalobě. Tak však neučinil. I kdyby krajský soud neměl k dispozici kompletní správní spis, což stěžovatel nyní činí sporným, nemohl s ohledem na obecnost námitky dospět k závěru, že je tato námitka důvodná. Aby tak mohl učinit, musel by za stěžovatele argumentaci domýšlet, k čemuž však není oprávněn (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32), popř. by se muselo jednat o zcela evidentní pochybení daňových orgánů, o což se však v nyní posuzované věci nejednalo, jak již vysvětlil krajský soud (bod [9]). Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti již nevychází z obecných východisek, že správce daně před zahájením daňové kontroly prováděl vyhledávací činnost a věc je skutkově jednoduchá. Stěžovatel v kasační stížnosti naopak zcela konkrétně vymezil indicie, které dle něj měl vést k tomu, aby jej správce daně vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Nově uplatněnou argumentaci, včetně námitky neúplnosti spisu, proto Nejvyšší správní soud posoudil jako nepřípustnou.

III.B. Nepřezkoumatelnost

[12] Stěžovatel dále namítá, že napadený rozsudek i napadené rozhodnutí jsou nepřezkoumatelné. Žalovanému vytýká to, že se nevypořádal s jeho odvolací námitkou mířící na absolutní neplatnost smlouvy. Dále tvrdí, že si krajský soud žalobní námitku nepřezkoumatelnosti upravil a zabýval se tím, zda byla smlouva platná, nikoliv tím, zda se žalovaný s námitkou vypořádal.

[13] Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud či žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je mimo jiné nepřezkoumatelné i tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost vůbec nebylo přezkoumání způsobilé (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

[14] Stěžovatel v odvolání namítal zejména to, že jeho pohledávka neexistuje. V rámci této námitky uvedl také dílčí námitku, dle které byla smlouva uzavřena mezi sdružením a společností, což ústí v její absolutní neplatnost. Sdružení totiž nemá právní subjektivitu. Proto nemůže uzavírat smlouvy. Žalovaný se námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu, jejíž součástí byla také dílčí námitka absolutní neplatnosti smlouvy, zabýval v bodech 25 až 51 napadeného rozhodnutí. Žalovaný v bodě 27 uvedl, že smlouva o prodeji podniku byla uzavřena mezi účastníky sdružení a obchodní korporací VELKOOBCHOD NÁSTROJŮ ŠITINA. Stěžovateli tak vznikla pohledávka za touto společností ve výši 13 857 500 Kč. V bodě 52 napadeného rozhodnutí dále doplnil, že s ohledem na zjištěné okolnosti shledal námitky týkající se zpochybnění existence pohledávky a neplatnosti smlouvy za nedůvodné. Námitku neexistence pohledávky shledal jako účelovou. To proto, že sám stěžovatel tvrdil to, že pohledávka ze smlouvy byla zdaněna a následně vedena v podrozvahové evidenci.

[15] Krajský soud se námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, které se týkaly neplatnosti smlouvy a neexistence pohledávky, zabýval v bodech 11 až 15 napadeného rozsudku. V nich předně shrnul vypořádání žalovaného s danými námitkami. Z napadeného rozhodnutí zdůraznil zejména to, že dle žalovaného byla smlouva uzavřena mezi účastníky sdružení a obchodní korporací. Prodávajícím tak nebylo sdružení bez právní subjektivity, nýbrž jeho členové. Námitku existence pohledávky shledal jako účelovou. Proto dospěl k závěru, že se žalovaný s námitkou neplatnosti smlouvy o prodeji podniku zabýval dostatečně. Krajský soud dále doplnil, že ze smlouvy ověřil, že v záhlaví smlouvy jsou na straně prodávajících kromě sdružení uvedení také všichni jeho členové. Proto smlouvu nelze hodnotit jako absolutně neplatnou. Námitku neplatnosti smlouvy vznesl stěžovatel poprvé až v odvolacím řízení. Proto nelze nic vytknout závěru žalovaného, že námitka je nejen nedůvodná, ale také účelová. Žalovaný tak nemusel ani hypoteticky posuzovat otázku, jak by se mělo postupovat v případě absolutně neplatné smlouvy.

[16] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že se žalovaný s dílčí námitkou neplatnosti smlouvy vypořádal, byť nedbale, neboť její vypořádání je pouze implicitní a na první pohled není zřejmé. Měl a mohl tak učinit výslovně a výrazně preciznějí. Z jeho úvah je však přesto zřejmé, že za prodávající považoval jednotlivé členy sdružení, přičemž jedním z nich byl právě stěžovatel, kterému vznikla dotčená pohledávka. Tím se alespoň implicitně vypořádal s námitkou, že kupní smlouva byla absolutně neplatná proto, že byla uzavřena sdružením bez právní subjektivity. Nejvyšší správní soud podotýká, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, *CASINO KARTÁČ*, bod 28). K tomu však NSS neshledal důvod, jelikož z napadeného rozhodnutí lze alespoň implicitně dovodit to, jak žalovaný s námitkou stěžovatele vypořádal. Krajský soud se s námitkou nepřezkoumatelnosti zabýval a dospěl k závěru, že se žalovaný námitkou neplatnosti smlouvy zabýval dostatečně. Napadený rozsudek proto netrpí vadou nepřezkoumatelnosti z důvodu, že krajský soud opomněl žalobní námitku či tím, že přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že se krajský soud částečně zabýval také tím, zda závěry žalovaného obstojí, přestože žalobní námitka stěžovatele mířila výhradně na nepřezkoumatelnost napadeného

rozhodnutí. Tímto postupem však krajský soud nikterak do práv stěžovatele nezasáhl. Proto NSS shledal tuto námitku nedůvodnou.

III.C. Lhůta pro stanovení daně

[17] Stěžovatel setrvává na tom, že lhůta pro stanovení daně již uplynula, k čemuž se odkazuje na svoji žalobní argumentaci. V žalobě činil sporným vliv zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně, která byla ovlivněna daňovou ztrátou. Tvrdil, že zahájením daňové kontroly dojde k přerušení lhůty a tím okamžikem započne běžet nová lhůta, která je dle něj vždy tříletá. Dosavadní výklad NSS, dle kterého zahájením daňové kontroly počne běžet znovu až osmiletá lhůta, považoval za nelogický, jenž popírá základní smysl lhůty samé. Odkázal se také na nález Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, dle kterého je účelem prekluzivních lhůt stimulace správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a zároveň nastolení právní jistoty. Nevidí důvod k tomu, aby po přerušení počala běžet opětovně až osmiletá lhůta pro stanovení daně. Tento přístup dle něj vede k průtahům a popíráním prekluzivní lhůty tak, jak ji vytyčil Ústavní soud. Dle stěžovatele existuje pouze jediná lhůta pro stanovení daně a ta je tříletá. Úpravy této lhůty nemohou nic změnit na tom, že je tříletá. Proto má za to, že je třeba dosavadní judikaturu NSS korigovat. Krajský soud této argumentaci nepřisvědčil. Odkázal se na konstantní judikaturu NSS, dle které lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém mohla být uplatněna daňová ztráta, skončí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Dle krajského soudu nález Ústavního soudu, na který se stěžovatel odkázal, poskytuje pouze obecná východiska, dle kterých je účelem lhůty pro stanovení daně stimulace správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a zajištění právní jistoty daňových subjektů. Tato obecná východiska nepřesvědčila krajský soud o tom, aby se od judikatury NSS odchýlil. Zároveň dodal, že tvrzeným průtahům se stěžovatel mohl bránit prostředky na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. Průtahy samy o sobě nezpůsobují nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně. Proto dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně neuplynula. Základní lhůta měla skončit 1. 4. 2022. Správce daně zahájil daňovou kontrolu 23. 4. 2018. Tohoto dne začala běžet nová lhůta ve stejné délce. Proto napadené rozhodnutí nepochybně nabylo právní moci ve lhůtě pro stanovení daně.

[18] Nejvyšší správní soud k dané kasační námitce předně uvádí, že je zcela obecná a stěžovatel se v ní odkazuje pouze na svoji žalobní argumentaci, se kterou se krajský soud vypořádal. Nejvyšší správní soud je obecně vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Správní soudy však z úřední povinnosti přihlíží i k některým skutečnostem, u nichž již judikatura shledala zásadní význam z hlediska hmotného práva. Pokud by marně uplynula lhůta pro stanovení daně musel by k tomu NSS přihlédnout i v případě, že taková námitka nebyla namítána (nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08). Proto i takto obecnou námitku shledal přípustnou.

[19] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň 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.*

[20] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-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*.

[21] Podle § 148 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1*.

[22] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *od základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví*.

[23] Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů *bylo-li 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*.

[24] Nejvyšší správní soud se vlivem zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně, která byla ovlivněna daňovou ztrátou, zabýval již několikrát, zejména v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, *BOHEMIACHLAD*, bod 37, a na něj navazujících rozsudcích ze dne 28. 7. 2023, čj. 10 Afs 454/2021-53, body 20 a 21, a ze dne 31. 5. 2021, čj. 7 Afs 229/2019-14, bod 23. Podle rozsudku *BOHEMIACHLAD* je v případě ovlivnění lhůty pro stanovení daně daňovou ztrátou pro stanovení jejího začátku rozhodující § 148 odst. 1 daňového řádu a pro stanovení jejího konce § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Pro vyměření daně nadále platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Na takto určenou prekluzivní lhůtu pak dopadají ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavení (odst. 4). Zahájení daňové kontroly tak povede k tomu, že se prekluzivní lhůta, jejíž počátek určuje § 148 odst. 1 daňového řádu a konec § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, přeruší a začne běžet znovu od učinění tohoto úkonu. Všechna uvedená ustanovení tak obstojí vedle sebe. Stále však platí limit stanovený v § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Pokud je tedy lhůta, jejíž konec je stanoven pomocí § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, např. sedmiletá, nehrozí, že by se kvůli zahájení daňové kontroly mohla „prodloužit“ např. na dvojnásobek. Právě maximální délka 10 let zde slouží k tomu, aby prekluzivní lhůty nemohly trvat neúnosně dlouho. Jakkoli NSS připustil, že toto chápání prekluzivní lhůty může působit přísně, jde o nevyhnutelný důsledek toho, že daňové právo dává poplatníkům možnost odečtu daňové ztráty po dobu pěti zdaňovacích období, ale zároveň umožňuje korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty. Jedině výše uvedená interpretace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je tak podle NSS logická, rozumná a ctí právní jistotu (rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2021, čj. 7 Afs 191/2021-35, *Magna Lighting Czech*,

bod 17). Záměrem zákonodárce bylo stanovit podstatně delší prekluzivní lhůty, než je běžné (rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, čj. 10 Afs 3/2020-38, *Nečtinská realitní*, bod 16).

[25] Rozhodující senát neshledal důvody se od této judikatury odklonit. To by ostatně mohl učinit pouze prostřednictvím postoupení věci rozšířenému senátu NSS (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Výklad stěžovatele sporující uvedenou judikaturu NSS zjevně odporuje výslovnému znění zákona a je v rozporu také s jeho smyslem a účelem. Přerušení lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu se totiž nepojí pouze se zahájením daňové kontroly, na což primárně stěžovatel míří, ale také s podáním řádného daňového tvrzení a oznámením výzvy k podání řádného daňového tvrzení. Daňový řád mezi uvedenými důvody přerušení lhůty nikterak nerozlišuje. Proto je nutné k důvodům přerušení přistupovat shodně.

[26] Argumentace stěžovatele spočívá v tom, že přerušením lhůty započne běžet tříletá lhůta, bez ohledu na to, že původní lhůta byla delší z důvodu jejího ovlivnění daňovou ztrátou. To by však ve svém důsledku znamenalo, že by postačilo, aby daňový subjekt podal řádné daňové přiznání až po začátku běhu lhůty pro stanovení daně, čímž by se lhůta přerušila a započala by běžet lhůta nová, která by byla pouze tříletá. Původně až osmiletá lhůta pro stanovení daně by se tak fakticky mohla zkrátit až téměř o pět let úkonem daňového subjektu, v tomto případě opožděným podáním řádného daňového přiznání. Takovýto výklad je však zjevně v rozporu s výslovným zněním § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, jelikož lhůta pro stanovení daně za dané zdaňovací období by dle výkladu stěžovatele mohla skončit dříve než základní lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné uplatnit vykázanou daňovou ztrátu nebo její část. To přitom zákon výslovně vylučuje. Jeho výklad je také v rozporu se smyslem a účelem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Zákonodárce jím zjevně prodloužil lhůtu pro stanovení daně v případě dosažení daňové ztráty tak, aby správce daně mohl v případě budoucího uplatnění této ztráty zkontrolovat i to, zda skutečně vznikla. Proto je nezbytné, aby lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla a zároveň ve všech následujících zdaňovacích obdobích, ve kterých si daňový subjekt může ztrátu uplatnit, neskončila dříve, než základní lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu pro poslední zdaňovací období, ve kterém si daňový subjekt může tuto ztrátu uplatnit. Stěžovatelem nastíněný výklad však uvedenému odporuje.

[27] Stěžovatel zároveň tvrdí, že výkladem NSS dochází v praxi k průtahům. Ani tomuto tvrzení však nelze přisvědčit. Ačkoliv prekluzivní lhůty nepochybně pomáhají i ke zkracování průtahů, nejsou jedinou ochranou, která mají daňové subjekty k dispozici. Daňový subjekt se jim může bránit prostřednictvím podnětu nejblíže nadřízenému správci daně (§ 38 daňového řádu), popř. podáním žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 s. ř. s.). Má tak k dispozici účinné nástroje, kterými může proti případné nečinnosti daňových orgánů brojit.

[28] Nález Ústavního soudu, na který stěžovatel v žalobě odkázal (bod [17]), není s uvedenými závěry v rozporu. Z části nálezu, kterou stěžovatel v žalobě citoval, vyplývá pouze to, že účelem prekluzivních lhůt je stimulace správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a zároveň nastolení právní jistoty. S tímto obecným východiskem Ústavního soudu se NSS ztotožňuje. Jeho závěry s ním nejsou nikterak rozporné. S ohledem na to, že si daňový subjekt může uplatnit daňovou ztrátu v 5 zdaňovacích obdobích

následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje (bod [22]), a správce daně by měl mít možnost tato období řádně zkontrolovat, není prekluzivní lhůta tak, jak ji NSS výše nastínil, nepřiměřeně dlouhá. Nelze opomenout zejména to, že tato lhůta skončí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Delší lhůta pro stanovení daně navíc neslouží pouze správci daně. Daňovému subjektu umožňuje korekci vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty.

[29] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že žalobní argumentace stěžovatele není schopná zpochybnit dosavadní judikaturu NSS ohledně přerušení lhůty pro stanovení daně v případě jejího ovlivnění daňovou ztrátou. Proto také uzavírá, že lhůta pro stanovení daně před vydáním napadeného rozhodnutí neuplynula.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[31] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 5. prosince 2024

Petr Mikeš
předseda senátu