

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **MURTEC PROTECTION, a. s.,** se sídlem Trojanova 12, Praha 2, zastoupena JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2012, č. j. 30 Af 126/2010 - 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně MURTEC PROTECTION, a. s., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byly zrušeny jednak rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2012, č. j. 30 Af 126/2010 - 56, jednak rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 4. 10. 2010, č. j. 13709/10-1200-700284, a rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 14. 4. 2010, č. j. 106397/10/303917707715, a věc vrácena k dalšímu řízení žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 30 Af 126/2010 - 56, zamítl žalobu společnosti MURTEC PROTECTION, a. s., kterou se tato společnost domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále také „žalovaný“ nebo „finanční ředitelství“), ze dne 4. 10. 2010, č. j. 13709/10-1200-700284, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 14. 4. 2010, č. j. 106397/10/303917707715, o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání

žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005.

Krajský soud s poukazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího právního soudu (např. rozsudek ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 64/2011 - 124) dovodil, že řízení zahájené dne 31. 3. 2010 žalobkyní podaním dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, bylo zastaveno v souladu se zákonem. Je tomu tak proto, že lhůta k podání dodatečného daňového přiznání na nižšší daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za rok 2005 (dále jen „daňová ztráta“) již marně uplynula ke dni podání tohoto přiznání, a to dne 31. 12. 2008. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) obsahuje lhůtu, v níž může dojít k vyměření daně (i daňové ztráty), ale tato lhůta je lhůtou obecnou. Lhůta speciální je vymezena v ust. § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2005 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tato speciální (delší) prekluzivní lhůta ale na žalobkyni nedopadala. Ust. § 38r zákona o daních z příjmů bylo možno vztáhnout poprvé na vyměřenou daňovou ztrátu za kalendářní rok 2008. Lhůty pro vyměření této ztráty se však do 1. 1. 2008 řídily ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Lhůta pro dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou ztrátu za rok 2005 u poplatníka, kterému nebyla poskytnuta investiční pobídka (tedy včetně žalobkyně) tak skončila dne 31. 12. 2008. V projednávané věci nebyl ani proveden úkon, který by běh této lhůty prodloužil. Jelikož tedy žalobkyně podala své dodatečné daňové přiznání na daňovou ztrátu za rok 2005 až v roce 2010, učinila tak po marném uplynutí lhůty k jejímu vyměření. Správce daně tedy zcela oprávněně řízení, zahájené podáním tohoto opožděného dodatečného daňového přiznání, zastavil podle § 27 odst. 1 písm a) zákona o správě daní a poplatků, a to pro uplynutí lhůty stanovené § 47 téhož zákona. Pokud se pak žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně a odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o zastavení řízení zamítl, posoudil věc v souladu se zákonem.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně MURTEC PROTECTION, a. s. jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítla, že krajský soud i Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (rozsudek ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 64/2011 - 124) nesprávně vykládají ust. § 38r zákona o daních z příjmů. Krajský soud dovodil, že vložení odst. 4 do ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů nebylo jen legislativně technickým upřesněním dosavadní dikce zákona (§ 38r), ale že se nově vztahovalo i na ostatní subjekty (poplatníky daně), kteří nečerpali investiční pobídky (jednalo se tedy o zcela nové pravidlo chování). Při správném výkladu zákona je však nutno dospět k závěru, že již od počátku bylo úmyslem zákonodárce (§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů) prodloužit dobu/lhůtu k vyměření daně u zdaňovacího období, v němž poplatníkovi daně z příjmů vznikla daňová ztráta (včetně období, v nichž mohla být uplatněna), a to u všech poplatníků daně z příjmů, tedy nejen těch, kteří čerpali investiční pobídky. Tomuto závěru odpovídá i jazykový výklad ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, které nerozlišuje mezi poplatníkem, jemuž by byla poskytnuta investiční pobídka a poplatníkem, kterému poskytnuta nebyla. Výklad krajského soudu a Nejvyššího správního soudu je proto výkladem extenzivním. Ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů také neobsahuje žádnou zmínku o investičních

pobídkách. Stěžovatelka má za to, že jejímu výkladu svědčí i smysl tohoto ustanovení, který musí vycházet z úmyslu zákonodárce. Poukazuje při tom na důvodovou zprávu k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým do ust. § 38r byl vložen odstavec čtvrtý. Tato zpráva obsahuje závěr, že: „ *Úprava potvrzuje původní záměr, kterým byla univerzální osobní působnost § 38r odst. 2 a 3 a který byl v případě § 38r odst. 2 judikaturou zpochybněn*“. Původní záměr zákonodárce u ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů byl tedy jednoznačný, a to, že se od počátku vztahoval na všechny poplatníky bez rozdílu. Krajský soud však důvodovou zprávu k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů nevzal v potaz. Pokud by tak učinil, musel by nutně dojít k závěru totožnému s jejím závěrem. Lze na druhou stranu přisvědčit krajskému soudu, že pokud by měla být dovozována všeobecná závaznost dotčeného ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, mělo by být toto ustanovení správně začleněno nikoliv do § 38r, ale do ust. § 38n téhož zákona, které se týká obecně daňové ztráty. Jistá nesystematičnost je ale tuzemským právním předpisům vlastní. Nebylo tak důvodu, aby bylo ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů krajským soudem vztahováno pouze k poplatníkům čerpajícím investiční pobídky. Předestřela-li proto argumenty svědčící o přesvědčivosti jejího výkladu, který je možný a současně předložila i výkladovou alternativu vůči závěrům krajského soudu, mělo být její kasační stížnosti tudíž vyhověno i v návaznosti na zásadu in dubio pro mitius.

Žalované finanční ředitelství považuje kasační stížnost stěžovatelky za neopodstatněnou. Ust. § 38r zákona o daních z příjmů upravuje speciální prekluzivní lhůtu k vyměření daňové ztráty zatímco ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků obsahuje obecnou prekluzivní lhůtu. Aplikaci tohoto speciálního ustanovení zákona o daních z příjmů však bylo třeba v rozhodném období – roku 2005 vztahovat pouze na poplatníky daně, kteří byli současně příjemci investičních pobídek. Teprve až v souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007, o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon a stabilizaci veřejných rozpočtů“) byla působnost tohoto ustanovení rozšířena i na ostatní poplatníky (§ 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů). S ohledem na přechodná ustanovení zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů pak bylo třeba odstavec 4 § 38r zákona o daních z příjmů, aplikovat až na daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2008. Pro daňové povinnosti za předchozí léta 1993-2007, bylo naopak třeba vyjít z dosavadních právních předpisů. To znamená, že daňovou ztrátu za rok 2005, jejíhož snížení se stěžovatelka domáhala dodatečným daňovým přiznáním na ztrátu nižší, podaným až dne 31. 3. 2010, nebylo již možno snížit. Je tomu tak proto, že podané dodatečné přiznání na nižší daňovou ztrátu nižší bylo podáno až po marném uplynutí prekluzivní lhůty (zde obecné podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Tato počala běžet dne 31. 12. 2005 a uplynula dne 31. 12. 2008. K stěžovatelkou poukazovanému jazykovému výkladu ust. § 38r zákona o daních z příjmů, ze kterého dovozuje správnost svých závěrů, tedy že lhůta k vyměření daňové ztráty za rok 2005 - ke dni podání jejího dodatečného přiznání - neuplynula, stěžovatelka zcela opomíjí odst. 1 citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, jakož i účel této právní úpravy, který je svázán s investičními pobídkami. Podle mínění žalovaného stěžovatelka vědomě a účelově pomíjí úpravu přechodných ustanovení k zákonu o investičních pobídkách, ze které zcela jednoznačně a určitě vyplývá, že novelizované znění zákona o dani z příjmů se použije poprvé pro zdaňovací období roku 2008. Již z tohoto důvodu lze dovodit, že stěžovatelka nemohla vůbec – v roce 2010 provést opravu původně vyměřené ztráty, a to nejen pro to, že toto její právo resp. povinnost již dříve - k 31. 12. 2008 zanikla, ale také pro to, že se tato možnost nevztahovala

na předešlá zdaňovací období (včetně ztráty z roku 2005). Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu podané kasační stížnosti vyplývá, že se stěžovatelka domáhá zrušení rozsudku krajského soudu výlučně z důvodu podřaditelného ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení.

Nesprávné právní posouzení věci krajským soudem mělo spočívat ve vadném výkladu ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatelka dovozovala, že uvedené ustanovení mělo od okamžiku jeho účinnosti všeobecnou závaznost a že se tedy vztahovalo na všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob bez rozdílu, tj. nejen na ty, kteří současně čerpali investiční pobídky podle zákona o investičních pobídkách (mezi které stěžovatelka nespadala). Novelizaci ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů přijatou zákonodárcem v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, pak stěžovatelka považuje pouze za „legislativně technické zpřesnění“ dikce doposud platného a účinného znění ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav věci je aplikována nesprávná právní norma (její ustanovení), popřípadě je sice aplikována správná norma, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovými zjištěními a právním posouzením věci lze pak charakterizovat jako aplikaci právní normy na konkrétní skutkový stav věci (případ).

Podle § 34 odst. 1 věty prvé zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Podle § 34 odst. 2 věty prvé zákona o daních z příjmů pro stanovení daňové ztráty, kterou lze podle odstavce 1 odečíst, platí ustanovení § 23 až 33 a § 38n.

Podle § 38n odst. 2 věty třetí a násl. zákona o daních příjmů se při snižování daňové ztráty postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Při zvyšování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při snižování daňové povinnosti. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Podle § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, lhůta pro vyměření, jak pro zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu vznikl, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit, končí

současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období, v němž uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani.

Podle § 38r odst. 2 věta prvá zákona o daních z příjmů lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

Podle § 38r odst. 3 zákona o daních z příjmů lhůty pro doměření daně z důvodů nesplnění podmínek pro uplatnění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako výdaje počínají běžet od konce kalendářního roku, v němž bylo možno poprvé ověřit splnění těchto zákonných podmínek

Podle § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., se ustanovení odstavců 2 a 3 vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu.

Podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav a nebo žádosti o to byly zamítnuty.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rok 2005, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle § 97 zákona o správě daní a poplatků se ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Z obsahu předložených spisů vyplývá, že na základě podání stěžovatelky ze dne 31. 3. 2010, kterým je „dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2005“ na nižší daňovou ztrátu o 12.821.506 Kč (dále jen „dodatečné přiznání“), bylo se stěžovatelkou zahájeno daňové řízení. Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2010, č. j. 106397/10/303917707715, správce daně rozhodl podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků o zastavení řízení ve věci dodatečného přiznání stěžovatelky. Vyšel při tom z toho, že ve věci vyměření/dodatečného vyměření daně z příjmů stěžovatelce za rok 2005, resp. vyměření/doměření daňové ztráty za toto zdaňovací období, již zaniklo právo správce daně k vyměření daně/daňové ztráty, neboť byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. Lhůta k vyměření, resp. doměření nižší daňové ztráty za rok 2005 činila podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 3 roky a marně uplynula dne 31. 12. 2008. Správce daně proto dospěl k závěru, že pokud

stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou ztrátu za rok 2005 až dne 31. 3. 2010, zmeškala zákonnou lhůtu, kterou nelze prodloužit, a proto řízení zastavil. O odvolání stěžovatelky rozhodlo žalované finanční ředitelství dne 4. 10. 2010, pod č. j. 13709/10-1200-700284 tak, že jej zamítlo. Obdobně jako správce daně finanční ředitelství došlo k závěru, že v případě stěžovatelce stanovené daně za rok 2005, ke dni podání dodatečného přiznání již marně uplynula objektivní lhůta k vyměření/doměření daně, resp. daňové ztráty za rok 2005. Neshledalo při tom opodstatněnými výtky stěžovatelky, že v její věci mělo být správně aplikováno speciální ust. § 38r zákona o daních z příjmů, a nikoliv obecné ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Uvedené rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka správní žalobou, ve které namítala, že řízení ve věci jejího dodatečného přiznání bylo zastaveno nezákonně. Je tomu tak proto, že lhůta pro vyměření daně/nižší daňové ztráty ke dni podání dodatečného daňového přiznání doposud neuplynula a správce daně měl o její dani rozhodnout meritorně. Obdobně jako v daňovém řízení pak vyslovila názor, že v její věci měla být lhůta k vyměření daně/daňové ztráty správně posuzována podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, a nikoliv podle obecného ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud pak podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem, jehož zákonnost je předmětem tohoto řízení před Nejvyšším správním soudem.

Otázkou působnosti ust. § 38r zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud zabýval již ve své dřívější judikatuře. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 31. 8 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 438/2005. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud mimo jiné judikoval, že: „*Ustanovení § 38r zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 72/2000 Sb., jímž byly s účinností od 1. 5. 2000 změněny lhůty pro vyměření daně, zasahuje do hmotně-právní sféry daňového subjektu, tj. do stanovení jeho daňové povinnosti a vybrání daně. Ze zákazu retroaktivity právních norem se podává, že je nelze aplikovat na právní stav vzniklý před tímto datem, ale teprve na daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 2000. Zásah do právních vztahů, jakož i do daňových povinností založených na základě právních předpisů účinných před 1. 5. 2000, by byl nepřípustnou retroaktivitou*“. Současně však kasační soud vyslovil právní názor, že: „*Pokud zákon v samostatném ustanovení § 38 r stanovil odchylný způsob pro běh lhůt pro vyměření, nutno tak historickým i logickým výkladem dospět k závěru, že takto učinil pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly právě 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. Stanovil-li zákonodárce odchylné podmínky pro vyměření daně, učinil tak z důvodů speciálních lhůt obsažených v zákoně č. 72/2000 Sb., které jsou delší než obecná promlčecí, resp. prekluzivní lhůta stanovená v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků*“. Naposledy se otázkou aplikace § 38r zákona o daních z příjmů ve vztahu k ust. § 47 zákona o daních z příjmů zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 73/2011 - 62, který je dostupný na www.nssoud.cz. V tomto rozsudku navázal mimo jiné i na své předešlé rozhodnutí ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109 a ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 64/2011 - 124 (obě rozhodnutí dostupné na www.nssoud.cz). Všem těmto rozsudkům je pak společné, že vyslovily právní názor, podle něhož „*....ust. § 38r zákona o daních z příjmů je lex specialis ve vztahu k § 47 zákona o správě daní a poplatků, a že stran*

otázky působnosti § 38r odst. 2 ZDP ve znění účinném do 1. 1. 2008, bylo možno toto ustanovení aplikovat pouze na příjemce investičních pobídek“.

Stěžejní námitkou kasační stížnosti je to, zda na stěžovatelce vyměřenou daňovou ztrátu v roce 2005 bylo možno aplikovat ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, a pokud tedy stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání na nižší ztrátu v roce 2010, zda tak učinila v otevřené prekluzivní lhůtě, či nikoliv.

Stěžovatelka napadá právní názor krajského soudu de facto z týchž právních důvodů a za použití stejných argumentů, kterými se Nejvyšší správní soud již dříve konkrétně zabýval. Šlo o rozsudky ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109, ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 64/2011 - 124 (dostupný na www.nssoud.cz), a ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 73/2011 -62, v nichž řešil otázku, zda je možné vztáhnout § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů i na daňové povinnosti vzniklé před 1. 1. 2008 u subjektů, kteří současně nebyli příjemci investičních pobídek. Stěžovatelka při tom nevznáší žádné nové skutkové ani právní argumenty, které by se odlišovaly od dřívějších argumentů obsažených v poukazovaných věcech, s nimiž by se již kasační soud dříve nevyrovnal.

Nejvyšší správní soud proto v nyní projednávané věci setrval na svých předešlých závěrech ohledně otázky působnosti hmotně - právního ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 1. 1. 2008 a uzavřel, že citované ustanovení bylo v rozhodném období možno aplikovat pouze na příjemce investičních pobídek, kterým však stěžovatelka nebyla.

Z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 73/2011 - 62, 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 pak stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítala, že v otázce délky prekluzivní lhůty u jí vyměřené daňové ztráty za rok 2005 existovaly dva různé výklady citovaného ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů, a z tohoto důvodu se domáhá ve shodě s rozhodovací praxí Ústavního soudu užití výkladu pro ni příznivějšího, nelze s ní ani v tomto případě souhlasit.

Ve výše citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud 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.*“ Uvedené pak platí v nyní projednávané věci tím spíše, podávala-li stěžovatelka dodatečné přiznání v ještě pozdějším termínu – až dne 31. 3. 2010.

Stěžovatelka vykázala daňovou ztrátu ve zdaňovacím období roku 2005. Dodatečné daňové přiznání, v němž si uplatnila za uvedené zdaňovací období nižší daňovou ztrátu (daňovou povinnost de facto zvyšovala), podala až v roce 2010. Vzhledem k tomu, že lhůta k vyměření a doměření daně (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) za zdaňovací období roku 2005 uplynula již ke dni 31. 12. 2008, správce daně svým rozhodnutím ze dne 14. 4. 2010, č. j. 106397/10/303917707715, zastavil právem řízení o dodatečném daňovém přiznání stěžovatelky podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a to z důvodu uplynutí lhůty uvedené v § 47 zákona o správě daní a poplatků. S tímto závěrem se posléze ztotožnil i žalovaný, který současně ve svém rozhodnutí blíže rozvedl závěry, pro které nebylo možno ve věci stěžovatelkou podaného dodatečného přiznání aplikovat ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Pokud pak došel krajský soud k tomu, že rozhodnutí žalovaného je v souladu se zákonem, nelze než konstatovat, že rozsudek není stižen kasační stížnosti vytýkanou nezákonností.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2012, č. j. 30 Af 126/2010 - 56, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 23. srpna 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu