

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Z - FIN, a. s.,** se sídlem Palackého 727/14, Praha 1, zastoupená Mgr. et Mgr. Janem Jungem, advokátem se sídlem Májová 606/35, Cheb, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na jízdárně 3, Ostrava, na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2022, č. j. 25 A 230/2021-39,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Sporná otázka v této věci se týká speciální (delší) lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), konkrétně určení, které zdaňovací období představuje poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Pokud daňový subjekt podle § 34 odst. 1 ZDP daňovou ztrátu uplatní dříve než v pátém zdaňovacím období bezprostředně následujícím po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, je třeba posoudit, zda pro účely § 38r je posledním zdaňovacím obdobím páté období nebo to, ve kterém daňový subjekt uplatnil celou daňovou ztrátu, resp. její poslední část.

[2] Žalobkyni byla vyměřena daňová ztráta za rok 2013 a tuto ztrátu uplatnila celou v roce 2017, což je podle žalobkyně i poslední zdaňovací období, protože v roce 2018 už žádnou ztrátu uplatnit nemohla. Proto lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2013 podle jejího mínění uplynula 1. 4. 2021. Když žalovaný zahájil po tomto datu daňovou kontrolu, dopustil se nezákonného zásahu.
[3] Krajský soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem zamítl. S odkazem na judikaturu NSS dospěl k závěru, že žalobkyně mohla daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 uplatnit v pěti následujících letech, tedy v letech 2014 až 2018. Lhůta pro stanovení daně za rok 2013 končí podle § 38r odst. 2 až současně se lhůtou pro stanovení daně za rok 2018, tj. k 1. 7. 2022. Na již rozběhlou lhůtu pro stanovení daně nemělo vliv, že žalobkyně daňovou ztrátu uplatnila již ve čtvrtém roce pětiletého období.

II. Argumentace účastníků řízení

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem rozsudku NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, bod 16, podle kterého není z hlediska počítání lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP rozhodné, jestli daňový subjekt vyměřenou daňovou ztrátu zcela nebo zčásti skutečně uplatní, ale to, že tak podle zákona učinit může. Podle stěžovatelky totiž úplné uplatnění daňové ztráty znamená, že daňový subjekt své právo uplatnit daňovou ztrátu zcela vyčerpal a v následujícím roce ji uplatnit nemůže. Judikatura NSS tak diskriminuje některé daňové subjekty, když v kontextu podmínek spojených se vzdáním se práva na uplatnění daňové ztráty (umožněného novelou účinnou k 1. 7. 2020), daňové ztráty vytvořené v různých letech mají různé daňové procesní i hmotněprávní podmínky, aniž by to zákonodárce zamýšlel. Odpadl tak argument podporující dosud zastávaný výklad, neboť zde délku lhůty pro vyměření daně určuje daňový subjekt svým rozhodnutím.

[5] Stěžovatelka také rozporuje závěr krajského soudu o tom, kdy nastal účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně. Podle stěžovatelky se tak podle § 87 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, stalo až 27. 1. 2022 odesláním výzvy k předložení dokladů, nikoli doručením oznámení o zahájení daňové kontroly dne 3. 11. 2021.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. S odkazem na judikaturu NSS uvádí, že v kontextu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 ZDP není výsledný stav pro její uplatnění rozhodný. Podstatná je naopak výchozí situace, tedy že ztráta vznikla a bylo možné ji uplatnit během pěti následujících zdaňovacích období. Ve vztahu k faktickému zahájení daňové kontroly je podle žalovaného tvrzení stěžovatelky o jeho neaktivitě absurdní, protože to byla právě stěžovatelka, která požadovala, aby vzhledem k podané zásahové žalobě po doručení oznámení o zahájení daňové kontroly vyčkal s dalšími kroky.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle § 38r odst. 2 ZDP (ve znění do 31. 12. 2013) 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, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze 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.

[10] Stěžovatelka vykázala daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2013, která byla následně vyměřena, a naplnila tak vstupní podmínky § 38r odst. 2 ZDP pro aplikaci speciální (delší) prekluzivní lhůty. Následné uplatnění této daňové ztráty v roce 2017 nemělo vliv na běh speciální prekluzivní lhůty. Ta se totiž odvíjí od roku, kdy daňová ztráta vznikla (2013), a proto v době zahájení daňové kontroly, tedy před 1. 7. 2022, prekluzivní lhůta dosud neuplynula. NSS se tedy ztotožňuje se závěry krajského soudu.

[11] Krajský soud správně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38. V jeho bodech 13-15 je vysvětleno, že § 38r odst. 2 ZDP váže délku prekluzivní lhůty na skutečnost, která stojí na jejím počátku, nikoli na skutečnost, která možná nastane v jejím průběhu (např. zrušení již uplatněné daňové ztráty). Obecně sice do běhu lhůt mohou vstupovat různé právní skutečnosti, které ji staví, přerušují nebo prodlužují. Z povahy věci však není možné, aby jednou rozeběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu.

[12] Krajský soud také správně poukázal na rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35. Z jeho bodů 16 a 17 vyplývá, že faktické splnění podmínek pro odečtení daňové ztráty od základu daně je čistě na poplatníkovi a nemůže mít vliv na počítání lhůty pro stanovení daně. NSS uznává, že např. v případě odečtu celé vyměřené daňové ztráty již v prvním následujícím roce může takový výklad běhu prekluzivní lhůty působit přísně. Nicméně je potřebné zohlednit, že poplatníci mají možnost odpočtu daně v pěti zdaňovacích obdobích, proto je jim třeba zaručit adekvátní časový prostor pro využití tohoto práva. Možnost uplatnění daňové ztráty ovlivňuje poplatník především svojí aktivitou. V daňovém právu navíc není nikterak neobvyklá zpětná korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty, kterou je následně nejen nutné, ale i možné promítnout v navazujících zdaňovacích obdobích. Právě tato specifika daňového řízení bere na zřetel výklad § 38r odst. 2 ZDP, který vychází z potenciality uplatnění daňové ztráty.

[13] Od výše uvedených závěrů judikatury se NSS nehodlá odchýlit. Pokud poplatník hned první následující rok uplatní celou daňovou ztrátu, má stále stejně dlouhou prekluzivní lhůtu jako poplatník, který ztrátu uplatní najednou v celé výši poslední pátý rok, či ten, kdo daňovou ztrátu neuplatní vůbec (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 191/2021-35, bod 16). Délka běhu prekluzivní lhůty je totiž vázána na skutečnost, která stojí na jejím počátku. Na tomto závěru nic nemění ani novelizace § 34 odst. 1 ZDP zákonem č. 299/2020 Sb., kterou přináší poplatníkům možnost vzdát se práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období

následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví. Podle § 38r odst. 2 ZDP ve znění od 1. 7. 2020, poplatníkovi, který daňovou ztrátu odečetl v předcházejícím období a vzdal se práva na uplatnění daňové ztráty, končí prekluzivní lhůta současně s prekluzivní lhůtou za období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena. Mohlo by se tak zdát, že je zvýhodněn oproti poplatníkům, kteří se práva na uplatnění daňové ztráty nevzdají. Nicméně, jak vyplývá z § 34 odst. 1 ZDP ve znění od 1. 7. 2020, tímto krokem poplatník definitivně ztrácí možnost uplatnit daňovou ztrátu v následujících pěti letech, a navíc je omezen výší ztráty, kterou může v obdobích předcházejících tomu, za které se daňová ztráta stanoví, od základu daně odečíst (30 000 000 Kč). Není tak nutné použití delší prekluzivní lhůty, jestliže po stanovení daňové ztráty žádnou ztrátu již uplatnit nemůže. Jak vyplývá z výše uvedeného, postavení takového poplatníka je zásadně odlišné od poplatníka, který se práva na uplatnění daňové ztráty nevzdal, je proto odůvodněné i rozdílné zacházení, které diskriminaci nepředstavuje.

[14] Také platí, že i když se poplatník může vzdát práva na uplatnění daňové ztráty, což je bezpochyby jeho rozhodnutí, musí tak učinit ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví, tedy ještě předtím, než prekluzivní lhůta počne běžet (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Stále tedy platí závěr, že jednou rozeběhlou prekluzivní lhůtu nelze zkrátit v důsledku právního jednání poplatníka.

[15] Speciální prekluzivní lhůtu nelze ani považovat za sankci, jak argumentuje stěžovatelka. Jak přiléhavě zmiňuje NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020-38, bod 15, § 38r odst. 2 ZDP na jednu stranu dává daňovému subjektu určitou výhodu, tedy možnost uplatnit daňovou ztrátu v několika letech po sobě jdoucích, ale výměnou za to jej po delší dobu vystavuje nejistotě běžící prekluzivní lhůty. Jak se v bodě 16 téhož rozsudku dodává, na tomto závěru nic nemění ani zpřesnění formulace § 38r odst. 2 ZDP s účinností od 1. 7. 2017, zákon totiž říká od začátku totéž, jen je to nyní lépe vyjádřeno. Pokud se tedy snad stěžovatelka snažila odkazy na vývoj znění § 38r odst. 2 ZDP naznačit jiný výklad, NSS ji odkazuje na bod 14 rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020-38, kde je tento závěr dostatečně vysvětlen.

[16] Ve vztahu k argumentaci o účincích zahájení daňové kontroly není NSS zřejmé, jak může tato skutečnost v nyní řešeném případě ovlivnit posouzení prekluze daně z příjmu za rok 2013. Podle stěžovatelky nastal účinek zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 3 daňového řádu dne 27. 1. 2022 (kdy žalovaný stěžovatelku vyzval k předložení dokladů), podle krajského soudu a žalovaného již dne 3. 11. 2021 (oznámením o zahájení daňové kontroly). Stěžovatelka však argumentuje, že prekluze nastala 1. 4. 2021, v obou případech tak mělo dojít k zahájení daňové kontroly na prekludovanou daň. Nicméně pokud se nyní NSS přiklonil k závěru, že posledním zdaňovacím obdobím, kdy bylo možné ztrátu uplatnit, byl rok 2018, připadal konec prekluzivní lhůty na 1. 7. 2022. I kdyby se tedy NSS ztotožnil s argumentací stěžovatelky, že účinek zahájení daňové kontroly nastal až 27. 1. 2022, stále by to bylo před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Zahájení daňové kontroly tak nemohlo být nezákonným zásahem. Krajský soud vzhledem k výše předestřenému časovému sledu událostí vyslovil tento závěr o účincích oznámení o zahájení daňové kontroly nad rámec vlastních rozhodovacích důvodů rozsudku. Námitka proti

takovému posouzení však nemůže slovy usnesení NSS ze dne 21. 11. 2007, č. j. 8 As 52/2006-74, 1655/2008 Sb. NSS, *„napadeným rozsudkem účinně otřást a míří mimo.“*

[17] NSS proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, protože neměla ve věci úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 11. srpna 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu