

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **LUANA, s. r. o.,** se sídlem Zelené údolí 1041, Liberec, zastoupená JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 7. 9. 2011, č. j. 59 Af 25/2010 - 31,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2010, č. j. 8178/10-1500-506118. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Krajský soud žalobě nevyhověl, přitom neakceptoval právní názor stěžovatele stran aplikace § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

I. Kasační námitky stěžovatele

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona 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 poté, co zrekapituloval skutkový stav, uvádí, že vykázal v roce 2003 daňovou ztrátu, která byla vyměřena a kterou byl oprávněn uplatnit jako položku odečitatelnou od základu daně až v sedmi následujících zdaňovacích obdobích. Stěžovatel odcitoval §38r odst. 2 ZDP. Poukazuje na důvodovou zprávu k návrhu zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, z jejíhož textu je dle stěžovatele zřejmé, že z důvodu možnosti kontroly splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty se navrhuje prodloužení lhůt pro vyměření daně v případech uplatnění daňové ztráty. Ani text zákona ani důvodová zpráva nijak nespojují prodloužení lhůty pro vyměření daně v případě daňové ztráty s daňovými subjekty, které čerpají investiční pobídku. Stěžovatel tak neměl v roce 2003 a v následujících letech důvod se domnívat, že se na něj § 38r ZDP nevztahuje.

Je pravdou, že v roce 2007 přijatý zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů (zákon č. 261/2007 Sb.) s účinností od 1. 1. 2008 novelizoval text §38r ZDP tak, že byl vložen odst. 4, dle něhož se § 38r odst. 2,3 vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu. Z této novelizace by se mohlo zdát, že zákonodárce hodlal změnit dosavadní zákon o dani z příjmů, opak je však pravdou, neboť text důvodové zprávy zněl následně: „*Úprava potvrzuje původní záměr, kterým byla univerzální osobní působnost § 38r odst. 2 a 3 a který byl v případě § 38r odst. 2 judikaturou zpochybněn.*“ Z výše uvedeného textu je zřejmé, že již od samého počátku byl zákonodárce veden úmyslem, aby se § 38r odst. 2 vztahoval na všechny daňové subjekty, nejen na subjekty čerpající investiční pobídky. Stěžovatel je tak přesvědčen o správnosti svého postupu a rozhodnutí správce daně, žalovaného i soudu považuje za nezákonná.

Krajskému soudu stěžovatel vytýká, že pouze odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, ze dne 31. 8. 2004, který dle stěžovatele nelze na jeho situaci použít. Stěžovatel se ve své žalobě časovou působností § 38r ZDP, jež řešil odkazovaný judikát, nezabýval a neměl důvod zabývat, neboť stěžovatel neuplatňoval ztrátu za období předcházející přijetí § 38r ZDP.

Pokud jde o další odkazovaný rozsudek téhož soudu č. j. 2 Afs 143/2004 - 105, ze dne 29. 6. 2006, předmětem kterého byl přezkum tvrzeného zásahu do zásady dvojinstančnosti, tak i tato věc na stěžovatele nedopadá. Ačkoli v něm byla řešena otázka osobní působnosti § 38r odst. 2 ZDP, nebyl tento závěr pro rozhodnutí o věci rozhodující. Nejvyšší soud se v něm se všemi možnými v úvahu přicházejícími argumentačními pozicemi nevypořádal a ani vypořádat nemohl, neboť až po jeho vydání došlo k novelizaci § 38r zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Stěžovatel je tak přesvědčen, že krajským soudem zmiňovaná judikatura nepředstavuje ucelenou a bezrozpornou ustálenou rozhodovací praxi. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu, který neshledal nejasnost citovaného ustanovení a tudíž aplikaci zásady *in dubio pro libertate*. Dle stěžovatele samotný § 38r odst. 2 ZDP neuvádí, že by se zde stanovené prodloužení vyměřovací lhůty vztahovalo jen na subjekty, kterým byla

poskytnuta investiční pobídka. Soud tedy ke svému závěru musel dospět výkladem, aniž by ovšem uvedl, jaký výklad použil. Výklad použitý soudem není jediný možný. Ačkoliv byl § 38r vložen do zákona o daních z příjmů zákonem o investičních pobídkách, tato skutečnost sama o sobě nemusí znamenat, že všechny odstavce předmětného ustanovení se vztahují pouze na subjekty, kterým byla poskytnuta investiční pobídka. Z důvodové zprávy k návrhu zákona o investičních pobídkách nic takového nevyplývá. Naopak, dle stěžovatele z důvodové zprávy je zřejmé, že zákonodárce měl v úmyslu prodloužit vyměřovací lhůty v různých případech, kdy zákon umožňuje daňovým subjektům snižovat jejich daňovou povinnost (odst. 1- snížení daňové povinnosti investiční pobídkou ve formě slevy na dani, odst. 2 - snížení daňové povinnosti uplatněním daňové ztráty, odst. 3 - snížení daňové povinnosti uplatněním nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku). Tomuto výkladu zcela odpovídá i pozdější novelizace § 38r ZDP. Bylo by také nadbytečné prodlužovat vyměřovací lhůty u subjektů, kterým byla poskytnuta investiční pobídka, v případech uplatnění daňové ztráty a uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, když prodloužení vyměřovacích lhůt bylo obsaženo již v § 38r odst. 1 jako důsledek poskytnutí investiční pobídky formou slevy na dani. Problematika uplatnění daňové ztráty a uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku ani s problematikou poskytování investičních pobídek formou slevy na dani nijak věcně nesouvisí a omezovat aplikaci § 38r odst. 2 a odst. 3 ZDP jen na subjekty, kterým byla poskytnuta investiční pobídka, proto také znamená založení zásadní nerovnosti v právech a povinnostech daňových subjektů pouhým výkladem zákona, aniž by pro takovou nerovnost existoval racionální a obhajitelný důvod. Lze se tedy domnívat, že § 38r odst. 2 ZDP měl v období od 1. 5. 2000 do 31. 12. 2007 co do osobního rozsahu své působnosti přinejmenším dvě možné výkladové varianty, které obě mohou představovat legitimní výklad tohoto ustanovení. Již tato situace sama o sobě podle názoru stěžovatele dostačuje k tomu, aby správní orgány a posléze soud přihlédly k zásadě *in dubio pro libertate*, a to ve shodě s rozhodovací praxí Ústavního soudu České republiky (např. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 643/06). Navíc je třeba opakovaně uvést, že zákonodárce v důvodové zprávě k návrhu zákona č. 261/2007 Sb., jednoznačně deklaroval svůj počáteční úmysl nezužovat osobní působnost § 38r odst. 2 a odst. 3 ZDP na subjekty, kterým byla poskytnuta investiční pobídka, což významně podporuje závěr, že výklad § 38r odst. 2 ZDP by měl směřovat k tomu, že toto ustanovení lze aplikovat také na situaci stěžovatele.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že § 38r odst. 4 ZDP, podle kterého se § 38r odst. 2 tohoto zákona vztahuje na všechny daňové subjekty, lze aplikovat až s účinností od 1. 1. 2008 a postupovat podle něj v případě daňových subjektů, které vykážou daňovou ztrátu počínaje 1. 1. 2008, z důvodu, že má hmotněprávní účinky.

Ani s tímto závěrem stěžovatel nesouhlasí a má za to, že se v tomto případě opět jedná o výklad právního předpisu v neprospěch stěžovatele, aniž by k takovému závěru jednoznačně směřoval text zákona. Jak již bylo uvedeno, § 38r odst. 4 ZDP byl do zákona vložen zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tento zákon přitom neobsahuje výslovné přechodné ustanovení, které by řešilo, odkdy má nově vložený § 38r odstavec 4 ZDP časově působit. V případě stěžovatele platí, že vyměřovací lhůta za zdaňovací období roku 2005 nemohla skončit dříve než k 31. 12. 2008. Pokud již od 1. 1. 2008 vstoupila v účinnost novelizace ZDP, která jednoznačně deklarovala, že § 38r

odst. 2 ZDP se vztahuje na všechny subjekty, tedy i na stěžovatele, pak i tato novelizace mohla mít za následek prodloužení lhůty pro vyměření daně za rok 2005, neboť tato lhůta zůstala v roce 2008 otevřená a aplikace § 38r odst. 4 ZDP ve vztahu ke stěžovateli tak žádné hmotněprávní účinky nemá. Otevřená vyměřovací lhůta účinností nového § 38r odst. 4 ZDP pouze zůstala i nadále otevřená. Aplikaci § 38r odst. 4 zákona ZDP na zdaňovací období roku 2005 žádné zákonné ustanovení explicitně nebrání. Opět se tedy jedná o otázku výkladu předmětného zákonného ustanovení. Pakliže měl soud v této situaci *názor,* že aplikace uvedeného ustanovení v případě stěžovatele není možná, pak opět bylo namístě zvažovat, které ze dvou možných výkladových variant dát přednost a z jakého důvodu. Na tomto místě se tedy stěžovatel opětovně dovolává zásady *in dubio pro libertate,* respektive *in dubio mitius,* podle které mělo být v případě vícero výkladových variant přihlédnuto k tomu výkladu, který nejméně zasahuje a omezuje práva stěžovatele, tedy výkladu, že § 38r odst. 4 ZDP lze na situaci stěžovatele aplikovat.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření ze dne 12. 12. 2011 odkazuje na svá předchozí vyjádření. Žalovaný se zcela ztotožnil s napadeným rozsudkem krajského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Podstatné skutečnosti z obsahu správního spisu

Stěžovatel podal u Finančního úřadu v Liberci dne 1. 7. 2009 dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, v němž uvedl vyšší daňovou ztrátu. Správce daně rozhodnutím ze dne 19. 3. 2010 řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavil podle § 27 odst. 1 písm. d) zák. č. 337/1992 Sb., v odůvodnění odkázal na lhůtu pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 citovaného zákona. Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal stěžovatel odvolání, které žalovaný dne 13. 10. 2010 rozhodnutím č. j. 8178/10-1500-506118 zamítl. Žalovaný uvedl, že za rok 2005 lze u stěžovatele daň z příjmů vyměřit jen do konce roku 2008. Ustanovení § 38r odst. 2 ZDP na věc stěžovatele aplikovat nelze, neboť citované ustanovení se vztahuje pouze na subjekty, kterým byla poskytnuta investiční pobídka. Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud jako nedůvodnou zamítl, přitom poukázal na judikaturu NSS (rozsudky sp. zn. 5 Afs 28/2003, 2 Afs 143/2004).

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od

doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Stěžovatel je zastoupen advokátem.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a) „s. ř. s." a taktéž namítá nepřezkoumatelnost rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. V souvislosti s tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu vytýká, že pouze odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, ze dne 31. 8. 2004, a dále na rozsudek téhož soudu č. j. 2 Afs 143/2004 - 105, ze dne 29. 6. 2006, které však dle stěžovatele nelze na jeho situaci použít. Krajským soudem zmiňovaná judikatura nepředstavuje dle stěžovatele ucelenou a bezrozpornou ustálenou rozhodovací praxi. Krajský soud dle stěžovatele nedostatečně odůvodnil, proč se přiklonil k interpretaci provedené žalovaným.

Námitky stěžovatele nejsou důvodné.

Ztotožnil-li se krajský soud s interpretací § 38r ZDP tak, jak ji provedl v projednávané věci žalovaný a taktéž Nejvyšší správní soud ve výše odkazovaných rozhodnutích, není třeba, aby právní názor vyslovený v judikátech, na které krajský soud odkázal a z nichž relevantní části citoval, opakovaně podrobně odůvodňoval. Krajský soud v napadeném rozsudku taktéž dostatečným způsobem odůvodnil, proč nelze § 38r odst. 2 na stěžovatele aplikovat, přičemž poukázal na příslušnou relevantní právní úpravu, zejména pak na novelizaci účinnou od 1. 1. 2008. Nejvyšší správní soud odůvodnění rozsudku krajského soudu považuje za dostačující. Krajský soud reagoval na všechny v žalobě vznesené námitky. Jak vyplývá z obsahu žaloby, stěžovatel v této pouze namítal nesprávnou interpretaci ustanovení § 38r odst. 2 ZDP provedenou žalovaným a domáhal se principu „ *in dubio pro libertate*".

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené uzavírá, že rozsudek krajského soudu není stižen nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů a zabýval se dále tím, zda se krajský soud nedopustil nesprávného právního posouzení, pokud přisvědčil závěru žalovaného o tom, že § 38r odst. 2 ZDP nemohl být aplikován na projednávanou věc.

Stěžejní námitkou kasační stížnosti je právní posouzení ohledně použití § 38r odst. 2 ZDP v případě vyměření daňové ztráty za rok 2005, resp., zda stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu za předmětné zdaňovací období v zákonné lhůtě, učinil-li tak v roce 2009. Stěžovatel se přitom dovolává působnosti citovaného ustanovení na všechny daňové subjekty, nikoli pouze na ty, které byly příjemci investičních pobídek.

Názoru stěžovatele nelze přisvědčit.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na závěry svého rozhodnutí č. j. 5 Afs 63/2011-109, ze dne 2. 2. 2012, v němž opětovně posuzoval, zda je možné použít § 38r odst. 2 ZDP v období do 1. 1. 2008 na ty subjekty, jež nebyly příjemci investičních pobídek, přičemž se v rámci odkazovaného rozhodnutí vypořádal s obdobnou argumentací, kterou nyní vznáší stěžovatel v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozhodnutí setrval na závěrech své předchozí judikatury a stran otázky působnosti § 38r odst. 2 ZDP ve znění účinném do 1. 1. 2008 uzavřel, že citované ustanovení bylo v rozhodném období možné aplikovat pouze na příjemce investičních pobídek.

Z odůvodnění rozsudku jsou pro projednávanou věc stěžejní níže uvedené závěry:

„ 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 citovaný 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 čj. 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 čj. 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 mimo 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).“

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že existovaly minimálně dva výklady citovaného ustanovení a domáhá se ve shodě s rozhodovací praxí Ústavního soudu užití výkladu pro něj příznivějšího, nelze s ním ani v tomto případě souhlasit.

Ve výše citovaném rozsudku zdejší k obdobné námitce uvedl, že „ *v projednávané věci 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 roku 2008. Nadto je třeba zdůraznit, že stěžovatel v době, kdy dodatečné daňové přiznání podával, tj. v únoru 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 vykázal daňové ztráty ve zdaňovacích obdobích 2002 a 2003. Dodatečné daňové přiznání, v němž si uplatnil za zdaňovací období roku 2005 vyšší daňovou ztrátu (tzn. daňovou povinnost de facto snižoval), podal až v roce 2009. Vzhledem k tomu, že lhůta k vyměření a doměření daně již za příslušné zdaňovací období uplynula, 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. Své závěry ohledně nemožnosti aplikace § 38r odst. 2 ZDP žalovaný v rozhodnutí o odvolání dostatečným způsobem odůvodnil.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

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 úřední 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 22. března 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu