

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Vodafone Czech Republic a.s.,** se sídlem Vinohradská 167, Praha 10, zast. JUDr. Danielem Weinholdem Ph.D., advokátem se sídlem AK Karlovo náměstí 10/2097, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2011, č. j. 11 Ca 264/2009 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2009, čj. 4798/09-1500-106794. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000. Městský soud žalobě nevyhověl, přitom neakceptoval právní názor stěžovatele stran aplikace ustanovení § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) na všechny poplatníky, kteří vykázali daňovou ztrátu, a to bez ohledu na to, zda čerpali investiční pobídky.

I. Kasační námitky stěžovatele

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s."), tvrdí rovněž, že rozhodnutí soudu trpí nedostatkem důvodů dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel uvádí, že daňová ztráta vykázaná za zdaňovací období roku 2000 byla ve smyslu ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vyměřena ke dni 2. 7. 2001 na základě řádně podaného daňového přiznání. Tuto daňovou ztrátu lze uplatnit dle § 34 odst. 1 ZDP jako položku snižující základ daně nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. V případě, že by se na něj uplatnilo ust. § 38r odst. 2 ZDP, lhůta pro vyměření za zdaňovací období roku 2000 by skončila se lhůtou pro vyměření daně za zdaňovací období 2007/2008 (sedmé zdaňovací období bezprostředně následující po zdaňovacím období roku 2000). V únoru roku 2008 zjistil stěžovatel, že daňová ztráta za období roku 2000 měla být vyšší, než ta, kterou vykázal v daňovém přiznání za rok 2000, proto podal dne 25. 3. 2008 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2000. Správce daně řízení o tomto přiznání zastavil z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2000. Stěžovatel nesouhlasí s názorem žalovaného, že se ust. § 38r ZDP na něj nevztahuje.

Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, který se dle jeho názoru nevypořádal řádně se všemi námitkami, není zřejmé, z jakých důvodů považoval soud jeho námitky za nesprávné a nedůvodné. Stěžovatel v žalobě především tvrdil, že sporné ust. § 38r odst. 2 ZDP se s účinností od 1. 1. 2001 vztahovalo na podílové a investiční fondy; tyto přitom nemohou být za žádných okolností příjemci investičních pobídek. Již díky této samotné skutečnosti tedy nelze přijmout konstatování žalovaného ohledně působnosti § 38r odst. 2 cit. zákona ve znění účinném do 31. 12. 2007 jen na příjemce investičních pobídek. Žalovaný ani městský soud se s tímto argumentem nevypořádal. Městský soud pouze odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, ze dne 31. 8. 2004 a rozsudek téhož soudu č. j. 2 Afs 143/2004 - 105, ze dne 29. 6. 2006, aniž by vyhodnotil argumenty stěžovatele, které vedou k jiným závěrům. Stejně tak postupoval městský soud ve vztahu k argumentům stěžovatele stran důvodové zprávy. Z rozsudku městského soudu není zřejmé, proč nepovažoval argumentaci stěžovatele za důvodnou a z jakého důvodu odmítl námitky vznesené stěžovatelem proti právní argumentaci správce daně.

Stěžovatel tvrdí, že ačkoli byla obdobná právní otázka již řešena judikaturou Nejvyššího správního soudu, není tato pro řešení jeho případu příléhavá a nelze ji bez dalšího použít k posouzení právní otázky v situaci, která je předmětem žaloby. V případech, které byly Nejvyšším správním soudem posuzovány, se jednalo o vztahy, které na rozdíl od situace stěžovatele vznikly před nabytím platnosti a účinnosti sporného ustanovení § 38r. Stěžovatel se však rovněž domnívá, že v odůvodnění rozhodnutí NSS, na něž je odkazováno, nejsou uvedeny právní argumenty, které by byly dostatečným základem pro závěr správního soudu uvedený v napadeném rozsudku s ohledem na situaci a právní argumentaci stěžovatele v žalobě.

Stěžovatel v kasační stížnosti předkládá vlastní interpretaci a polemizuje s interpretací předmětného ustanovení předestřenou Nejvyšším správním soudem ve výše

citovaných rozsudcích z pohledu výkladu jazykového, systematického, historického a teleologického.

Z hlediska jazykového výkladu stěžovatel tvrdí, že znění zákona je zcela jednoznačné, tedy, že existence uplatnitelné daňové ztráty prodlužuje lhůtu pro vyměření daně za všechna zdaňovací období, ve kterých lze tuto ztrátu uplatnit. Stěžovatel si je přitom vědom, že jazykový výklad nelze přeceňovat, nicméně je třeba z něj vycházet, pokud jiné výkladové metody vedou k interpretaci v neprospěch daňového subjektu. Tak je tomu i v případě stěžovatele, odchýlení se od jazykového výkladu, které vede k interpretaci v neprospěch stěžovatele není v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

Systematický výklad vychází dle stěžovatele z umístění právní normy v textu právního předpisu; stěžovatel poukazuje na to, že ustanovení § 38r ZDP ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2000, bylo speciálním ustanovením pro daň z příjmů ve vztahu k ust. § 47 ZSDP. Uvádí, že pro všechny tři situace v § 38r uvedené je shodná jejich objektivní povaha, díky níž nelze ověřit splnění podmínek daných ZDP před uplynutím obecné lhůty pro vyměření daně stanovené v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na dosažení cíle daňového řízení je proto zcela zjevný racionální důvod, proč zákonodárce v jejich případě prodloužil lhůtu pro vyměření nad obecnou lhůtu uvedenou v ust. § 47 cit. zákona. Stěžovatel nesouhlasí s konstatováním NSS, že daňová ztráta je upravena pouze v § 38n ZDP, poukazuje rovněž na ust. § 34 odst. 1 ZDP, právě uplatnění daňové ztráty jakožto položky odčitatelné od daňového základu je důvodem pro zavedení speciální lhůty pro vyměření. Speciální lhůty pro vyměření daně jsou proto uvedeny v § 38r ZDP.

Z hlediska historického výkladu stěžovatel poukazuje na text důvodové zprávy k návrhu zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, kde se v rozhodné části uvádí: „*V zájmu vyloučení promlčení se proto navrhují odpovídající lhůty pro vyměření daně. Ze stejných důvodů se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně.*“ Stěžovatel uvádí, že lze dovodit, že záměrem předkladatele zákona zavést do zákona nový institut (prodloužení lhůt pro vyměření v situaci, kdy stanovení základu daně záleží na okolnosti, která nastane a může být předmětem kontroly až v době, jenž přesahuje obecnou lhůtu pro vyměření a zároveň aplikovat tento institut na všechny věcně obdobné situace, které v oblasti daní z příjmů nastávaly: investiční pobídky formou slevy na dani, daňové ztráty, které lze uplatnit jako odčitatelnou položku, a finanční pronájem. Předkladatelem návrhu zákona o investičních pobídkách bylo Ministerstvo průmyslu a obchodu, dikce novely byla připravena ministerstvem financí; záznam z projednávání návrhu příslušného zákona v Poslanecké sněmovně svědčí o tom, že zákonodárce při přijímání tohoto právního předpisu zcela převzal úmysl jeho předkladatele. Stěžovatel zde rovněž odkazuje na metodické pokyny ministerstva financí z roku 2004, z nichž vyplývá, že odst. 2 ust. § 38r ZDP se na rozdíl od prvního odstavce týká všech poplatníků, kteří vykázali daňovou ztrátu, nejen příjemců investičních pobídek. Rovněž odkazuje na výklady publikované pracovníky ministerstva financí.

Stěžovatel zde poukazuje rovněž na důvodovou zprávu k zákonu č. 261/2007 Sb., kterým byl do ust. § 38r ZDP připojen nový odstavec 4, který uvádí: „*Ustanovení odst. 2 a*

3 se vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu." V důvodové zprávě se přitom uvádí, že se jedná pouze o potvrzení původního záměru, kterým byla univerzální osobní působnost § 38r odst. 2 a 3, a který byl v případě § 38r odst. 2 judikaturou zpochybněn. Dle názoru stěžovatele výše uvedené podporuje právní názor stěžovatele.

Z pohledu výkladu teleologického stěžovatel poukazuje na naplnění základního cíle daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Právě cílem ust. § 38r ZDP bylo zamezit prekluzi, tedy možnosti vyměření daně v situaci, kdy z objektivních důvodů nelze ověřit splnění podmínek daných zákonem o daních z příjmů před uplynutím obecné lhůty dle § 47 zák. č. 337/1992 Sb. Jednotlivé odstavce § 38r ZDP právě takové situace pokrývají. Objektivně – teleologický výklad dle stěžovatele odkrývá závažné mezery v právní argumentaci žalovaného, která byla městským soudem aprobována. V případě popření správnosti výkladu stěžovatele by byly k dispozici pouze dvě možné výkladové alternativy; za prvé, že sporné ust. § 38r odst. 2, jakož i 3, je zbytečné neboť mělo-li by se vztahovat pouze na příjemce investičních pobídek, je těmto speciální lhůta pro vyměření již stanovena na základě odstavce 1. Takový výklad odporuje premise racionálního zákonodárce. Za druhé, že se jedná o dodatečné omezení pro příjemce investičních pobídek, tedy zákonodárce zamýšlel prodloužit lhůty pro příjemce investičních pobídek, kteří zároveň uplatňují ztrátu nebo náklady z titulu finančního pronájmu, a to v období po vyčerpání investičních pobídek. Lhůty pro uplatnění daňové ztráty i doba trvání finančního pronájmu mohou být totiž podstatně delší než období, ve kterém lze čerpat investiční pobídky. Dle stěžovatele neexistuje žádný racionální důvod, který by zákonodárce mohl vést k přijetí právní úpravy odlišně pro poplatníky, kterým byl někdy v minulosti poskytnut příslib investiční pobídky, a pro ostatní poplatníky.

Městský soud zde pouze odkazuje na výše citovaná rozhodnutí NSS, která však vycházejí z odlišného právního i skutkového stavu. Předně předmětem posouzení NSS byla právní otázka, zda mohl správce daně dodatečně vyměřit daň za zdaňovací období roku 1996 (tedy 4 roky před nabytím účinnosti ust. § 38r ZDP), která by bez aplikace tohoto ustanovení byla již prekludována. S ohledem na odlišný skutkový stav stěžovatele (tedy podání dodatečného daňového přiznání za období roku 2000, ve kterém byl již § 38r účinný) nelze se proto dle názoru stěžovatele vypořádat s jeho argumentací (ve skutkově i právně odlišné situaci) pouhým odkazem na citovaný rozsudek NSS. V jednom z uvedených případů byl daňový subjekt ve zcela opačném postavení než stěžovatel, který se naopak domáhá svého práva podat dodatečné daňové přiznání, ve druhém případě pak daňový subjekt požadoval uplatnění normy, která v době vzniku a vyměření jeho ztráty nebyla platná ani účinná.

Stěžovatelem zastávaný výklad vede k závěru, že smyslem právní úpravy je umožnit správně vyměřit daň v situaci, kdy budou skutečnosti rozhodné pro vyměření postaveny najisto až po uplynutí obecné lhůty pro vyměření.

Stěžovatel rovněž argumentuje tím, že ust. § 38r ZDP upravuje postup při uplatnění daňové ztráty pro podílové a investiční fondy – tyto totiž nemohou být za žádných okolností příjemci investičních pobídek – toto ustanovení by se na ně tedy nemohlo vztahovat a bylo by zcela bez významu.

Stěžovatel dále uvádí, že pokud by žalovaný s ohledem na začlenění § 38r ZDP společně s přijetím zákona o investičních pobídkách dospěl jako k jednomu z možných závěrů, že právní předpis věnovaný investičním pobídkám bude obsahovat výhradně normy týkající se příjemců investičních pobídek, nemohl by právní názor žalovaného v dané věci obstát v testu ústavnosti. Jak několikráte uvedl NSS (viz např. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2008 - 44, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64) v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezery v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (in dubio mitius).

Stěžovatel konstatuje, že je třeba brát v potaz, že daň může být vyměřena jak ze strany správce daně, tak i ze strany daňového subjektu. Je současně právem i povinností daňového subjektu odvést daň ve správné výši. Prekluzivní lhůta je obecně lhůtou směřující k ochraně daňového subjektu, pokud tedy není zákonodárcem stanovena dostatečně transparentním způsobem a daňový zákon připouští více možných výkladů, není možné v pochybnostech o jejím uplynutí vyměřit daň k tíži daňového subjektu. Pokud naopak daňový subjekt uplatňuje svoje právo vyměřit daň formou podání dodatečného daňového přiznání, je naopak nutné při použití výkladu směřujícího v jeho prospěch v pochybnostech daň vyměřit. Uvalení daně je dle stěžovatele samo o sobě zásahem do vlastnického práva daňového subjektu, je proto třeba důsledně dbát na dodržení principu právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace.

Stěžovatel trvá na svém závěru, že ust. § 38r odst. 2 ZDP se na jeho věc plně vztahovalo, a že dodatečné daňové přiznání za rok 2000 podal v souladu se zákonem. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání na dani z příjmů právnických osob za roky 1999 – 2003 dne 25. 3. 2008, přitom vycházel z toho, že tak činí v souladu s ust. § 38r ZDP. Vzhledem k tomu, že cit ustanovení platilo do 31. 12. 2007 jen pro okruh subjektů, kterým byla poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, a stěžovatel takovým subjektem nebyl, zastavil správce daně v souladu s ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. řízení, neboť již uplynula lhůta pro vyměření daně.

Žalovaný uvádí, že městský soud ve svém rozhodnutí vysvětlil, proč se od již vyslovených názorů NSS v případě stěžovatele neodchýlil. Není pravdou, že by městský soud považoval za nadbytečné se vyjádřit k argumentům stěžovatele. Žalovaný uvádí, že ust. § 38r odst. 2 ZDP dopadalo do 31. 12. 2007 na okruh subjektů, kterým byla poskytnuta investiční pobídka, od 1. 1. 2008 došlo k novelizaci cit. ustanovení zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kdy byl doplněn odst. 4, který stanovil, že

ustanovení odstavců 2 a 3 se vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu. Doplnění odstavce 4 do tohoto ustanovení po osmi letech od účinnosti ustanovení § 38r ZDP není žádným vyplňováním zákonných mezer, ale je jen rozšířením okruhu subjektů, na které ustanovení § 38r ZDP dopadá. Přechodná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb. uvádějí, že pro daňové povinnosti za roky 1993 – 2008 platí dosavadní právní předpisy. Pokud zákonodárce stanovil v ust. § 38r ZDP odchylný způsob pro běh lhůt pro vyměření, učinil takto pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly právě přijetím zákona o investičních pobídkách, přitom lhůty ve stanovených podmínkách jsou delší než prekluzivní lhůta dle § 47 zák.č. 337/1992 Sb.. Žalovaný konstatuje, že právě toto jsou skutečné okolnosti a souvislosti, které vedly ke vzniku ust. § 38r ZDP, nikoli však teorie o zaplňování mezer zákona (tyto uplatnil stěžovatel v odvolání), či teorie o univerzální působnosti předmětného ustanovení (tyto uplatnil v žalobě a kasační stížnosti). Diskuze mezi MFČR a Komorou daňových poradců obsažená v zápise, jehož se stěžovatel rovněž dovolává, nesvědčí o podpoře názoru stěžovatele, ale naopak Koordinační výbor MF ČR souhlasil s názorem daňových poradců o možnosti použít ust. § 38r ZDP pro poplatníky až od roku 2008, neboť do té doby dopadalo toto ustanovení pouze na příjemce investičních pobídek (nikoli na investiční a podílové fondy). Žalovaný připomíná, že v kasační stížnosti komentovaná důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb. uvedla rovněž, že úprava § 38r ZDP „....(*p*)*otvrzuje původní záměr, kterým byla univerzální osobní působnost ust. § 38r...., který byl judikaturou zpochybněn.*“ Dle názoru žalovaného toto odůvodnění změny v zákoně jen potvrzuje názor soudu na zákaz zpětné účinnosti; dle žalovaného je podstatné ve věci přesné znění zákona, nikoli spekulace o tom, jaký byl úmysl zákonodárce. I kdyby bylo možno si takový úmysl zákonodárce představit, bez jeho vyjádření v textu zákonné normy nemají tyto úvahy žádný právní význam.

Žalovaný se zcela ztotožnil s napadeným rozsudkem městského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Podstatné skutečnosti z obsahu správního spisu

Stěžovatel podal u Finančního úřadu pro Prahu 10 dne 25. 3. 2008 dodatečné daňové přiznání na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000, v němž uvedl vyšší daňovou ztrátu. Správce daně rozhodnutím ze dne 16. 12. 2008, čj. 395642/08/010516108583 řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavil podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zák. č. 337/1992 Sb., v odůvodnění odkázal na lhůtu pro vyměření daně dle ust. § 47 odst. 1 a 2 cit. zákona.

Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal stěžovatel odvolání, v němž namítal, že dodatečné daňové přiznání podal ve lhůtě dle § 38r odst. 2 ZDP; podle uvedeného ustanovení končí lhůta pro vyměření za zdaňovací období, za něž lze tuto ztrátu uplatnit jako položku snižující základ daně, současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Lhůta pro vyměření za rok 2000

končí tedy nejpozději s lhůtou pro vyměření za rok 2007. Dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2000 podal stěžovatel dne 25. 3. 2008, tedy před uplynutím lhůty pro vyměření daně. V odvolání stěžovatel uplatňuje argumenty, které uvádí i nadále v žalobě i kasační stížnosti, mimo jiné polemizuje a nesouhlasí se závěrem Koordinačního výboru KDP ze dne 13. 2. 2008 a uvádí, že takový závěr je v rozporu se zákonem, podotýká, že NSS, z jehož judikatury je vycházeno, řešil situaci, kdy uplatnění § 38r ZDP bylo v neprospěch poplatníka. Stěžovatel se zde dovolává zachování právní jistoty a domnívá se, že je nutno přiznat mu právo podat dodatečné daňové přiznání za rok 2000, neboť takový postup vyplývá z několika možných výkladů ust. § 38r ZDP. Uvádí, že i když předmětná novela platila až od 1. 1. 2008, je nutno v zájmu zachování jeho práv posoudit lhůtu pro vyměření retroaktivně podle novelizovaného ustanovení. Ještě před uplynutím obecné základní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2000 vstoupila v účinnost novela zákona, která zakotvila prodloužení lhůty pro všechny poplatníky, kteří vykázali daňovou ztrátu. Stěžovatel namítl, že se správce daně nevypořádal s právním posouzením aplikace ust. § 38r ZDP jakožto speciálního zákona k ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání připustil, že správce daně se nezabýval vztahem ust. § 38r ZDP a § 47 zák. č. 337/1992 Sb., nicméně výroková část rozhodnutí splňuje všechny náležitosti rozhodnutí a nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Konstatoval, že odůvodnění rozhodnutí o zastavení řízení mělo obsahovat odůvodnění dle § 41 odst. 4 ZSDP, konkr., že podle citovaného ustanovení je možno podat dodatečné daňové přiznání na daňovou ztrátu vyšší nebo daň nižší, a to ve lhůtě pro vyměření dle ust. § 47 cit. zákona.

K argumentaci stěžovatele ustanovením § 38r ZDP, jehož uplatnění se s odkazem na zásadu in dubio mitius dovolával, žalovaný v odůvodnění podrobně vysvětlil, že výklady předestřené stěžovatelem záměrně překrucují jednoznačný text zákona a proč extenzivní výklad stěžovatele nelze akceptovat, poukázal na judikaturu NSS (rozsudky sp. zn. 5 Afs 28/2003, 5 Afs 36/2003, 2 Afs 143/2004), jakož i na stanovisko, které zaujal Koordinační výbor KDP k časové působnosti ustanovení § 38r ZDP a k nepřípustnosti retroaktivity. Poukázal na jednoznačná přechodná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., podle nichž ust. § 38r odst. 2 a 3 ZDP do 1. 1. 2008 dopadalo pouze na příjemce investičních pobídek a uvedené ustanovení lze použít teprve na případy, kdy daňová ztráta vznikla ve zdaňovacím období roku 2008 a později. Žalovaný konstatoval, že časová působnost ustanovení § 38r ZDP nebyla sporná, sporná výkladová praxe byla řešena judikaturou NSS (viz rozsudek 5 Afs 28/2003 - 69 ze dne 31. 8. 2004), přitom žalovaný zcela akceptoval závěr NSS, že použití ustanovení § 38r ZDP od data jeho účinnosti vůči všem poplatníkům by představovalo nepřípustnou retroaktivitu, která by nezákonně zasahovala do hmotněprávní sféry daňových subjektů. Žalovaný podotkl, že každý ústavně přípustný zásah retroaktivity je nutno expressis verbis zakotvit v zákoně, neboť jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu.

V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný rovněž poukázal na to, že vyměřit daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2000 bylo možno v souladu s § 47 zák. č. 337/1992 Sb. Ve světle současné judikatury pouze do konce roku 2006, jelikož byly činěny úkony dle § 47 odst. 2 cit. zákona – zahájena kontrola dne 31. 1. 2003. I z pohledu ust. § 47

cit. zákona, tak jak uvádí ve svém rozhodnutí správce daně, tedy lhůta pro vyměření daňové ztráty za rok 2000 v době podání dodatečného daňového přiznání v roce 2008 uplynula.

Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal s námitkami stěžovatele, konstatoval, že u poplatníka jemuž nebyla poskytnuta investiční pobídka, lze ust. § 38r odst. 2 a 3 ZDP poprvé použít v případech, kdy vykáže daňovou ztrátu počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008, toto ustanovení na ztráty vzniklé před nabytím účinnosti novely cit. ustanovení nelze proto použít.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, v níž uplatnil argumentaci shodně, jak činí nyní v kasační stížnosti.

IV. Argumentace městského soudu

Městský soud stran právního posouzení aplikace ust. § 38r ZDP vycházel z argumentace obsažené v rozsudcích NSS č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, č. j. 2 Afs 143/2004 - 105, přitom konstatoval, že neshledal důvod se od právního názoru, který zde Nejvyšší správní soud vyslovil, odchýlit. Městský soud se rovněž zabýval námitkami stěžovatele stran použití výkladů, které NSS v citovaných judikátech použil, zejména poukázal na rozsudek č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, který se podrobně vypořádal se všemi interpretačními metodami, a z něhož je zjevné, na základě jaké interpretace NSS k právním závěrům dospěl; městský soud rovněž uvedl, že není možno argumentovat stěžovatelem namítanými nedostatky legislativního procesu (tzv. přílepky), neboť o takovou situaci se nejedná. Městský soud uvedl, že pokud zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách upravil jako jednu z investičních pobídek slevu na daních z příjmů, je pak logické, že se uvedený zákon dotýká zákona o daních z příjmů, a je rovněž logické, že tento je rovněž měněn; důvodem změny zákona o daních z příjmů bylo právě přijetí zákona č. 72/2000 Sb.

Městský soud rovněž uvedl, že souhlasí se stěžovatelem, že v případě cit. rozsudků NSS se jednalo o jiný skutkový stav, nicméně to neznamená, že právní závěry, které byly při posuzování učiněny, nelze použít, a to zejména za situace, kdy předmětný rozsudek se zabýval i personální působností ustanovení § 38r ZDP, resp. tím, zda cit. ustanovení prodlužuje lhůtu pro vyměření daně z příjmů i u jiných daňových subjektů než u těch, kterým byla poskytnuta investiční pobídka podle zákona č. 72/2000 Sb. V tomto směru rozsudek zcela jednoznačně právní názor na tuto otázku vyjádřil. Městský soud rovněž odkázal na to, že i v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 143/2004 - 105 je vyjádřen shodný právní názor, přitom předmětem řízení v tomto případě bylo obdobně, jak je tomu nyní v případě stěžovatele, rozhodnutí o zastavení řízení ve věci dodatečně podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, tedy věc skutkově shodná.

Městský soud rovněž uvedl, že v obou případech, které NSS posuzoval, přitom bylo rozhodným zdaňovacím obdobím období předcházející účinnosti zákona č. 72/2000 Sb., nicméně tato skutečnost pro posouzení otázky nyní sporné, tzn., zda se stěžovatel může dovolávat ust. § 38r ZDP v případě podání dodatečného daňového přiznání, není rozhodná, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem zastavení

řízení o dodatečném daňovém přiznání nebyla skutečnost, že by za zdaňovací období roku 2000 nebylo možno podle právní úpravy postupovat (tzn. hledisko časové), ale důvodem pro zastavení řízení byl závěr o tom, že žalobce nemá postavení subjektu, který by se uvedeného ustanovení mohl dovolávat.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžejní námitkou stěžovatele je právní posouzení stran aplikace ust. § 38r ZDP v případě vyměření daňové ztráty za rok 2000, konkr., zda stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu za předmětné zdaňovací období v zákonné lhůtě, učinil-li tak v roce 2008. Stěžovatel se přitom dovolává obecné působnosti citovaného ustanovení na všechny daňové subjekty, nikoli pouze na ty, které byly příjemci investičních pobídek.

Nejvyšší správní soud předně shledal zcela nedůvodné námitky, kterými stěžovatel směřuje do nedostatečného odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu, když tvrdí, že soud pouze převzal odůvodnění citované judikatury Nejvyššího správního soudu, přitom se nezabýval odlišností skutkového stavu ani neprovedl vlastní interpretaci zákona s ohledem na argumentaci stěžovatele uvedenou v žalobě.

Ztotožnil-li se městský soud s interpretací ustanovení § 38r ZDP tak, jak ji provedl Nejvyšší správní soud v uváděné judikatuře, není třeba, aby právní názor vyslovený v judikátech, na které městský soud odkázal a z nichž relevantní části citoval, opakovaně podrobně odůvodňoval. Městský soud přitom bral v potaz i odlišný stav skutkový a odůvodnil, proč v dané věci, tj. při posouzení hlediska věcného (zda stěžovatel je příjemcem investiční pobídky, tedy subjektem, na který lze ust. § 38r ZDP vztáhnout), nikoli hlediska časového (zda za dané zdaňovací období lze cit. ust. aplikovat), právní závěry již vyslovené lze aplikovat i ve věci stěžovatele. Nadto se městský soud nad rámec argumentace, na kterou odkázal, zabýval i relevantním dopadem přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Stran posouzení dopadu předmětného ustanovení na daňové povinnosti stěžovatele nepovažuje Nejvyšší správní soud odůvodnění rozsudku městského soudu za nedostačující.

Nejvyšší správní soud předně považuje za nutné korigovat názor stěžovatele stran jeho názoru o právu daňového subjektu na vyměření daně.

Daň nevyměřuje daňový subjekt, ale vždy správce daně, a to rozhodnutím (platebním výměrem). Vyměřit daň je tedy právem, resp. oprávněním správce daně, nikoli daňového

subjektu. Zákon č. 337/1992 S., o správě daní a poplatků, stanoví daňovému subjektu především povinnost podat v zákonem stanovené lhůtě a zákonem stanovenou formou daňové přiznání, v němž je povinen si daň sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši (§ 40 odst. 13 zák. č. 337/1992 Sb.). Nesplní-li daňový subjekt tuto povinnost, je správce daně oprávněn vyzvat jej k podání daňového přiznání (popř. též dodatečného daňového přiznání). Nebylo-li podáno daňové přiznání včas, a to ani po výzvě správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň způsobem, který mu zákon umožňuje (§ 44 cit. zákona).

Aby mohla být daň vyměřena, je nutno ji nejdříve přiznat a stanovit; z hlediska časové posloupnosti lze hovořit tedy o dani přiznané (povinnost daňového subjektu), dani stanovené a dani vyměřené, popř. doměřené (oprávnění správce daně). Daň může být vyměřena (doměřena) pouze tehdy, byla-li a priori přiznána, resp. stanovena, přitom vyměřit ji je správce daně oprávněn pouze v zákonné lhůtě. Lhůtu pro vyměření daně obecně stanoví § 47 v odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. V rámci této zákonné lhůty však musí daňový subjekt a priori podat i dodatečné daňové přiznání, požaduje-li, aby daň byla stanovena, resp. doměřena v jiné výši, než ji původně vyměřil správce daně na základě údajů, které daňový subjekt dříve uvedl ve svém předchozím daňovém přiznání.

Lhůta pro vyměření daně obecně byla v rozhodném období upravena v § 47 zák. č. 337/1992 Sb., zvláštní lhůta pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů byla (a je) dále upravena v § 38r ZDP. Lze tak obecně konstatovat, že ust. § 38r ZDP *je lex specialis* k ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb.; a daňový subjekt může dodatečné daňové přiznání na daňovou ztrátu vyšší nebo nižší podat v rámci těchto lhůt.

Výše citované ustanovení ZDP však lze uplatnit pro jiné daňové subjekty než příjemce investičních pobídek, tedy i pro stěžovatele, až na základě zákona č. 261/2007 Sb.,o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2008, nikoli na základě zákona č. 72/2000 Sb, o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, jak tvrdí stěžovatel. Vzhledem k argumentaci, k níž na základě jednotlivých interpretačních pravidel Nejvyšší správní soud již ve své předchozí judikatuře, na kterou je odkazováno, dospěl, nepovažuje soud za potřebné zabývat se polemikou stěžovatele k jednotlivým výkladům, které Nejvyšší správní soud již provedl. Gramatický, historický, systematický i teleologický výklad příslušných ustanovení ZDP vede k závěru, že lhůty pro vyměření daňové ztráty do 1. 1. 2008 se řídily toliko ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., a že ustanovení § 38r ZDP se až do jeho novelizace zákonem č. 261/2007 Sb., na poplatníky, kteří nebyli příjemci investičních pobídek, nevztahovalo. Nejvyšší správní soud opětovně nad rámec uvedeného konstatuje, že pokud by se úprava běhu lhůt pro vyměření daňové ztráty měla vztahovat na všechny poplatníky daně z příjmů – tedy nikoli pouze na ty, kterým byly poskytnuty investiční pobídky, systematicky by taková úprava běhu lhůt pro vyměření (s odkazem na § 47 zákona č. 337/1992 Sb.) byla začleněna do ust. § 38n zákona o daních z příjmů, který upravuje daňovou ztrátu, přitom v odst. 2 stanoví mimo jiné, že při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti, daňová ztráta se vyměřuje, přičemž při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Uvedené ustanovení neobsahuje žádný odkaz svědčící jinému postupu pro běh lhůt pro vyměření daňové ztráty než ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb.

Zpochybňuje-li stěžovatel výklad systematický a namítá, že daňová ztráta je upravena i v jiných ustanoveních ZDP než jen v § 38n, konkrétně v § 34 ZDP, je tato námitka zcela účelová a irelevantní. Citované ustanovení nikterak nesouvisí s vyměřením daňové ztráty, ale upravuje zde daňovou ztrátu jako jednu z několika možných odčitatelných položek od základu daně (vedle např. odečtu na výzkum a vývoj a dalších); souvisí tedy výhradně se stanovením základu daně, resp. se stanovením výše daňové povinnosti, nikoli již však s jejím vyměřením. Přitom zákon zde stanoví, že odečíst od základu daně lze daňovou ztrátu, která byla již vyměřena.

Nejvyšší správní soud stran otázky působnosti ustanovení § 38r odst. 2 ZDP ve znění účinném do 1. 1. 2008 nemá důvodu se odchýlit od svých předchozích závěrů. Pokud cit. zákon v samostatném ustanovení §38r stanovil odchylný způsob pro běh lhůt pro vyměření, nutno tak historickým, systematickým, logickým i teleologickým výkladem dospět k závěru, že takto učinil pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly vybraným daňovým subjektům právě v souvislosti s přijetím zákona o investičních pobídkách, neboť žádný jiný důvod, svědčící nutnosti obecného prodloužení lhůty stanovené v § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. k doměření daně za období, kdy daňová ztráta vznikla a byla již vyměřena, ve vztahu k ust. § 34 odst. 1, ust. § 38n zákona o daních z příjmů, nelze shledat. Nad rámec uvedeného lze poznamenat, že možnost odečtu daňové ztráty byla v ust. § 34 ZDP vždy, již od roku 1993 stanovena v delší lhůtě než činila obecná prekluzivní lhůta stanovená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Daňová ztráta deklarovaná poplatníkem ve zdaňovacích obdobích 1993 a 1994 nebyla správcem daně vyměřována, ustanovení o lhůtách upravených v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. se neuplatnilo. Zákonem č. 149/1995 Sb. bylo do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů doplněno ustanovení § 38n nazvané daňová ztráta; současně v přechodných ustanoveních byl upraven postup pro vyměření daňové ztráty, a to tak, že tato se poprvé vyměřila za rok 1995. Zákonodárce neshledal důvod pro speciální úpravu pro vyměření daňové ztráty v jiných lhůtách než dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., a v žádné novelizaci ZDP až do zák. č. 261/2007 Sb. takovou zásadní změnu úpravy neprovedl.

Závěry, k nimž dosavadní judikatura správních soudů stran aplikace ust. § 38r ZDP dospěla, lze nově (neboť v době vydání rozsudku č. j. 5 Afs 28/2003 - 69 ze dne 31. 8. 2004 nebyl ještě zákon č. 261/2007 Sb. vydán) podpořit rovněž i úpravou přechodných ustanovení v zákoně č. 261/2007 Sb., v nichž se stanoví: „*Pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou § 6 odst. 9 písm. m), § 15 odst. 4 a § 18 odst. 4 písm. b), se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.*“

Z uvedeného je zcela zjevné, že ustanovení § 38r ZDP, v němž byl nově doplněn odst. 4, který výslovně původní působnost citovaného ustanovení rozšířil i na jiné subjekty, se pro účely vyměření daňové ztráty použije poprvé až na daňovou ztrátu, kterou by stěžovatel vykázal za rok 2008, tzn. v daňovém přiznání podaném v roce 2009.

Neobstojí zde argumentace stěžovatele principem in dubio mitius ani tvrzení, že novelizací provedenou zákonem č. 261/2007 Sb. (po osmi letech aplikace daného ustanovení ve správní i soudní praxi) byla stávající právní úprava pouze potvrzena a

upřesněna. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné odkázat v této souvislosti např. na rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu č. j. 7 Afs 54/2006 – 155 ze dne 16. 10. 2008, v němž se mimo jiné uvádí: „*(P)okud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.*“ V daném případě však zákonodárce neprováděl žádné formulační vyjasnění, ale výslovně začleněním nového odstavce, a v kontextu s přechodnými ustanoveními, rozšířil od určitého data působnost zákonného ustanovení i na jiné subjekty než na ty, kterým v souvislosti s přijetím zákona o poskytování investičních pobídek, jehož dopad do daňové sféry subjektů - jejich příjemců - je zcela logicky neodmyslitelný, byl určen. Nejvyšší správní soud konstatoval např. i ve výše zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, že lhůta pro vyměření daně obsažená v ust. § 38r ZDP je lhůtou hmotněprávní, nelze ji proto aplikovat zpětně na právní stav, který zde byl před 1. 1. 2008.

Stanovil-li v přechodných ustanoveních výslovně zákonodárce účinnost této změny v § 38r ZDP, (resp. ji nezahrnul do výjimky) až počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008, (tzn. že se týkalo až daňové ztráty uplatněné v daňovém přiznání v roce 2009), nelze dospět k jinému závěru, než že před tímto datem se dané ustanovení v odst. 2 a 3 na jiné subjekty než příjemce investičních pobídek nevztahovalo. Nelze zde proto hovořit o upřesnění zákona, jak tvrdí stěžovatel, neboť mělo-li by tomu tak být, musel by zákonodárce přechodná ustanovení upravit jinak, resp. ve vztahu k ust. § 38r odst. 4 ZDP by žádná přechodná ustanovení nebyla upravena, neboť by jich nebylo třeba.

Lze rovněž odkázat např. na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 6. 1994, č. j. 6 A 59/93 - 43, v němž se konstatuje: „*Soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvede, nikoli z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil. Při aplikaci ustanovení nejasných, rozporných a mezerovitých je soud zajisté povinen užít obecně uznávaná interpretační pravidla. Nelze však interpretovat něco, co v zákoně není, nebo interpretací k takovému závěru dospět.*“ Rovněž tak lze poukázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02, v němž se mino jiné uvádí, že „*(s)tát má při zdaňování poměrně širokou volnost, avšak i zde platí, že stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrno, že tak činí ve veřejném zájmu.*“ Pokud tedy stát hodlal přiznat určité „znevýhodnění“ skupině subjektů – v daném případě těm, kteří v daňovém přiznání vykazují daňovou ztrátu (a nejsou v režimu investičních pobídek) oproti těm daňovým subjektům, kteří vykazují daňovou povinnost a daně platí, v tom, že správci daně poskytl delší lhůtu pro vyměření daně, byl povinen tak učinit zcela konkrétně a jednoznačně; tak učinil až v zákoně č. 261/2007 Sb., nikoli již v zákoně č. 72/2000 Sb.

Nejvyšší správní soud si je konečně vědom např. nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž se konstatuje: „*Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).*“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že považuje za nepřípustné výklad téhož ustanovení zákona odvíjet od

postavení daňového subjektu, tzn. zda ten který výklad je v jeho prospěch či neprospěch. Současně podotýká, že ne každá interpretační nejasnost vždy nutně povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu. Uplatnění zásady in dubio mitius má místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňujte vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

V projednávané věci, jak již bylo výše uvedeno, nebyly dány dvě či vícero srovnatelných výkladových alternativ, nadto zákonem výslovně byla změna lhůt pro vyměření daně v případě daňové ztráty provedena až pro zdaňovací období rolu 2008. Nadto je třeba zdůraznit, že stěžovatel v době, kdy dodatečné daňové přiznání podával, tj. v únoru r. 2008, již nebylo pochyb o věcné působnosti ust. § 38r ZDP, neboť zde byla jednoznačná dikce zákona, vyplývající z přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., účinného již od 1. 1. 2008.

Stěžovatel podal řádné daňové přiznání, v němž vykázal daňovou ztrátu v roce 2000, dodatečné daňové přiznání, v němž si uplatnil vyšší daňovou ztrátu (tzn. daňovou povinnost de facto snižoval), podal až v roce 2008; vzhledem k tomu, že poslední úkon ve vztahu ke stěžovateli byl proveden v roce 2003, bylo daňové přiznání podáno zjevně až po lhůtě stanovené v § 47 zák. č. 337/1992 Sb. Správce daně zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu uplynutí lhůty stanovené v § 47 zák. č. 337/1992 Sb., zcela v souladu se zákonem. Přitom zjevně vycházel z premisy, že ust. § 38r se zde nepoužije, byť tak výslovně v odůvodněné neuvedl, což mu nelze vyčítat. K argumentaci uplatnění ust. § 38r ZDP přistoupil stěžovatel až v podaném odvolání, s touto argumentací se žalovaný řádně vypořádal.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému konstatuje, že se městský soud řádně vypořádal s námitkami stěžovatele uplatněnými v žalobě, přitom dospěl ke správnému právnímu závěru stran působnosti ust. § 38r ZDP, který rovněž přezkoumatelným způsobem odůvodnil.

S přihlédnutím k výše uvedenému nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než kasační stížnost zamítnout.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.), žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady přesahující rámec jeho běžné správní činnosti v řízení nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 2. února 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu