

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **American game s. r. o.**, se sídlem Komořany 146, Rousínov u Vyškova, zastoupen JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2021, č. j. 29 Af 71/2018-79,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23099/18/5200-11435-711918, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2017, č. j. 160407/17/4230-22792-703291, jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 533 870 Kč, a ze dne 4. 10. 2017, č. j. 160430/17/4230-22792-703291, jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 20 567 310 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 17. 2. 2021, č. j. 29 Af 71/2018-79.

[3] Krajský soud úvodem konstatoval, že předmětem sporu je závěr orgánů finanční správy, které žalobci neumožnily uplatnit daňovou ztrátu vzniklou ve zdaňovacích obdobích let 2007 a 2008 a stanovenou až v roce 2015, resp. 2016, v daňových přiznáních týkajících se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 a 2015.
[4] Podle názoru krajského soudu je výklad § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP"), jednoznačný a logický. Jeho smyslem je určení konkrétních zdaňovacích období, vůči nimž lze dosáhnout snížení základu daně uplatněním daňové ztráty vzniklé ve zdaňovacím období předcházejícím. Krajský soud zdůraznil, že časové hledisko, tedy samotný běh lhůty, v níž lze daňovou ztrátu účinně uplatnit (§ 38r odst. 2 ZDP, § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 41 s. ř. s., či § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), je v tomto ohledu podružné, neboť daňovou ztrátu za určité zdaňovací období (ať již byla vyměřena kdykoli) lze uplatnit pouze vůči pěti bezprostředně následujícím zdaňovacím obdobím. Sekundární je tudíž i otázka, kdy dojde ke konečnému stanovení daňové ztráty, neboť tato okolnost se nijak netýká vymezení zdaňovacích období, vůči nimž lze tuto daňovou ztrátu uplatnit, ale v zásadě toliko způsobu, jakým tak lze učinit. V daném případě je tudíž zřejmé, že o daňovou ztrátu vzniklou za zdaňovací období roku 2007 bylo možno upravit toliko základ daně týkající se pěti bezprostředně následujících zdaňovacích období let 2008, 2009, 2010, 2011 a 2012, a o daňovou ztrátu vzniklou za zdaňovací období roku 2008 bylo možno upravit toliko základ daně týkající se zdaňovacích období let 2009, 2010, 2011, 2012 a 2013. V nyní projednávané věci se však žalobce snažil uplatnit daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období let 2007 (či dříve) a 2008 vůči základům daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015. Orgány finanční správy tak postupovaly v souladu se zákonem, pokud uplatnění těchto odčitatelných položek žalobci neumožnily.

[5] Jako nesprávnou krajský soud hodnotil též argumentaci žalobce spočívající v poukazu na aplikaci § 41 s. ř. s. Je sice zřejmé, že jakékoli ustanovení, které určitým způsobem zasahuje do stanovení či běhu prekluzivních lhůt, je v každém konkrétním případě třeba brát v potaz, toliko však z hlediska dopadů, které taková ustanovení fakticky mají. Ani § 41 s. ř. s., ani § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu nezasahují do způsobu, jakým hmotněprávní ustanovení § 34 odst. 1 ZDP určuje zdaňovací období, vůči nimž lze uplatnit dřívější daňovou ztrátu.

[6] Krajský soud dále uvedl, že ve věci nelze vycházet ze způsobu, jakým orgány finanční správy v minulosti řešily žalobcem předkládaný případ *Obchodní centrum Zlín, a.s.* Aniž by krajský soud hodnotil celkovou správnost tehdejšího postupu orgánů finanční správy, konstatoval, že jimi uvedené právní názory ohledně dopadů aplikace § 41 s. ř. s. jsou v rozporu s výše uvedenými závěry podpořenými judikaturou kasačního soudu. Uvedený jednotlivý a ve svých dalších okolnostech poněkud specifický případ nemohl ve vztahu k nyní projednávané věci založit legitimní očekávání žalobce. V tomto ohledu krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2020, č. j. 5 Afs 138/2017-79, č. 4014/2020 Sb. NSS. K tomu krajský soud dodal, že žalobcem odkazovaná odpověď zveřejněná v sekci „*Dotazy a odpovědi*" na webu www.financnisprava.cz sama o sobě žalobcem propagovaný výklad dopadu § 41 s. ř. s. na možnost uplatnění daňové ztráty (ve smyslu určení zdaňovacích období, vůči nimž lze konkrétní daňovou ztrátu uplatnit) nepodporuje.

[7] K argumentaci žalobce ohledně možné aplikace § 38p ZDP krajský soud konstatoval, že toto ustanovení nebylo v dané věci použito. Je tedy nadbytečné, aby se soud k jeho aplikaci vyjadřoval, je-li vznesená právní otázka ve své podstatě toliko akademická. Krajský soud se nicméně ztotožnil s názorem žalobce, že výklad práva by neměl vést k absurdním závěrům. Smysl limitace uvedené v daném ustanovení směřoval poněkud jiným směrem, než znemožnit daňovým subjektům uplatnění daňové ztráty finálně vyměřené s časovým odstupem. Teoreticky by v dané situaci bylo možno uvažovat též o využití mimořádných opravných prostředků (obnova řízení). Tyto otázky by však byly relevantní v případě, kdy by žalobce později vyměřenou daňovou ztrátu uplatnil vůči daňovým základům za zdaňovací období, vůči nimž to zákon umožňuje.

III.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Podle názoru stěžovatele krajský soud a žalovaný lpí na doslovném znění § 34 odst. 1 ZDP a přestože daňové ztráty za rok 2007 a 2008 vznikly a byly vyměřeny později jak v roce 2012 a 2013, stěžovatel je nelogicky měl uplatnit nejpozději v roce 2012 (v případě roku 2007) a nejpozději v roce 2013 (v případě roku 2008). Nikoliv vinou stěžovatele, ale vinou žalovaného ztráty za rok 2007 a 2008 vznikly až v souvislosti s uvedenými rozsudky Krajského soudu v Brně a Nejvyššího správního soudu, takže jejich dřívější uplatnění nebylo možné. S výkladem § 34 odst. 1 ZDP, že ztráta vzniklá a vyměřená (doměřená) za zdaňovací období roku 2007 může být uplatněna nejpozději ve zdaňovacím období roku 2012 a ztráta vzniklá a vyměřená (doměřená) za zdaňovací období roku 2008 nejpozději ve zdaňovacím období roku 2013 bez ohledu kdy došlo ke vzniku ztráty, nelze souhlasit. Základní podmínkou pro uplatnění ztráty je to, že ztráta vznikla a byla vyměřena. Došlo-li k vyčíslení ztrát až v souvislosti s uvedenými rozsudky krajského soudu a Nejvyššího správního soudu, nelze souhlasit s jejich uplatněním do konce roku 2012 a 2013, protože v roce 2012 a 2013 tyto ztráty neexistovaly (nebyly vyměřeny). Výklad znění § 34 odst. 1 ZDP, kdy 5 let se počítá od roku, *za který* ztráta vznikla, a nikoliv *ve kterém* ztráta vznikla, vede (jako nyní) k absurdnímu stavu, kdy ve chvíli, kdy ztráta z roku 2007 a 2008 vznikla a byla vyměřena, takovou ztrátu už nelze uplatnit, protože mezitím uplynula pětiletá lhůta pro uplatnění ztráty, jelikož 5 let se nepočítá od vzniku a vyměření ztráty, nýbrž od roku, za který ztráta vznikla. Krajský soud a žalovaný lpí na jazykovém výkladu a 5 let pro uplatnění ztráty počítají od zdaňovacího období, za které se ztráta vyměřuje. Tím dospívají k tomu, že oněch 5 let uplyne ještě před vyměřením ztrát v návaznosti na uvedené rozsudky krajského soudu a Nejvyššího správního soudu. Naopak stěžovatel míní, že jazykový výklad se v tomto případě musí upozadit před jinými výkladovými metodami a je nutno zvolit výklad, který odpovídá smyslu a účelu uplatňování ztráty *pro futuro*. Ve zkoumané otázce je počítání 5 let pro uplatnění ztráty nejednoznačné a vyvolává nutnost užití jiných metod výkladu. Jestliže smyslem a účelem je uplatnění ztráty po jejím vyměření, aby v budoucnu bylo možno snižovat základ daně o ztrátu vzniklou v předchozích letech, je nutno přijmout výklad teleologický a 5 let počítat od vyměření ztráty. To znamená, že 5 let pro uplatnění ztráty by se mělo počítat od zdaňovacího období, ve kterém se ztráta vyměřuje.

[10] Stěžovatel dále konstatoval, že žalovaný uvedl ke snížení základu daně z příjmů právnických osob za rok 2014 a 2015 dodatečným přiznáním pouhým uplatněním ztráty, že § 38p ZDP se nepoužije, protože dodatečným přiznáním by stěžovatel neuplatňoval vyšší částky odčitatelných položek, nýbrž by část uplatněné ztráty za rok 2009 nahradil částí ztráty za rok 2008 ve stejné výši. Pokud by se jednalo o nahrazení ztráty ve stejné výši jinou ztrátou, nedošlo by podle stěžovatele ke snížení základu daně z příjmů právnických osob za rok 2014 a 2015. Smyslem a účelem ztráty je její uplatnění *pro futuro*. Proto také výjimečné uplatnění ztráty zpětně dodatečným přiznáním je omezeno v § 38p ZDP. V rozsudcích ze dne 11. 12. 1019, č. j. 6 Afs 147/2019-26, a ze dne 17. 3. 2020, č. j. 1 Afs 368/2018-58, Nejvyšší správní soud odmítl pouhé uplatnění ztráty, aniž by současně došlo ke zvýšení základu daně a výsledně doměřený základ daně činil alespoň 1 000 Kč. Nelogická je proto argumentace žalovaného, že stěžovatel nebyl nikterak omezen v tom, aby ztrátu z roku 2007 uplatnil do roku 2012 a ztrátu z roku 2008 aby uplatnil do roku 2013. Stěžovatel by tak mohl učinit jedině dodatečným přiznáním, protože ztráty z roku 2007 a 2008 vznikly a byly vyměřeny později jak v roce 2012 a 2013. Jenže ani dodatečným přiznáním by stěžovatel nedocílil snížení základu daně z příjmů právnických osob za rok 2014 a 2015 o ztráty z roku 2007 a 2008, protože výsledně doměřený základ daně by nečinil alespoň 1 000 Kč. Stěžovatel nepovažuje za možné využití obnovy řízení pro uplatnění později vyměřené ztráty za rok 2007 a 2008 vůči daňovým základům za zdaňovací období, vůči nimž to zákon umožňuje, poněvadž by nebyla splněna podmínka vyjádřená v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve. Stejný názor uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2022, č. j. 4 Afs 98/2022-40.

[11] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud a žalovaný hodnotí nesprávně běh pětileté lhůty po dobu, po kterou se ohledně výše ztrát z roku 2007 a 2008 vedlo řízení ve správním soudnictví. V důsledku vedených soudních sporů u krajského soudu a Nejvyššího správního soudu hmotněprávní lhůta 5 let pro uplatnění stěžovatelova práva na snížení základu daně z příjmů o ztráty vzniklé za rok 2007 a 2008 neběžela, a to v souladu s § 41 s. ř. s. Pokud krajský soud uvedl, že § 41 s. ř. s. nezasahuje do způsobu, jakým hmotněprávní § 34 odst. 1 ZDP určuje zdaňovací období, vůči nimž lze uplatnit dřívější ztrátu, pak vyložil § 41 s. ř. s. zužujícím způsobem a popřel tím jeho smysl. Podle názoru stěžovatele tak z důvodu soudních řízení neuplynula pětiletá lhůta pro uplatnění ztrát z roku 2007 a 2008, a proto od základu daně z příjmů právnických osob za rok 2014 a 2015 mohl tato ztráty odečíst.

[12] Závěrem stěžovatel namítal, že napadený rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného jsou pro něj překvapivá. Stěžovatel se žádostí ze dne 18. 2. 2021 dotázal Generálního finančního ředitelství na stanoviska týkajících se vztahu § 41 s. ř. s. a § 34 odst. l ZDP z hlediska zastavení pětileté lhůty po dobu soudního řízení ohledně vzniku a vyměření ztráty, a zda platí stanoviska č. j. 11474/11-3110-012138 ze dne 12. 9. 2011 a č. j. 23234/11-2120-50075 ze dne 10. 8. 2011, ve kterých se uvádí, že během soudního řízení neběží pětiletá lhůta pro uplatnění vzniklé a vyměřené ztráty, stejně jako hovoří stanovisko na internetových stránkách finanční správy. Stěžovatel obdržel sdělení Generálního finančního ředitelství č. j. 17287/21/ 7700-00131-051118 ze dne 3. 3. 2021, že stanoviska jsou stále v platnosti a že k vydání nových stanovisek nedošlo. Stěžovatel z toho

usuzuje, že i kdyby právní názory Generálního finančního ředitelství ohledně dopadů aplikace § 41 s. ř. s. byly v rozporu s názorem krajského soudu a žalovaného, nic to nemění na tom, že se jedná o správní praxi, a taková, i kdyby nesprávná, správní praxe je závazná, dokud nebude změněna. Přičemž změna je možná pouze do budoucnosti a nikoliv zpětně. Stěžovatel v řízení před krajským soudem na jednání konaném dne 17. 2. 2021 prokázal právní názory Generálního finančního ředitelství ohledně dopadů aplikace § 41 s. ř. s. Skutečnost stavění pětileté lhůty uvedené v § 34 odst. 1 ZDP podle § 41 s. ř. s. z důvodu soudních řízení ohledně výše ztrát je vidět ze správní praxe ve věci společnosti Obchodní centrum Zlín, a. s. (viz rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 21. 12. 2012, č. j. 394765/12/003512109723). Stěžovateli proto mělo být dáno za pravdu, že pětiletá lhůta pro uplatnění ztráty v roce 2014 a 2015 neběží po dobu vedení řízení ve správním soudnictví ohledně výše ztráty z roku 2007 a 2008. Pokud krajský soud vytýká stěžovateli, že odpověď zveřejněná v sekci „*Dotazy o odpovědi*“ na webu www.financnisprava.cz sama o sobě stěžovatelem propagovaný výklad dopadu § 41 s. ř. s. nepodporuje, pak nemá pravdu. V citované odpovědi bylo jasně uvedeno, že pokud se ohledně výše ztráty vede řízení ve správním soudnictví, podle § 41 s. ř. s. po dobu soudního řízení neběží pětiletá lhůta pro uplatnění ztráty podle § 34 odst. 1 ZDP.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z § 34 odst. 1 ZDP vyplývá, že daňovou ztrátu lze odečíst nejpozději v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za která se daňová ztráta vyměřuje. Uvedený výklad citovaného ustanovení je jednoznačný a logický. V souladu s tímto ustanovením je tak možné daňovou ztrátu z roku 2007 uplatnit nejpozději ve zdaňovacím období roku 2012 a daňovou ztrátu z roku 2008 nejpozději ve zdaňovacím období roku 2013. Uplatnění této ztráty ve zdaňovacích obdobích roku 2014 a 2015 tedy není možné. Stěžovatel měl zákonnou možnost, jak daňovou ztrátu alespoň z části uplatnit za dodržení zákonné podmínky upravené v § 34 odst. 1 ZDP, tj. v rámci pěti bezprostředně následujících zdaňovacích období, a to za zdaňovací období roku 2013 podáním dodatečného daňového přiznání. Uvedenému postupu by nebránil ani § 38p odst. 1 ZDP, neboť dodatečným daňovým přiznáním by stěžovatel neuplatňoval vyšší částky odčitatelných položek, nýbrž by část uplatněné daňové ztráty za rok 2009 byla nahrazena částí daňové ztráty za rok 2008 ve stejné výši. Je nutno zdůraznit, že „časové hledisko“, tedy samotný běh lhůty, v níž lze daňovou ztrátu účinně uplatnit, je v tomto ohledu podružné, neboť daňovou ztrátu za určité zdaňovací období (ať již byla vyměřena kdykoli) lze uplatnit pouze vůči pěti bezprostředně následujícím zdaňovacím obdobím. Sekundární je tudíž i otázka, kdy dojde ke konečnému stanovení daňové ztráty, neboť tato okolnost se nijak netýká vymezení zdaňovacích období, vůči nimž lze tuto daňovou ztrátu uplatnit, ale v zásadě toliko způsobu, jakým tak lze učinit. Argumentace stěžovatele spočívající v poukazu na aplikaci § 41 s. ř. s. je proto nesprávná. Je sice zřejmé, že jakékoli ustanovení, které tím či oním způsobem zasahuje do stanovení či běhu prekluzivních lhůt, je v každém konkrétním případě třeba brát v potaz, toliko však z hlediska dopadů, které taková ustanovení fakticky

mají. Ani § 41 s. ř. s., ani § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu nezasahují do způsobu, jakým hmotněprávní ustanovení § 34 odst. 1 ZDP určuje zdaňovací období, vůči nimž lze uplatnit dřívější daňovou ztrátu. Stěžovatelem doložené listiny nezakládají správní praxi, když z těchto navíc nevyplývají konkrétní okolnosti daného případu. Uvedené jednotlivé případy (ve svých dalších okolnostech poněkud specifické) nemohly ve vztahu k nyní projednávané věci založit legitimní očekávání stěžovatele. Stěžovatelem odkazovaná odpověď zveřejněná v sekci *„Dotazy a odpovědi“* na webu www.financnisprava.cz pak sama o sobě stěžovatelem propagovaný výklad dopadu § 41 s. ř. s. na možnost uplatnění daňové ztráty (ve smyslu určení zdaňovacích období, vůči nimž lze konkrétní daňovou ztrátu uplatnit) nepodporuje. Ani samotná skutečnost, že v tomto případě nedošlo k aktualizaci stanovisek Generálního finančního ředitelství, nemůže na věci nic změnit. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

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

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Předmětem sporu v dané věci bylo posouzení otázky, zda orgány finanční správy postupovaly správně, když stěžovateli neumožnily odečíst daňovou ztrátu vzniklou ve zdaňovacích obdobích let 2007 a 2008 a vyměřenou až v roce 2015, resp. 2016, od základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 a 2015.

[18] Podle § 34 odst. 1 věty první ZDP platí, že *„Od základu daně lze 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.“*

[19] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele, že výklad citovaného ustanovení je nejednoznačný. Naopak se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že znění citovaného ustanovení je jasné a srozumitelné. Jak uvedl Ústavní soud ve svém stanovisku ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS – st. 1/96: *„V případě aplikace právního ustanovení nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoli pochybnost, lze upřednostnit výklad e ratione legis před výkladem jazykovým.“* V posuzované věci se však o takovýto případ nejedná. Smyslem a účelem citovaného ustanovení je určit konkrétní zdaňovací období, v nichž lze upravit základ daně o ztrátu vzniklou v předcházejícím zdaňovacím období. Na základě jazykového výkladu citovaného ustanovení lze jednoznačně dovodit, že daňovou ztrátu lze odečíst od základu daně toliko v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, přičemž okamžik (datum), kdy došlo k pravomocnému vyměření (doměření) těchto daňových ztrát není rozhodující. V dané věci tak daňovou ztrátu

vzniklou a vyměřenou za zdaňovací období roku 2007 lze odečíst od základu daně ve zdaňovacích obdobích let 2008 až 2012. Obdobně pak u daňové ztráty vzniklé a vyměřené za zdaňovací období roku 2008 tak lze učinit u základu daně ve zdaňovacích obdobích let 2009 až 2013. Stěžovatel tedy nebyl oprávněn v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2014 a 2015 uplatnit daňovou ztrátu (resp. její část) vzniklou a vyměřenou (doměřenou) za zdaňovací období roku 2007 a 2008. K tomu lze pro úplnost doplnit, že daňové ztráty za tato zdaňovací období nemohly být uplatněny nikoliv vinou správních orgánů kvůli probíhajícím soudním sporům, ale zejména s ohledem na to, že stěžovatel v následujících pěti zdaňovacích obdobích nevykázal kladný základ daně (srov. odst. 36 žalobou napadeného rozhodnutí a ke zdaňovacímu období roku 2013 v souvislosti s možností uplatnit část daňové ztráty za rok 2008 dodatečným daňovým přiznáním srov. odst. 40 tohoto rozhodnutí).

[20] Pokud jde o argumentaci stěžovatele ohledně možné aplikace § 38p ZDP a využití obnovy řízení, tato je pro posouzení zákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu a tím i důvodnosti kasační stížnosti nepodstatná. V souvislosti s § 38p ZDP krajský soud správně konstatoval, že toto ustanovení nebylo v dané věci použito, a proto je nadbytečné, aby se k jeho aplikaci vyjadřoval. Pokud jde o obnovu řízení, zde krajský soud nad rámec věci toliko uvedl, že *„teoreticky by v dané situaci bylo možno uvažovat též o využití mimořádných opravných prostředků (obnova řízení).“* K uvedenému krajský soud pak doplnil, že tyto otázky by byly relevantní v případě, kdy by stěžovatel později vyměřenou daňovou ztrátu uplatnil vůči daňovým základům za zdaňovací období, vůči nimž to zákon umožňuje. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že předmětné úvahy krajského soudu nebyly pro posouzení dané věci podstatné a že jeho závěr o nedůvodnosti podané žaloby obstojí i bez nich.

[21] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že v důsledku vedených soudních sporů v souladu s § 41 s. ř. s. neběžela hmotněprávní lhůta 5 let pro uplatnění jeho práva na snížení základu daně z příjmů o ztráty vzniklé za rok 2007 a 2008.

[22] Důvody pro přijetí právní úpravy stanovené v § 41 s. ř. s. byly ryze pragmatické a účelové. Cílem je vyhnout se tomu, aby v průběhu řízení před soudy ve správním soudnictví (jak krajským soudem, tak i Nejvyšším správním soudem) došlo k marnému uplynutí některých prekluzivních či promlčecích lhůt. Potom je správní orgán v dalším řízení po zrušení jeho rozhodnutí postaven „před hotovou věc“ a často nezbývá jiné řešení, než řízení zastavit. Významné je to v případě prekluze, ke které je třeba přihlížet z úřední povinnosti. Právní úprava chrání před podáváním účelových žalob, jejichž jediným cílem by bylo dosáhnout marného uplynutí prekluzivních či promlčecích lhůt. Naopak účelem tohoto ustanovení je, aby i po zrušení napadeného rozhodnutí správním soudem a vrácení věci správnímu orgánu k dalšímu řízení mohlo proběhnout nové řízení před správním orgánem. Důležité je, kolik času zbývá správnímu orgánu po pravomocném ukončení soudního řízení správního a zda v tomto časovém intervalu je s to ve věci rozhodnout, nebo dojde k jinému způsobu ukončení řízení. Uvedené závěry přitom potvrzuje i důvodová zpráva (viz důvodová zpráva, zvláštní část, k § 39 až § 40, sněmovní tisk č. 1080/0,3. volební období 1998–2002, digitální repozitář, www.psp.cz), podle které *„v mnohých případech docházelo k tomu, že soud sice zruší rozhodnutí správního orgánu, jehož vydání bylo omezeno lhůtou (například tresty za správní delikty, některá rozhodnutí ve věcech*

daňových, celních), nicméně se tak stane například jen z důvodů vážných procesních vad předchozího řízení. Současně však je zřejmé, že k deliktu došlo, nebo že důvody pro doměření daně nebo cla budou očividně dány. Mnohé lhůty pro to však hmotné právo správní a finanční stanoví tak krátké, že po zrušení věci soudem a vrácení spisů správnímu orgánu tu již není časový prostor pro další řízení a vydání nového rozhodnutí. Jinak řečeno, možnost trest uložit nebo daň doměřit je prekludována. Protože tato situace se jeví z hlediska obecných principů spravedlnosti jako nepřijatelná, a navíc vede účastníky řízení k podávání účelových žalob, přičemž není v moci správních orgánů ovlivnit délku soudního řízení, stanoví osnova, že takové lhůty po dobu řízení před soudem neběží. Správní orgán bude moci po zrušujícím rozhodnutí soudu v původním řízení pokračovat a využít zbytku lhůty k odstranění vytýkaných vad a vydání nového rozhodnutí (opět přezkoumání soudem podrobeného)."

[23] Z výše uvedeného je patrné, že § 41 s. ř. s. dopadá na jiné situace, a to zejména na lhůty pro stanovení daně (zánik práva vyměřit či doměřit daň). V případě hmotněprávního ustanovení § 34 odst. 1 ZDP nejde o lhůtu pro zánik práva v pravém slova smyslu, ale o určení zdaňovacích období, v nichž lze uplatnit dřívější daňovou ztrátu. Zdejšímu soudu není zřejmé, jak by prakticky došlo k stavění běhu lhůty „5 zdaňovacích období následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje", jak by se sčítaly části této „lhůty" uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho pravomocném ukončení, resp. jak by se určil konkrétní časový okamžik konce takovéto prodloužené „lhůty". Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že § 41 s. ř. s. nijak nezasahuje do způsobu, jakým hmotněprávní ustanovení § 34 odst. 1 ZDP určuje zdaňovací období, v nichž lze uplatnit dřívější daňovou ztrátu.

[24] K námitce stěžovatele, že napadený rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného jsou pro něj překvapivá, neboť jsou v rozporu se závaznou správní praxí, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Pokud jde o stěžovatelem zmiňovaný případ *Obchodní centrum Zlín, a.s.* pak je třeba v souladu s krajským soudem konstatovat, že se jedná o jednotlivý specifický případ (ztráta uplatňovaná právním nástupcem), který nemohl sám o sobě založit legitimní očekávání stěžovatele. V této souvislosti lze ve shodě s krajským soudem poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2020, č. j. 5 Afs 138/2017-79, č. 4014/2020 Sb. NSS, ve kterém kasační soud konstatoval, že „*Zcela jistě není žádoucí odlišný přístup jednotlivých správců daně, či odlišné informace týkající se možnosti uplatnění daňové ztráty. Nicméně samotný fakt, že po určité období některý správce daně postup stěžovatele v rozporu se zákonem akceptoval, nemůže založit jeho legitimní očekávání.*" Stěžovatel dále odkazoval na dvě metodická stanoviska Generálního finančního ředitelství z roku 2011, která podle jeho názoru podporují jím propagovaný výklad § 41 s. ř. s., tj. že institut stavění lhůt po dobu řízení před správním soudem dopadá i na § 34 odst. 1 ZDP. Ke stanovisku ze dne 10. 8. 2011 je nutné uvést, že z něj nevyplývá jasné stanovisko Generálního finančního ředitelství k předmětné otázce, ale toliko závěr, že „*stavění lhůt podle § 41 s. ř. s. se týká lhůt subjektivních, objektivních i speciálních, tj. § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů*". Pokud jde o stanovisko ze dne 12. 9. 2011, tam Generální finanční ředitelství skutečně připustilo možnost aplikace § 41 s. ř. s. v případě uplatnění daňové ztráty za rok 1999 tak, že ji daňový subjekt může za současného splnění všech zákonných předpokladů uplatnit po skončení soudního řízení v „prodloužené lhůtě", tj. v daňovém přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 30. 11. 2010, od 1. 12. 2010 do 30. 11. 2011 a od 1. 12. 2011 do 30. 11. 2012. K tomu lze

odkázat na stěžovatelem předložené rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 20. 4. 2021, č. j. 11905/2021/3901-3, které jakožto nadřízený správní orgán povinného subjektu (Generálního finančního ředitelství) konstatovalo, že pokud správce daně rozhoduje jinak, než by mělo vyplývat z posledního (resp. aktuálně platného) metodického materiálu, může tak činit i v souladu s právním předpisem, resp. je k tomu oprávněn příslušnými procesními předpisy, neboť posouzení konkrétního případu vždy náleží tomu správci daně, který je ve věci příslušný. S ohledem na dobu vydání původního metodického stanoviska, na které stěžovatel poukazuje, tak mohlo ze strany správce daně dojít k výkladovému posunu v dané věci i bez metodického usměrnění Generálního finančního ředitelství (např. na základě soudních rozhodnutí v daňové oblasti). Pokud jde o stěžovatelem odkazovanou odpověď zveřejněnou v sekci *„Dotazy a odpovědi“* na webu www.financnisprava.cz, zde se jedná toliko o nezávazný názor blíže neurčeného pracovníka finanční správy, který se týká určitého modelového případu a je navíc poměrně obecný. Ani výše uvedené skutečnosti tedy nemohly založit legitimní očekávání stěžovatele.

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[26] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. ledna 2023

David Hipšr
předseda senátu