



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců
Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s.r.o.**, IČO: 024 61 587
sídlem Karlov 1119, 594 01 Velké Meziříčí
zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem
sídlem Sluneční nám. 2588/14, 158 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2022, č. j. 13232/22/5200-11433-706599,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Ve věci jde o přezkum výsledku přezkumného řízení ohledně konkludentního platebního výměru, jímž byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů právnických osob za období roku 2016.

První, zamítavé rozhodnutí krajského soudu ve věci zrušil Nejvyšší správní soud, neboť se zdejší soud adekvátně nezabýval námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu k výsledku přezkumného řízení.

II. Shrnutí daňového řízení a argumentů obsažených v žalobě

2. Dne 14. 3. 2017 zahájil Finanční úřad pro Pardubický kraj u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Zahájení daňové kontroly nicméně předcházelo uplynutí lhůty k podání řádného daňového přiznání za toto zdaňovací období, tzn., že k daňové kontrole došlo před vyměřením daně za ono období. V průběhu daňové kontroly následně žalobkyně podala dne 30. 6. 2017 řádné dodatečné daňové přiznání za dotčené období, na jehož základě a před skončením daňové kontroly vyměřil správce daně daň z příjmů právnických osob ve výši 349 410 Kč, a to konkludentním platebním výměrem ze dne 11. 7. 2017, č. j. 1269620/17/2913-00551-706130.
3. Později na základě výsledků daňové kontroly doměřil dodatečným platebním výměrem daň vyšší o částku 694 925 Kč. V souvislosti s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný shledal důvod pro nařízení přezkumu původního platebního výměru ze dne 11. 7. 2017. Žalovaný proto nařídil jeho přezkum s odůvodněním, že pokud probíhala daňová kontrola, nemohla být daň vyměřena konkludentně, nýbrž k vyměření mělo dojít na základě řádného daňového tvrzení a výsledků daňové kontroly. Nadřízený správní orgán v rámci odvolání potvrdil rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutím ze dne 27. 12. 2021, č. j. 76856/21/7100-40110-1020, a správce daně (Finanční úřad pro Kraj Vysočina) dne 1. 2. 2022 vydal v přezkumném řízení rozhodnutí s č. j. 94247/22/2913-00551-706130, kterým konkludentní platební výměr zrušil. Toto rozhodnutí potvrdil napadeným rozhodnutím žalovaný v odvolacím řízení, s částečnými změnami výroku týkajícími se pouze vymezení příslušných ustanovení zákona. Žalobkyně následně proti tomuto rozhodnutí brojila žalobou u zdejšího soudu.
4. Žalobu bylo možné rozdělit na dvě argumentační linie. V prvním okruhu žalobních námitek se žalobkyně ohradila proti postupu finančních orgánů, které zrušily konkludentní rozhodnutí ze dne 11. 7. 2017. Tvrdila, že skutečnost, že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydané v průběhu daňové kontroly, není právní vadou, pro kterou by bylo nutné toto rozhodnutí zrušit. Odkázala přitom na § 139 odst. 1 a 2 daňového řádu, ze kterého dovodila, že správce daně po podání daňového přiznání má dvě možnosti. Buď může vyčkávat s vyměřením daně na konec daňové kontroly, anebo shodně s daňovým přiznáním vyměřit daň a předepsat ji do evidence daní. Daňový řád zná v tomto ohledu pouze jediné omezení, a to, že správce daně musí výsledek vyměření oznámit platebním výměrem podle § 138 daňového řádu a nemůže uplatnit výjimku podle § 140 odst. 1 téhož zákona pro jeho fiktivní doručení. Žalobkyně poukázala na to, že daňová kontrola skončila před zahájením přezkumného řízení a neexistuje žádný legální důvod pro odstranění konkludentního rozhodnutí vydaného podle § 140 daňového řádu. V daňovém řízení při stanovení daně totiž neplatí překážka *res iudicata* (viz § 143 odst. 1 téhož zákona). Správce daně tak může stanovit výši daně několikrát a pro zrušení konkludentního rozhodnutí tedy neexistoval zákonný důvod. Přezkum platebního výměru nelze provést také proto, že ho správce daně dne 3. 7. 2017 nedoručil. Nelze uplatnit fikci doručení podle § 140 daňového řádu z důvodu zahájené daňové kontroly, která vylučuje doručování fikcí.

5. Dále žalobkyně navázala námitkami, jimiž vytkla finančním orgánům, že rozhodovaly již po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně má za to, že tato lhůta uplynula dne 14. 3. 2020 a vysvětlila, že daňová ztráta byla vyměřena za zdaňovací období 2013, přičemž byla uplatněna jako položka snižující základ daně již ve zdaňovacím období 2014. Za zdaňovací období 2015 a 2016 už tedy fakticky nemohla být daňová ztráta uplatněna znovu. Proto nebylo na místě uvažovat o delší lhůtě pro stanovení daně podle § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobkyně odkázala na podporu svých argumentů na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, a dále uvedla, že její tvrzení podporuje i teleologický výklad § 38r zákona o daních z příjmů, kdy cílem ustanovení je podrobit kontrole samotnou daň za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla a též daň za zdaňovací období, v němž je daňová ztráta uplatněna. Tam, kde daňovou ztrátu uplatnit nelze, neexistuje racionální důvod k prodlužování lhůty. Zdaňovací období 2015 a 2016 nebyla zasažena odečtem daňové ztráty, proto je nutno použít právní úpravu lhůt uvedenou v § 148 daňového řádu, nikoliv podle § 38r zákona o daních z příjmů. Žalobkyně nesouhlasí se závěry uvedenými v rozsudku NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, a má za to, že též neobstojí odkaz žalovaného na rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, neboť v něm řešená situace byla odlišná od jejího případu.
6. Žalobkyně je proto přesvědčena, že správce daně nepostupoval podle zákona, pokud zrušil platební výměr v rámci přezkumného řízení, aniž by měl k tomuto postupu oporu v zákoně. Dále setrvává na tvrzení, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 marně uplynula dne 14. 3. 2020, a proto i z tohoto důvodu nebylo možné zrušit rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 11. 7. 2017, č. j. 1269620/17/2913-00551-706130, a to vzhledem k tomu, že podle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu to bylo pro marné uplynutí lhůty pro stanovení daně vyloučeno.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný uvedl, že k vyměření daně může dojít pouze jednou (z důvodu překážky *res iudicata*, litispendence a znění § 143 odst. 1, věta druhá daňového řádu). Správce daně měl přihlídnout při vyměření daně k řádnému daňovému tvrzení a k výsledku daňové kontroly, což neučinil. Dále obsah platebního výměru vyhovuje pouze kritériím pro konkludentní platební výměr podle § 140 daňového řádu a nebylo možné jej doručit jako by se o konkludentní platební výměr nejednalo. Navíc přezkum není omezen pouze na oznámená či pravomocná rozhodnutí.
8. K otázce uplynutí lhůty pro stanovení daně žalovaný zaprvé uvedl, že s meritem věci je zcela mimoběžná, neboť § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu upravuje nikoli lhůtu pro zrušení rozhodnutí v rámci přezkumného řízení, ale lhůtu pro nařízení přezkumného řízení. Přezkumné řízení bylo pravomocně nařízeno rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 27. 12. 2021, č. j. 76856/21/7100-40110-102076, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2021, č. j. 30670/21/5200-11433-706599, jímž byl nařízen přezkum platebního výměru, přičemž uplynutí lhůty pro nařízení přezkumu nemůže být předmětem tohoto soudního řízení. Zadruhé, lhůta pro zrušení rozhodnutí v rámci přezkumného řízení není lhůtou pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu omezena (viz rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008-88). Z procesní opatrnosti žalovaný též vysvětlil, že podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů byla lhůta pro stanovení daně prodloužena. Zároveň uvedl, že rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, je třeba vykládat tak, že na lhůtu pro stanovení daně by neměly

mít vliv okolnosti nedefinované v § 148 daňového řádu, které mohou být v budoucnu měněny.

9. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl pro její nedůvodnost.

IV. Posouzení věci

10. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení ústního jednání (§ 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). V dané věci rozhodoval zdejší soud již podruhé. Nyní byl při opakovaném posuzování vázán právním názorem NSS dle § 110 odst. 4 s. ř. s., vyjádřeném v rozsudku ze dne 24. 10. 2024, č. j. 8 Afs 247/2023-34 (dále „rozsudek NSS 2024“).
11. V první řadě se soud zabýval žalobními námitkami, kterými žalobkyně vytýkala **absenci důvodu pro zrušení konkludentního rozhodnutí**. Těmto námitkám nicméně nebylo možné přisvědčit. Jak již bylo uvedeno v prvním rozsudku zdejšího soudu v projednávané věci, důvodem pro zrušení platebního výměru bylo porušení § 140 odst. 1 daňového řádu ze strany správce daně při vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni konkludentním platebním výměrem, přestože na totožné dani za totožné zdaňovací období probíhala daňová kontrola. Počátek problému konkrétně spočíval ve skutečnosti, že správce daně zahájil daňovou kontrolu zdaňovacího období 2016 dříve, než uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání za toto období. Správce daně ve svém rozhodnutí o zrušení platebního výměru poukázal na to, že daňovou kontrolu lze výjimečně zahájit před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Pokud k tomu však dojde, musí být daň vyměřena na základě řádného daňového přiznání a výsledku daňové kontroly. Správce daně proto v případě žalobkyně nemohl vyměřit daň konkludentně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Měl nejprve vyčkat na výsledek daňové kontroly a daň vyměřit dle § 139 daňového řádu.
12. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 platilo, cit.: *„Neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrze daně daným subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.“* V aktuálním znění toto ustanovení výslovně zmiňuje vedle postupu k odstranění pochybností i daňovou kontrolu. I předchozí znění se ale vykládalo tak, že výjimku z možnosti konkludentního vyměření daně je analogicky třeba vztáhnout i na daňovou kontrolu zahájenou před vyměření daně, jelikož i ta má stejné účinky na vyměření daně jako postup k odstranění pochybností (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 514). Obdobně i důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., který novelizoval § 140 odst. 1 uvádí, že *„se navrhuje zpřesňující úprava, která zobledňuje skutečnost, že platební výměr je v daném případě oznamován daňovému subjektu nejen v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností, ale tím spíše v případě, že byla zahájena daňová kontrola [...]. Tato skutečnost je v současnosti nesporná a navržená změna tedy pouze formálně potvrzuje stávající stav v zájmu vyšší právní jistoty adresátů normy.“*
13. Pokud tedy správce daně vyměřil daň konkludentně v době, ve které na stejné zdaňovací období probíhala daňová kontrola, postupoval v rozporu se zákonem. Zbývá již pouze zodpovědět otázku, zda se jedná o natolik závažnou vadu, pro kterou je nutné konkludentní platební výměr zrušit. Pokud však žalobkyně tvrdí, že nikoli, nelze jí dát za pravdu, neboť

je třeba odmítnout její tvrzení, že správce daně mohl ve lhůtě pro stanovení daně opětovně daň doměřit, neboť podle § 143 odst. 1 daňového řádu při stanovení daně neplatí překážka *res iudicata*. Je pravdou, že podle druhé věty § 143 odst. 1 daňového řádu platí, že právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku. Správce daně tedy může doměřit daň po jejím vyměření. Nicméně daň za stejně zdaňovací období nelze vyměřit opakovaně. Nesprávné je pak tvrzení žalobkyně, že správce daně má na výběr, jakým způsobem vyměří daň – zda počká na výsledek daňové kontroly anebo zda přistoupí ke konkludentnímu vyměření daně. Správce daně má především povinnost postupovat tak, aby došlo ke správnému zjištění a stanovení daně. Pokud v případě zahájení daňové kontroly daňový řád vylučuje možnost vydat platební výměr konkludentně, postup správce daně, který daň přesto tímto způsobem vyměří, aniž by znal její skutečnou výši nebo výsledek daňové kontroly, jednoduše odporuje zákonu. V situaci, jaká nastala v tomto případě, mělo k vyměření daně dojít až po provedení daňové kontroly.

14. Stěžejní je především skutečnost, že vydáním konkludentního platebního výměru správce daně znemožnil vydání platebního výměru, který by zohledňoval výsledek daňové kontroly. Zároveň výsledkem daňové kontroly za zdaňovací období roku 2016 nemohlo být ani doměření daně. Právě z toho důvodu, že k zahájení daňové kontroly došlo dříve, než uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Daňová kontrola by proto v takovém případě mohla vést pouze k vyměření daně. Tomu ale bránil existující konkludentní platební výměr. Proto aby správce daně mohl vyměřit daň na základě výsledku daňové kontroly, bylo nejprve nutné konkludentní platební výměr zrušit a následně daň vyměřit. Konkludentní vyměření daně za zdaňovací období, ve kterém probíhala daňová kontrola, proto představovalo vadu, pro kterou bylo nutné platební výměr zrušit v přezkumném řízení.
15. Pokud jde o námitku žalobkyně, že jí **platební výměr nebyl doručen**, pak je třeba navázat na to, co již soud uvedl v rozsudku ze dne 3. 10. 2023, č. j. 29 Af 16/2022-40. Pokud lze přezkoumat jakékoliv rozhodnutí nezávisle na tom, zda se daňovému subjektu oznamuje nebo ne – přičemž konkludentní výměr se neoznamuje z povahy věci, že je konkludentní (§ 140 odst. 1 věta první daňového řádu) – pak je samozřejmé, že ho lze v přezkumném řízení i zrušit. Jestliže by argumentace žalobkyně byla důvodná, pak by ve výsledku ani nebylo možné „odstranit“ chybný konkludentní platební výměr, který „blokuje“ zákonné vyměření daně, jak se tomu stalo v okolnostech této věci. Výše uvedené závěry byly aprobovány rozsudkem NSS 2024.
16. V rámci druhého okruhu žalobních námitek poukázala žalobkyně na **uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu k rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení**. Lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu podle ní uplynula dne 14. 3. 2020. Žalovaný se naopak domnívá, že lhůta pro zrušení rozhodnutí v rámci již nařízeného přezkumu není omezena lhůtou pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu.
17. Krajský soud se proto nyní zaměřil na otázku, zda i rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu (tj. výsledek přezkumného řízení) musí být vydáno ve lhůtě pro stanovení daně a zda tomu tak případně bylo v nyní projednávané věci.
18. Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nelze daň „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“. Po uplynutí

lhůty pro stanovení daně není správce daně nadále již oprávněn stanovit daň. Pro daňové subjekty proto tento okamžik uplynutí lhůty představuje zakonzervování konečného stavu, který již definitivně vymezuje jeho daňová práva a povinnosti. Tento konečný stav má dvě zákonné výjimky související s daňovými trestnými činy (viz § 148 odst. 6 a 7, případně též rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2011, č. j. 2 Afs 27/2009-61). Z časového hlediska je tedy stanovení daně omezeno zákonnou lhůtou, která činí 3 roky (nanejvýš 10 let), což přispívá k zachování právní jistoty. Jak správci daně, tak daňovému subjektu je tím zajištěno, že jejich daňové vztahy se již do budoucna nemohou změnit vyměřením, doměřením či formou opravného prostředku.

19. Přezkumné řízení je přitom dozorčím prostředkem, který sice slouží primárně k ochraně zákonnosti rozhodnutí správce daně, neboť napravuje zásadní právní vady způsobující nezákonnost rozhodnutí, nicméně je to též prostředek nápravy, který může ovlivnit již pravomocně stanovenou daň. Přezkumné řízení totiž podrobuje přezkumu především ta rozhodnutí, kterými byla stanovena daň v nalézacím řízení. Nelze však akceptovat, aby daň stanovená v nalézacím řízení mohla být měněna (byť v rámci přezkumného řízení) bez ohledu na plynutí lhůty pro stanovení daně. Výsledkem přezkumného řízení může být totiž rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní a ovlivněna bude i výše stanovené daně. Takový zásah skýtá potenciál narušit právní jistotu a změnit daňové povinnosti mezi daňovým poplatníkem a státem, přičemž institut lhůty pro stanovení daně má právě tuto právní jistotu zajišťovat právě vymezením určitého okamžiku, kdy již takové změny přípustné nejsou. Z výše uvedených důvodů je tedy nutné aplikovat tříletou lhůtu vymezenou v § 148 daňového řádu i na rozhodnutí, která jsou výsledkem přezkumného řízení. Daňový řád navíc výslovně nevylučuje její použití, naopak – pojí lhůtu pro stanovení daně podle § 148 se zahájením přezkumného řízení [viz § 122 odst. 3 písm. a)]. Navíc se lhůta pro stanovení daně prodlužuje zahájením řízení o dozorčím prostředku za podmínek uvedených v § 148 odst. 2 písm. c) téhož zákona, kdy smyslem tohoto ustanovení je poskytnout dostatečný prostor pro dokončení řízení o dozorčím prostředku a navazující řízení.
20. V návaznosti na výše uvedené zdejší soud dospěl k závěru, že na případ žalobkyně nelze aplikovat závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008-88, a v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007-73, ve věci *VOP 014, s. r. o.*, ze kterých vyplývá, že obecná tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nevztahuje na konečné rozhodnutí o přezkumném řízení. Z těchto rozhodnutí plyne, že pro řízení o mimořádných opravných prostředcích se uplatní lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v daňovém řádu přímo odkazuje. NSS shledal, že tak tomu není v případě přezkoumání daňových rozhodnutí, neboť § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanovil zvláštní lhůtu pro zahájení přezkumného řízení v délce dvou let následujících po roce, v němž nabylo právní moci přezkoumávané rozhodnutí a je zcela nerozhodné, zda v mezidobí uplynula lhůta pro doměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu, neboť ta již nemůže ovlivnit průběh přezkumného řízení ani řízení o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání. Rozšířený senát nicméně dodal, že řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí musí být dokončeno ve lhůtě deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2 daňového řádu). Zdejší soud nicméně považuje tyto závěry ve vztahu k daňovému řádu za neaplikovatelné, neboť daňový řád upravuje lhůtu pro stanovení daně odlišně. Zaprve,

v zákoně o správě daní a poplatků nebyla lhůta pro nařízení přezkumného řízení vázána na obecnou lhůtu pro stanovení daně, jako je tomu nyní [viz § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu], neboť dřívější zákon obsahoval pouze zvláštní lhůtu pro nařízení mimořádného opravného prostředku v § 55b odst. 2. Dále je argumentace o vylučujícím použití zvláštních a obecných lhůt vystavěna zejména na doslovném znění § 47 zákona o správě daní a poplatků, cit.: „[P]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, [...]“, přičemž zákon stanovil jinak právě v § 55b téhož zákona a žádný odkaz nebyl v části úpravy o řízení o mimořádných opravných prostředcích zakotven. Současný daňový řád však již naopak nepoužívá výše uvedenou formulaci a pouze obecně stanoví, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně a nadto v § 122 výslovně lhůtu pro stanovení daně podle § 148 téhož zákona spojuje s nařízením mimořádného opravného prostředku. Proto lhůtu pro stanovení daně již nelze chápat izolovaně od zvláštní lhůty upravující dobu, do kdy lze nařídit přezkumné řízení, neboť nyní je dle daňového řádu i nařízení pro přezkoumání rozhodnutí vázáno na obecnou lhůtu pro stanovení daně a přirozeně je třeba ji vztáhnout i na skončení přezkumného řízení. Je tedy nutno respektovat, že řízení o nalezení správné částky daně (včetně v rámci dozorčího prostředku) je otevřeno po dobu běhu tříleté prekluzivní lhůty uvedené v § 148 daňového řádu. (v každém případě nanejvýš 10 let), proto se soud jejím plynutím dále zabýval.

21. Na určení konce lhůty pro stanovení daně má však v případě žalobkyně vliv i daňová ztráta, vyměřená za zdaňovací období roku 2013. Žalobkyně ji mohla uplatnit v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Na tyto případy totiž dopadá speciální (delší) lhůta pro stanovení daně upravená v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.
22. Podle § 38r zákona o daních z příjmů platí, že *„Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; [...]“*
23. Je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že se na zdaňovací období 2016 nepoužije delší lhůta pro stanovení daně podle speciálního ustanovení zákona o daních z příjmů, z důvodu, že daňová ztráta byla reálně uplatněna v roce 2014 a maximálně od této doby lze využít speciální lhůty. Ustálená judikatura vychází z toho, že pro počítání lhůty ke stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů není rozhodné, zda daňový subjekt vyměřenou daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (viz např. rozsudky NSS ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019-20, ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-38). Běh lhůty pro vyměření daňové ztráty podle speciálního ustanovení nelze tedy vykládat tak, že počátek této lhůty je odvislý od konkrétního zdaňovacího období, ve kterém byla daňová ztráta poplatníkem uplatněna. Možnost uplatnit daňovou ztrátu zákonodárce vymezil tak, že daňovému subjektu umožnil rozložit daňovou ztrátu do pěti následujících zdaňovacích období. Z hlediska počítání této lhůty však není rozhodné, zda daňovou ztrátu skutečně uplatní, ale to, že tak podle zákona může učinit (viz také např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74). Zcela jednoznačně pak vyvrací výklad žalobkyně i pozdější judikatura NSS, kdy např. v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40 NSS uvedl, cit.: *„Nejvyšší správní soud*

odmítl, že by ke zkrácení běhu lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů mohlo dojít v důsledku takového faktického kroku, jakým je uplatnění daňové ztráty pouze v prvních letech pětiletého období umožněného zákonem.“ Odkázal přitom na rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, ve kterém je uvedeno, že, cit.: „Stejně tak nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že by bylo rozhodné, v jakých obdobích daňovou ztrátu fakticky uplatnila a nikoli potencialita jejího uplatnění. Jak lze dovodit ze samotného textu zákona (zákonodárce by při výkladu prosazovaném stěžovatelkou jistě hovořil o zdaňovacích obdobích, za něž byla ztráta uplatněna) a vyplývá to i z již existující judikatury zdejšího soudu, pro počítání lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období.“ Rozsudek ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, na který odkazovala žalobkyně tomuto narativu též odpovídá. V tomto posledně jmenovaném rozhodnutí je zdůrazněno, že je žádoucí, aby délka lhůty pro stanovení daně byla vázána na skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst daňovou ztrátu), nikoli ji přizpůsobovat skutečností, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu a které mohou být nadto posléze úkony poplatníka legitimně zpětně měněny. Je třeba si uvědomit, že daňový subjekt může zpětně výši daně korigovat, proto § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází z potenciality uplatnění daňové ztráty, nikoliv z toho, zda ji daňový subjekt fakticky uplatnil. Zákonodárce obecně umožňuje daňovému subjektu rozložit daňovou ztrátu do poměrně dlouhého období. Je proto logické, že i správní orgány v tomto případě disponují delším časovým rámcem pro prověřování plnění daňových povinností. Pokud tedy žalobkyně tvrdila, že lhůta pro stanovení daně již uplynula dne 14. 3. 2020 (tj. 3 roky po zahájení daňové kontroly), neboť se podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů počítá od zdaňovacího období, ve kterém byla daňová ztráta skutečně uplatněna, nikoliv od posledního zdaňovacího období, ve kterém uplatněna být mohla, je třeba její tvrzení odmítnout jako nesprávné. Rovněž důvodová zpráva k zákonu o investičních pobídkách, kterou citovala žalobkyně v žalobě, neuvádí žádná tvrzení, která by konkurovala přesvědčivému a ustálenému výkladu správních soudů k § 38r zákona o daních z příjmů.

24. Posledním zdaňovacím obdobím, za které mohla žalobkyně uplatnit daňovou ztrátu za zdaňovací období 2013, bylo zdaňovací období 2018. S přihlédnutím k 38r zákona o daních z příjmů je nutno dospět k závěru, že lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období 2016 proto uplyne spolu s lhůtou pro zdaňovací období 2018, které bylo posledním obdobím, kdy bylo možné daňovou ztrátu uplatnit. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 uplynula lhůta k podání řádného daňového přiznání dnem 1. 7. 2019. Tento den proto začala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu a uplynula by 1. 7. 2022. Daňová kontrola byla sice zahájena dne 13. 7. 2017, avšak ta na běh lhůty vliv neměla, neboť k jejímu zahájení došlo před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Oznámení o stanovení daně a rozhodnutí odvolání též lhůtu neprodloužily vzhledem k tomu, že se tak nestalo v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Dne 7. 10. 2020 byla následně podána žaloba proti platebnímu výměru ze dne 1. 10. 2022, vydanému po skončení daňové kontroly ve věci zdaňovacího

období 2016, přičemž soudní řízení dosud není skončeno a lhůta se staví. Lhůta pro stanovení daně tedy dosud neuplynula. Napadené rozhodnutí (tj. výsledek přezkumného řízení) bylo vydáno dne 6. 4. 2022, jednoznačně před uplynutím lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období 2016, a to i bez ohledu na její stavění v důsledku zahájení soudního řízení.

V. Závěr a náklady řízení

25. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
26. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. července 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu