



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Nečtinská realitní a. s.**, Nečtiny 216, zastoupené advokátem Mgr. Petrem Pařilem, Škárova 809/16, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, čj. 13215/19/5200-11435-711868, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 12. 2019, čj. 57 Af 16/2019-36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[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. Zůstává tato lhůta zachována, i když je daňová ztráta později zrušena dodatečným daňovým přiznáním, nebo se v takovém případě použije obecná (kratší) lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu?

[2] Žalobkyni vznikla v roce 2012 daňová ztráta; odečet části ztráty uplatnila v následujícím zdaňovacím období roku 2013. V září 2017 však podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2012, v němž naopak vykážala daň (tj. původně uplatněnou ztrátu zrušila). Tato daň jí také byla následně vyměřena. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) krátce předtím (18. 8. 2017) vyzval žalobkyni, aby podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2013, a když nereagovala, daň (a penále) jí doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 4. 2018. Podle žalobkyně tak správce daně učinil po uplynutí lhůty pro stanovení daně, proto podala proti jeho výměru odvolání. Žalovaný odvolání zamítl.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud také zamítl.

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní namítá, že správce daně jí v roce 2018 nemohl doměřit daň za rok 2013, protože již uplynula lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Nesouhlasí s tím, že se lhůta pro stanovení daně určí podle speciálního § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Domnívá se, že taková prodloužená lhůta se vztahuje pouze na porušení povinností v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou (o nic takového tu ale nešlo). Opačný výklad by zakládal neodůvodněnou nerovnost mezi stěžovatelkou a jinými daňovými subjekty.

[5] Krom toho stěžovatelka dodatečným daňovým přiznáním z roku 2017 zrušila daňovou ztrátu vykázanou za zdaňovací období roku 2012, a její oprávnění uplatnit daňovou ztrátu ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů tak zaniklo *ex tunc*. I pokud tak na stěžovatelku někdy dopadala prodloužená lhůta pro stanovení daně, přestalo to být možné poté, co jí za období roku 2012 byla doměřena daň. Výklad, který zastává krajský soud, je možný až od novelizace účinné od 1. 7. 2017 (*Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu namísto Lze-li uplatnit daňovou ztrátu*).

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s obsahem rozsudku krajského soudu. Zdůraznil, že se speciální úprava lhůty pro stanovení daně uplatní bez ohledu na to, zda a jakou souvislost s daňovou ztrátou má. Dále uvedl, že podání dodatečného daňového přiznání, v důsledku kterého je zrušena daňová ztráta, nemůže ovlivnit běh lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů; ze zákona žádná taková spojitost neplyne.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí *lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky*.

[9] Pro běh zvláštní (delší) lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla – zde tedy zdaňovací období roku 2012. V té době platilo:

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.

[10] Toto ustanovení bylo změněno zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, a s účinností od 1. 7. 2017 zní takto:

Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

[11] Podle důvodové zprávy k bodu 193 (§ 38r odst. 2 věta první) zákona č. 170/2017 Sb. má úprava za cíl

jednoznačně potvrdit, že v případě dodatečného zrušení daňové ztráty na základě dodatečného daňového přiznání nebo daňové kontroly zůstává zachována lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Úpravou současné textace první věty § 38r odst. 2

pokračování

zákona o daních z příjmů bude zabráněno pochybnostem, zda u poplatníka, kterému byla zrušena původně vyměřená daňová ztráta, lze po uplynutí standardní lhůty pro stanovení daně dané daňovým řádem podat dodatečné daňové příznání nebo zahájit daňovou kontrolu. Klíčové pro běh lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je, že daňová ztráta byla poplatníkovi původně vyměřena a mohla být v nějakém období odečtena od základu daně.

Změna oproti původnímu znění § 38r odst. 2 spočívá ve slovech, která jsou v citaci v bodě [10] ztučněna. Původně zde zákon uváděl v přítomném čase „*lze (lze-li) uplatnit daňovou ztrátu*“, nyní používá čas minulý: „*bylo (bylo-li) možné uplatnit daňovou ztrátu*“.

[12] Stěžovatelka v daňovém příznání za zdaňovací období roku 2012 vykázala daňovou ztrátu. Tu mohla uplatnit ještě v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tedy v letech 2013 až 2017 (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Pro všechna uvedená zdaňovací období platí, že lhůta pro stanovení daně končí dnem 31. 3. 2021, neboť tímto dnem končí lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017 (§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů). NSS se proto ztotožňuje s krajským soudem, že lhůta pro stanovení (a tedy i doměření) daně byla zachována i ke dni 18. 4. 2018, kdy správce daně vydal dodatečný platební výměr (bod 30 rozsudku krajského soudu).

[13] Krajský soud má pravdu i v tom, že podání dodatečného daňového příznání, v jehož důsledku bude zrušena daňová ztráta, nemění nic na tom, že se tu použije speciální lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (bod 33 rozsudku krajského soudu). Stěžovatelka ve své argumentaci zdůrazňuje faktický výsledný stav – tj. to, že ztráta, která jí původně vznikla, byla později zrušena. *Výsledný* stav však není pro uplatnění delší prekluzivní lhůty rozhodný. Podstatná je naopak jen *výchozí* situace, tj. to, že ztráta vznikla a že bylo možné ji uplatnit kdykoli během pěti následujících let.

[14] NSS ani nepokládá za rozhodující, zda zákon formuluje potřebnou podmínku slovy „*lze*“, nebo „*bylo-li možné*“. Obě výše uvedená znění zákona se od sebe liší jen v tom, z jakého časového bodu pohlíží na dobu pěti zdaňovacích období, během nichž lze ztrátu uplatnit. Starší znění hledělo na toto období perspektivně, tj. z pohledu nultého roku, a říkalo: vznikne-li během následujících let možnost uplatnit daňovou ztrátu, skončí prekluzivní lhůta k okamžiku... Novější znění je formulováno retrospektivně: vznikla-li během uplynulého rozhodného období možnost uplatnit daňovou ztrátu, skončí prekluzivní lhůta k okamžiku... Rozdíl je ale právě jen ve formulaci. Oběma zněním je společné, že vážou délku prekluzivní lhůty na skutečnost, která stojí na jejím počátku (možnost odečíst daňovou ztrátu) – nikoli na skutečnost, která možná nastane v jejím průběhu (zrušení již uplatněné daňové ztráty). Jedině taková konstrukce lhůty je logická a ctí právní jistotu. Obecně do běhu lhůt mohou vstupovat různé právní skutečnosti, které ji staví, přerušují nebo prodlužují. Z povahy věci však není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla *zkrácena* jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu. To by popíralo vlastní smysl lhůty jako institutu, kterým zákonodárce určuje oběma stranám vztahu meze pro jejich jednání (nebo stanoví důsledky plynoucí z jejich nečinnosti).

[15] Pokud výsledný stav (tj. že daňová ztráta byla nakonec zrušena) není pro běh delší prekluzivní lhůty určující, tím méně lze připustit, aby zrušení daňové ztráty působilo *ex tunc*, jak to stěžovatelka navrhuje. Z výše popsaného stavu je zřejmé, že lhůta pro stanovení daně za rok 2013 měla správci daně uplynout až v březnu 2021, na stěžovatelku se s výzvou k podání daňového příznání obrátil v srpnu 2017. Teprve poté zrušila stěžovatelka daňovou ztrátu za rok 2012. Správce daně tedy při své činnosti nijak nepochybil a postupoval podle pravidel, která stěžovatelka sama nastavila. Pokud by pozdější zrušení daňové ztráty mohlo působit *ex tunc*, znamenalo by to, že daňový subjekt může svým neočekávaným úkonem v samém závěru osmileté prekluzivní lhůty zmařit úsilí o stanovení daně ve správné výši, které správce daně po dobu

posledních pěti let legálně vyvíjel. Takový stav zákonodárce nezamýšlel a nebyl by to ani výklad spravedlivý. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů dává daňovému subjektu určitou výhodu (možnost uplatnit daňovou ztrátu v několika letech po sobě jdoucích), ale výměnou za to ho po delší dobu vystavuje nejistotě běžící prekluzivní lhůty. Tento vztah mezi výhodou a nevýhodou je podle NSS vyvážený; řešení, které navrhuje stěžovatelka, by naopak mířilo k tomu, aby si daňový subjekt odnesl výhody, nevýhod se zbavil a připravil správce daně o možnost na to reagovat (postavil by ho do situace, v níž by se náhle prekluzivní lhůta ukázala jako již dávno uplynulá, i když takový následek nebylo možné předvídat).

[16] Správnost výkladu zastávaného všemi dosud rozhodujícími orgány plyne také z důvodové zprávy citované výše v bodě [11]. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů bylo v roce 2017 formulačně zpřesněno právě za účelem vyjasnění případů, kdy byla daňová ztráta později zrušena. Nová formulace neznamená, že dříve zákon říkal něco zcela odlišného: zákon říká od začátku totéž, jen nyní je to lépe vyjádřeno.

[17] NSS dále souhlasí s tím, že prodloužená lhůta pro stanovení daně slouží daňovému subjektu mimo jiné k tomu, aby mohl podat dodatečné daňové přiznání nebo mohl požádat o obnovu řízení v delší než obecné lhůtě. To samo o sobě také není v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou, a přesto je to důsledkem jednou uplatněné daňové ztráty (bod 33 rozsudku krajského soudu). Stěžovatelka se proto mýlí v tom, že se lhůta vztahuje jen na porušení povinností v příčinné souvislosti s daňovou ztrátou. Zákon je formulován obecně a žádnou takovou příčinnou souvislost z něj nelze dovodit.

[18] Stěžovatelčiny námitky tak nemohou uspět. Správce daně doměřil daň a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve lhůtě k tomu určené, a tedy plně v souladu se zákonem o daních z příjmů. NSS proto kasační stížnost zamítl.

[19] Stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 10. srpna 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu