

# Vliv daňové ztráty na lhůtu pro stanovení daně dle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu

Pavel Hájek\*

**Abstrakt:** Možnost uplatnění daňové ztráty se ze zákona pojí s delšími lhůtami pro stanovení daně. Daňová ztráta ovšem neovlivňuje toliko lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém bylo daňové ztráty dosaženo. K modifikaci délky lhůty pro stanovení daně dochází také u následujících, popřípadě také předcházejících zdaňovacích období. Právě prodloužování lhůt pro stanovení daně může vést k tomu, že se daňový subjekt práva na uplatnění daňové ztráty raději vzdá. Na základě tohoto kroku sice nedojde k prodloužení lhůt pro stanovení daně za zdaňovací období ovlivněná daňovou ztrátou, avšak daňový subjekt pozbyde možnost snížit si svůj základ daně ve dvou předchozích či pěti následujících zdaňovacích obdobích. Základním východiskem tohoto příspěvku je, že v praxi nepanuje jednoznačná shoda na tom, jak jednotlivé úkony s vlivem na lhůtu pro stanovení daně mění celkovou délku této lhůty, pokud je ovlivněná daňovou ztrátou. Určení správného konce lhůty pro stanovení daně může být pro mnohá daňová řízení zcela klíčové. Uplynutím lhůty pro stanovení daně totiž dojde k prekluzi práva. K prekluzi práva jsou navíc správní orgány i soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti. Cílem tohoto článku je proto vymezit správný postup pro výpočet lhůty pro stanovení daně v případě jejího ovlivnění daňovou ztrátou. Závěry článku vycházejí zejména z rozboru relevantních právních předpisů a aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu.

**Klíčová slova:** lhůta pro stanovení daně, prekluzivní lhůta, daňová ztráta, prodloužení lhůty, přerušení lhůty, stavení lhůty

## Úvod

Správné určení délky lhůty pro stanovení daně bývá v daňovém řízení zcela klíčové. Smyslem lhůty pro stanovení daně je totiž vymezit základní časový rámec, ve kterém může dojít ke stanovení daně za určité zdaňovací období. Účelem lhůty pro stanovení daně je zejména stimulace správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností. Z hlediska právní jistoty daňových subjektů je pak jejím účelem nastolit takovou situaci, ve které po uplynutí lhůty zanikají i jejich povinnosti, zejména povinnosti důkazní. Prokazování rozhodných okolností totiž bývá s odstupem času téměř vždy spjato s určitými obtížemi.<sup>1</sup> Povinnosti daňového subjektu související s jeho daňovou zátěží proto nejsou bezbřehé. Jsou vázány nejen lhůtami souvisejícími se stanovením daně, tedy typicky jejím vyměření či doměřením, ale také lhůtami spojenými s vymáháním daňových povinností.<sup>2</sup>

Jedním z klíčových problémů, který se v praxi opakovaně vyskytuje, je počítání lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období ovlivněné daňovou ztrátou. Oprávnění daňového

\* Mgr. Bc. Pavel Hájek, M.A., Ph.D., asistent soudce, Nejvyšší správní soud. Email: hajekpavel7@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6834-9725>. Tento článek vznikl na Masarykově univerzitě v rámci projektu *Spravedlivé daně a nerovnosti ve zdaňování* (MUNI/A/1574/2024).

1 Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS.

2 Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94, č. 953/2006 Sb. NSS.

subjektu odečíst si daňovou ztrátu se totiž *ex lege* pojí s prodloužením lhůty pro stanovení daně, a to nejen za zdaňovací období, za které byla daňová ztráta vykázána. Otázkou vlivu daňové ztráty na lhůtu pro stanovení daně se úřední osoby správce daně, správní soudci i daňoví poradci zabývají takřka na denní bázi. Judikatura týkající se této otázky se však stále vyvíjí, a ani v odborných kruzích není naprostá shoda na tom, jak tuto lhůtu správně počítat. Proto je cílem tohoto článku vymezení a vysvětlení dopadů stanovené daňové ztráty na lhůtu pro stanovení daně. Pro dosažení cíle jsem si stanovil následující výzkumnou otázku: *Jakým způsobem ovlivňuje vykázání daňové ztráty lhůtu pro stanovení daně?*

Předkládaný článek vychází zejména z metody právní analýzy, jejímž cílem je interpretace relevantních právních norem upravujících daňovou ztrátu a lhůtu pro stanovení daně u daní z příjmů. Z tohoto hlediska bude rozhodná zejména analýza ustanovení daňového řádu<sup>3</sup> a zákona o daních z příjmů.<sup>4</sup> Tato analýza se však bude opírat o rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, jak již ostatně napovídá název tohoto článku. Vyjma judikatury a právních předpisů bude vycházeno rovněž z relevantní komentářové literatury a odborných článků na toto téma.

## 1. Lhůta pro stanovení daně u daní z příjmů

Lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní. Jejím uplynutím zaniká právo státu na stanovení daně daňovému subjektu za dané zdaňovací období. Zároveň se jedná o lhůtu hmotněprávní. Nelze na ni proto aplikovat ryze procesní normy daňového řádu, např. navrácení lhůty v předešlý stav.<sup>5</sup> K prekluzi práva je přitom soud povinen přihlížet i bez návrhu.<sup>6</sup> Lhůta pro stanovení daně je obecně upravena v daňovém řádu. Z dikce zákona vyplývá, že základní (subjektivní) lhůta pro stanovení daně je tříletá. Počíná běžet dnem, ve kterém uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. V případě, že daňový subjekt nemá povinnost podat za dané zdaňovací období řádné daňové tvrzení, počne běžet dnem, ve kterém se daň stala splatnou.<sup>7</sup>

Určení počátku lhůty pro stanovení daně u daní z příjmů nebývá příliš sporné. Daňový subjekt je povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických či právnických osob obecně nejpozději do tří měsíců po uplynutí dotčeného zdaňovacího období. Tato lhůta se prodlužuje na čtyři měsíce, pokud daňový subjekt podá přiznání elektronicky a zároveň je nepodal nejpozději do tří měsíců po uplynutí dotčeného zdaňovacího období. Lhůta pro podání daňového přiznání se ze zákona prodlouží na šest měsíců od uplynutí zdaňovacího období, a to tehdy, pokud má daňový subjekt zákonem uloženou povinnost ověření účetní závěrky auditorem či pokud daňové přiznání za daňový subjekt podal poradce, a to až po uplynutí základní tříměsíční lhůty.<sup>8</sup> Poradcem pro účely prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání se rozumí advokát či daňový poradce.<sup>9</sup> Jelikož se počátek lhůty

<sup>3</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném k 1. 1. 2025 (dále jen „daňový řád“).

<sup>4</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k 1. 4. 2025 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

<sup>5</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej – ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 658.

<sup>6</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, č. 74/2009 Sb. ÚS.

<sup>7</sup> Ust. § 148 odst. 1 daňového řádu.

<sup>8</sup> Ust. § 136 odst. 1 a 2 daňového řádu.

<sup>9</sup> Ust. § 29 odst. 2 daňového řádu.

pro stanovení daně odvíjí od konce lhůty pro podání daňového přiznání, je nutné předně zjistit, jaké lhůty pro podání daňového přiznání se v dané věci aplikují. To však obvykle nebývá sporné.

Potíž v praxi způsobuje především určení konce lhůty pro stanovení daně. Lhůta se totiž může prodlužovat, přerušit či stavit. K prodloužení, přerušení či stavení lhůty přitom může dojít i opakovaně.<sup>10</sup> Prodloužení lhůty typicky způsobí oznámení rozhodnutí o stanovení daně, oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, či podání dodatečného daňového tvrzení. Prodloužení však může způsobit i zahájení řízení o dozorčím či mimořádném opravném prostředku, oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti předchozího rozhodnutí o stanovení daně či oznámení rozhodnutí ve věci dozorčího či opravného prostředku.<sup>11</sup> K prodloužení lhůty vede výše uvedený úkon daňového subjektu či správce daně pouze tehdy, pokud je učiněn v posledních 12 měsících před koncem dosavadní lhůty. Pro posouzení toho, zda úkon lhůtu prodlouží, je tedy nejprve nutné vypočíst dosavadní lhůtu pro stanovení daně a až následně je možné zkoumat, zda byl daný úkon učiněn v posledních 12 měsících původní lhůty. Podstatné je rovněž zmínit to, že prodloužení lhůty způsobí její faktické prodloužení o 1 rok ode dne jejího původního konce. V praxi se lze občasné setkat s nesprávným výkladem spočívajícím v tom, že lhůta skončí vždy po 1 roce ode dne, kdy důvod prodloužení lhůty nastal. Takový výklad je však v rozporu s výslovným zněním zákona.

Přerušení lhůty nastává v případě, že správce daně zahájí daňovou kontrolu či pokud oznámí výzvu k podání řádného daňového tvrzení, respektive pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení. Ode dne učinění tohoto úkonu počne běžet lhůta znovu. Zákon hovoří také o tom, že tento úkon musel být učiněn před uplynutím lhůty pro stanovení daně.<sup>12</sup> To je však logické. Nelze totiž přerušit, prodloužit ani stavit lhůtu, která již uplynula.

Stavením lhůty se rozumí to, že lhůta po dobu trvání rozhodné skutečnosti neběží. Lhůta pro stanovení daně typicky neběží po dobu soudního řízení před správními soudy či Ústavním soudem, které se týká stanovení daně, či po dobu, kdy probíhá mezinárodní spolupráce. Méně častěji se lze setkat se stavením lhůty na základě toho, že o otázce nezbytné pro správné stanovení daně rozhoduje příslušný soud či z důvodu probíhajícího trestního stíhání pro daňový trestný čin s touto daní související. Nelze však opomenout ani to, že lhůta pro stanovení daně se staví také od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně, do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav a ode dne marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení.<sup>13</sup>

Dle judikatury Nejvyššího správního soudu má však na lhůtu pro stanovení daně vliv pouze takový úkon, který má zákonnou povahu a zároveň se nejedná o úkon toliko formální a účelový.<sup>14</sup> Ohledně oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení je

<sup>10</sup> NOVOTNÁ, Monika et. al. Kapitola 9. Lhůta pro stanovení daně. In: NOVOTNÁ, Monika – JORDANOVÁ, Kateřina – KRUPÍČKOVÁ, Lenka – ŠOTNÍK, Jakub. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 228, marg. č. 238.

<sup>11</sup> Ust. § 148 odst. 2 daňového řádu.

<sup>12</sup> Ust. § 148 odst. 3 daňového řádu.

<sup>13</sup> Ust. § 148 odst. 4 daňového řádu.

<sup>14</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, čj. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS.

nutné konstatovat, že je způsobilé k prodloužení lhůty pouze za splnění 2 základních předpokladů. Prvním z nich je, že k vydání výzvy došlo v zákonem předvídaném období, tedy v posledním roce před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Druhou podmínkou je naplnění příčinné souvislosti mezi vydáním výzvy a doměřením daně. Proto platí, že výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení musí být nutně tím úkonem, na jehož základě došlo k doměření daně. To v praxi znamená, že k prodloužení lhůty pro stanovení nedojde tehdy, pokud správce daně daňovému subjektu doměří daň až na základě následně vedené daňové kontroly.<sup>15</sup>

Na úkony správce daně, které mohou mít vliv na lhůtu pro stanovení daně, je třeba hledět dle jejich skutečného obsahu. Pokud tedy správce daně začne provádět kontrolní činnost před formálním zahájením daňové kontroly, je nutné vycházet z toho, že k přerušení lhůty pro stanovení daně došlo již samotným zahájením kontrolní činnosti, nikoliv až formálním zahájením daňové kontroly.<sup>16</sup> Tento fenomén se v odborných daňových kruzích nazývá jako tzv. „skrytá daňová kontrola“. Jak však správně zdůrazňuje Čepelák, hranice mezi zákonnou a „skrytou“ daňovou kontrolou jsou neostře. Judikatura správních soudů neposkytuje jednoznačné vodítko, na základě kterého by bylo s určitostí možné rozeznat „skrytou“ a „řádnou“ daňovou kontrolu.<sup>17</sup> Pro dané posouzení je tak nutné vycházet toliko z obecného východiska, že pokud správce daně pouze „mapuje terén“, jedná se o vyhledávací činnost bez vlivu na lhůtu pro stanovení daně. Pokud však již komplexněji prověřuje správnost a úplnost daňového tvrzení daňového subjektu a hodnotí jednotlivé důkazy, pak již s vysokou pravděpodobností zahájil „skrytou daňovou kontrolu“, která již vliv na lhůtu pro stanovení daně má.

Shodně je třeba nahlížet také na situaci, ve které správce daně sice daňovou kontrolu formálně zahájí, avšak bez zbytečného odkladu nezačne zjišťovat rozhodné okolnosti pro stanovení daňové povinnosti, popř. nezačne prověřovat řádnost a úplnost tvrzení daňového subjektu. V takovém případě k přerušení lhůty dojde až v okamžiku započetí takového prověřování či zjišťování.<sup>18</sup> Abstraktní pojem „bez zbytečného odkladu“ pochopitelně nelze přesně vymezit. Je proto opětovně nutné vycházet z judikatury. Nejvyšší správní soud se ve věci *ZD Výčapy* zabýval situací, ve které správce daně formálně zahájil daňovou kontrolu a zároveň vyzval daňový subjekt k předložení podstatných dokumentů. Jelikož daňový subjekt nereagoval, zaslal mu správce daně po přibližně 7 týdnech výzvu k prokázání skutečností. Nejvyšší správní soud v dané věci dospěl k závěru, že správce daně nebyl ve věci pasivní, jelikož prováděl relevantní činnost pro potřebu daňové kontroly již ke dni formálního zahájení daňové kontroly. Proto měl za to, že k materiálnímu a formálnímu zahájení došlo v tentýž den.<sup>19</sup> Dle Nejvyššího správního soudu by však formální zahájení daňové nemělo vliv na lhůtu pro stanovení daně tehdy, pokud by správce daně provedl první faktický úkon až deset měsíců po jeho formálním zahájení a více než čtyři měsíce poté, kdy měla uplynout původní lhůta pro stanovení daně. Takto dlouhou

<sup>15</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, čj. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS.

<sup>16</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020-29.

<sup>17</sup> ČEPELÁK, Václav. Zamyšlení nad judikaturou dovozenými kritérii skryté daňové kontroly. In: MÁLEK, O. – TULÁČEK, M. (eds.). *Správa daní*. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023 [online]. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

<sup>18</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, čj. 5 Afs 16/2024-30.

<sup>19</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2023, čj. 10 Afs 455/2021-36.

prodlevu mezi formálním a materiálním zahájením daňové kontroly proto NSS neshledal za účelnou, a proto dle něj došlo k úkonu přerušujícím lhůtu až zahájením skutečné kontrolní činnosti.<sup>20</sup>

Daňový řád dále stanoví, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku.<sup>21</sup> Dle závěru rozšířeného senátu NSS ve věci *Global Drink* platilo, že i v případech, kdy se lhůta pro stanovení daně prodlužuje, přerušuje nebo staví, končí lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Výjimky z tohoto pravidla spatřoval rozšířený senát NSS toliko v případech stanovených v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu.<sup>22</sup> Ty stanovují výslovné výjimky z objektivní desetileté lhůty. První z nich spočívá v oprávnění správce daně stanovit daň i po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a to v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. V takovém případě má správce daně právo stanovit dotčenému daňovému subjektu daň do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí trestního soudu právní moci.<sup>23</sup> Tuto výjimku lze ovšem aplikovat toliko na daňové povinnosti vzniklé po 1. 1. 2011.<sup>24</sup> Druhá výjimka spočívá v možnosti stanovit daň, je-li to třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti. V takovém případě lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již lhůta pro stanovení daně uplynula, a to za předpokladu, že daňový subjekt podá daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí.

Další výjimku z uvedeného pravidla o maximální lhůtě pro stanovení daně dovodil rozšířený senát NSS až v nedávno vydaném v usnesení ve věci *JASA trans*. V něm se rozhodl analogicky aplikovat ustanovení týkající prodloužení lhůty i na desetiletou objektivní lhůtu pro stanovení daně. Konstatoval, že maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty podal daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení na nižší daň. Nejvyšší správní soud však takové prodloužení lhůty omezil prospěchem daňového subjektu a časem. To znamená, že daňové orgány v tomto prodlouženém období (přesahujícím 10 let od počátku lhůty) nemohou stanovit výslednou daň na základě dodatečného daňového přiznání vyšší, než jaká byla poslední známá daň. To platí i přesto, že daňové orgány nejsou povinny prověřovat pouze ty okolnosti, které daňový subjekt vedly k podání dodatečného daňového přiznání. Mohou tak uznat některé okolnosti tvrzené daňovým subjektem vedoucí ke snížení daně, avšak mohou zároveň zohlednit i jiné (netvrzené) okolnosti vedoucí k jejímu zvýšení. Nikdy však za daných okolností nemůže správce daně daňovou povinnost daňovému subjektu zvýšit. Ohledně omezení časem NSS konstatoval, že v této prodloužené lhůtě již daňový subjekt není oprávněn podávat další dodatečná daňová přiznání. To proto, aby nedošlo k nekonečnému řetězení a prodlužování lhůty. Desetiletou lhůtu, prodlouženou maximálně o jeden rok, totiž NSS v daných případech považuje za dostatečnou.<sup>25</sup>

<sup>20</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS.

<sup>21</sup> Ust. § 148 odst. 5 daňového řádu.

<sup>22</sup> Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, čj. 9 Afs 95/2021-64, č. 4543/2024 Sb. NSS.

<sup>23</sup> Ust. § 148 odst. 6 daňového řádu.

<sup>24</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, čj. 8 Afs 292/2020-23, č. 4242/2021 Sb. NSS.

<sup>25</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2025, čj. 1 Afs 231/2022-44.

## 2. Daňová ztráta a její vliv na lhůtu pro stanovení daně

Daňová ztráta vzniká tehdy, pokud daňově účinné výdaje převyšují daňově účinné příjmy (po jejich upravení dle § 23 zákona o daních z příjmů).<sup>26</sup> Daňová ztráta se stanoví rozhodnutím správce daně. Její stanovení je nutnou podmínkou jejího uplatnění.<sup>27</sup> Daňový subjekt má právo si daňovou ztrátu či její část odečíst od základu daně ve dvou bezprostředně předcházejících či pěti bezprostředně navazujících zdaňovacích obdobích.<sup>28</sup> Pokud však daňový subjekt dosáhne daňové ztráty, prodlouží se mu lhůta pro stanovení daně za období, ve kterém jí dosáhl (ať již zdaňovací období, či období, za které se podává daňové přiznání).

Dosažená daňová ztráta však ovlivní také délku lhůty pro stanovení daně za všechna zdaňovací období, ve kterých si tuto ztrátu může uplatnit. Ze zákona o daních z příjmů totiž vyplývá, že lhůta pro stanovení daně za všechna období, ve kterých si daňový subjekt může daňovou ztrátu uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém ji bylo možné uplatnit.<sup>29</sup> Jinými slovy řečeno, lhůta pro stanovení daně za období, ve kterém byla vykázána ztráta, a za 4 následující zdaňovací období, uplyne až současně se lhůtou pro stanovení daně v posledním období, ve kterém si daňový subjekt může ztrátu uplatnit. Obecně se konec těchto lhůt odvíjí od konce lhůty pro stanovení daně za páté zdaňovací období po vykázání daňové ztráty. To však platí pouze za předpokladu, že nedojde k jakýmkoliv úkonům s vlivem na běh této lhůty. Základní lhůta pro stanovení daně za období, ve kterém byla daňová ztráta vyměřena, tak bude typicky osmiletá, za následující zdaňovací období sedmiletá a postupně se lhůta za následující zdaňovací období bude zkracovat až opětovně dosáhne 3 let v pátém zdaňovacím období po vykázání daňové ztráty.<sup>30</sup> Obdobná pravidla se aplikují i v případě, pokud si daňový subjekt uplatní daňovou ztrátu za předchozí zdaňovací období. V takovém případě lhůta pro stanovení daně za toto období končí současně se lhůtou za poslední zdaňovací období, ve kterém si ji mohl daňový subjekt uplatnit.<sup>31</sup> V případě uplatnění ztráty za předchozí zdaňovací období je však pro prodloužení rozhodné to, zda si ji daňový subjekt skutečně uplatnil. Pokud si ji neuplatní ve standardní lhůtě, k jejímu „prodloužení“ nedojde.

Finanční správa dlouhé roky výše uvedené vykládala tak, že pokud dojde ke stanovení nové daňové ztráty ve zdaňovacím období, jehož lhůta pro stanovení daně je ovlivněna předchozí daňovou ztrátou, dojde k tzv. „řetězení daňových ztrát“. Tato praxe byla natolik zavedená, že daňovým subjektům mohlo vzniknout legitimní očekávání, že v souladu s ní budou daňové orgány postupovat.<sup>32</sup> Tento výklad však Nejvyšší správní soud jednoznačně odmítl v rozsudku *Heidriv* a označil jej za nesouladný nejen s výslovným textem zákona, ale také za popírající jeho smysl a účel. V daném rozsudku dále dodal, že smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je nejen zajištění právní jistoty na straně daňových subjektů i správce daně, ale také vytvoření

<sup>26</sup> Ust. § 38n ve spojení s § 23 zákona o daních z příjmů.

<sup>27</sup> PELC, Vladimír. § 38n [Daňová ztráta]. In: PELC, Vladimír. *Daně z příjmů*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 565.

<sup>28</sup> Ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

<sup>29</sup> Ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

<sup>30</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS.

<sup>31</sup> Ust. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

<sup>32</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2024, čj. 1 Afs 10/2024-33.

stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Pro běh této lhůty není rozhodné ani to, zda daňový subjekt odpočet skutečně uplatní, nýbrž to, že tak alespoň teoreticky učinit mohl.<sup>33</sup> Delší lhůta pro stanovení daně přitom zůstane zachována i tehdy, pokud dojde ke zrušení daňové ztráty na základě podaného dodatečného daňového přiznání. Jednou rozběhlou prekluzivní lhůtu totiž nelze zkrátit pouze v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu.<sup>34</sup>

Nejvyšší správní soud také již vyřešil otázku vlivu zákonem předvídaných úkonů na délku lhůty pro stanovení daně, pokud byla lhůta pro stanovení daně ovlivněna daňovou ztrátou. Touto problematikou se zabýval ve, dnes již ikonickém, rozsudku ve věci *BOHE-MIACHLAD*. V něm konstatoval, že na uvedenou lhůtu běžně dopadají ustanovení týkající se prodloužení, přerušení a stavení lhůty. Pokud tedy dojde k zahájení daňové kontroly, počne tímto dnem běžet nová lhůta v původní délce (v dané věci osmiletá). Připustil také to, že obdobně by mohlo dojít ke stavení či prodloužení lhůty. Nejvyšší správní soud však v dané věci opakovaně zdůraznil, že i pro tuto lhůtu platí maximální mez pro běh lhůt v délce deseti let od jejího počátku. Zároveň podotkl, že tyto úkony mající vliv na běh lhůty je nutné vztahovat toliko ke zdaňovacímu období, kterého se týkají.<sup>35</sup> Pokud by tedy správce daně zahájil daňovou kontrolu toliko ve vztahu k jednomu ze zdaňovacích období ovlivněných daňovou ztrátou, došlo by k přerušení lhůty pro stanovení daně pouze za toto období.

S uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu se někteří odborníci neztotožnili. Lichnovský má za to, že ovlivňování počátku či konce lhůty nic nemění na tom, že lhůta je i tak ve skutečnosti lhůtou tříletou.<sup>36</sup> Nic však nenasvědčuje tomu, že by Nejvyšší správní soud své předchozí závěry přehodnotil. Neztotožnil se totiž ani s obdobnou argumentací daňového subjektu, dle které by přerušením lhůty pro stanovení daně ovlivněné daňovou ztrátou mělo dojít k běhu nové lhůty, která by však měla být pouze tříletá. Poukázal na to, že uvedeným výkladem by mohlo dojít k situacím, ve kterých by lhůta pro stanovení daně za dotčené zdaňovací období byla kratší než lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém mohl daňový subjekt daňovou ztrátu uplatnit. To je přitom v rozporu s výslovným zněním zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud však také uvedl, že přerušení lhůty se nepojí toliko se zahájením daňové kontroly, ale také např. s podáním řádného daňového přiznání. Zákon přitom mezi těmito úkony ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně nerozlišuje, a proto je nutné k nim přistupovat shodně. Dle Nejvyššího správního soudu by v souladu s argumentací daňového subjektu postačilo, aby daňový subjekt podal řádné daňové přiznání opožděně, čímž by si lhůtu pro stanovení daně fakticky mohl zkrátit až téměř o pět let. To je však neakceptovatelné. Uvedený výklad je dle

<sup>33</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS. Nutno však podotknout, že uvedený rozsudek nebere v potaz možné uplatnění daňové ztráty za zdaňovací období, jenž předchází období, ve kterém byla daňová ztráta vykázána. Tato možnost totiž byla do zákona implementována až zákonem č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů. Tato novela přitom byla účinná až od 1. 7. 2020, tudíž až po vydání uvedeného rozsudku. Ze zákona o daních z příjmů po této novele přitom vyplývá, že lhůtu pro stanovení daně za předcházející zdaňovací období pouze tehdy, pokud si ji daňový subjekt v tomto období skutečně uplatní. Nepostačuje tak pouze teoretická možnost jejího uplatnění.

<sup>34</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, čj. 10 Afs 3/2020-38.

<sup>35</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS.

<sup>36</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád*, s. 658.

Nejvyššího správního soudu také v rozporu se smyslem a účelem zákona. Snahou zákonodárce totiž zjevně bylo to, aby správce daně mohl v případě budoucího uplatnění ztráty zkontrolovat, zda skutečně vznikla. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby lhůta pro stanovení daně neskončila dříve než za poslední zdaňovací období, ve kterém lze daňovou ztrátu uplatnit.<sup>37</sup> Z uvedených závěrů je tedy zřejmé, že se Nejvyšší správní soud nehodlá v nejbližší době od svého dosavadního výkladu odchýlit.

Je naprosto pochopitelné, že takto významné prodloužení lhůty pro stanovení daně vnímají daňové subjekty značně negativně. Přeci jen nelze vyloučit, že správce daně účelově zahájí kontrolu až před uplynutím takto prodloužené lhůty pro stanovení daně. Přitom prokázání rozhodných okolností na samém chvostu desetileté lhůty pro stanovení bývá skutečně náročné. Zároveň je nutné podotknout, že důkazní břemeno v daňovém právu leží primárně na daňovém subjektu. Toho totiž tíží povinnost prokázat veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení.<sup>38</sup> Proto se nelze divit tomu, že vykazání daňové ztráty může přinést více potíží než užítku.

Zákon o daních z příjmů však daňovému subjektu poskytuje možnost se práva na uplatnění daňové ztráty vzdát. Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty se činí oznámením správcí daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví. V takovém případě k prodloužování lhůt pro stanovení daně nedochází. Pro úplnost je však nutné poznamenat, že jednou učiněné vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty nelze vzít zpět.<sup>39</sup> Daňový subjekt proto musí pečlivě zvážit, zda se práva na uplatnění daňové ztráty vzdá, čímž se fakticky připraví o možné snížení základu daně, či zda akceptuje razantní prodloužení lhůty pro stanovení daně. Na závěr lze jen poznamenat, že samotná delší lhůta pro stanovení daně nemusí být vždy nutně v neprospěch daňového subjektu. Ten totiž v této delší lhůtě může podat dodatečné daňové přiznání, díky němuž může dojít ke snížení jeho daňové povinnosti. Proto ani pro daňové subjekty nemusí být nutně delší lhůta na škodu, byť se k jejímu „prodlužování“ podstatná část z nich nestaví kladně. Ačkoliv není možné určit, zda je vykazání daňové ztráty pro daňové subjekty spíše žádoucí či naopak převážně na škodu, je z uvedených úvah zřejmé, že správné pochopení výpočtu lhůty pro stanovení daně je zcela klíčové. K vyjasnění problematických aspektů lhůty pro stanovení daně by měl posloužit i tento článek.

## Závěr

Na výzkumnou otázku, stanovenou v úvodu tohoto článku, neexistuje jednoduchá odpověď. Z jednotlivých poznatků provedené analýzy vyplývá, že daňová ztráta ovlivňuje lhůtu pro stanovení daně zcela zásadním způsobem. Není přitom rozhodné to, zda prostřednictvím dodatečného daňového přiznání dojde k jejímu pozdějšímu zrušení. Stanovení daňové ztráty fakticky prodlouží lhůtu pro stanovení daně nejen za období, ve kterém došlo k jejímu stanovení, ale i za 4 následující zdaňovací období. Konec těchto lhůt se řídí dle konce posledního (pátého) zdaňovacího období následujícího po období, ve kterém byla daňová ztráta vykazána. Standardně je tedy lhůta pro stanovení daně za období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena, osmiletá. Nelze vyloučit ani to, že tato lhůta bude

<sup>37</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2024, čj. 8 Afs 118/2024-86.

<sup>38</sup> Ust. § 92 odst. 3 daňového řádu.

<sup>39</sup> Ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

delší, a to s ohledem na specifika určení počátku lhůty v posledním zdaňovacím období, ve kterém si daňový subjekt může ztrátu uplatnit. Zároveň platí, že pokud si daňový subjekt uplatní daňovou ztrátu ve zdaňovacím období předcházejícím období, ve kterém ztráta vznikla, dojde k „prodloužení“ i lhůty pro stanovení daně za toto období, z důvodu čehož bude tato lhůta devíti či desetiletá.

Maximální délka lhůty pro stanovení daně je však omezena horní hranicí deseti let. Tato horní hranice bývá zpravidla nepřekročitelná. Existují však tři zcela specifické výjimky z tohoto pravidla. První zákonná výjimka, dle které lze daň stanovit i po uplynutí lhůty pro stanovení daně, spočívá v tom, že ke stanovení daně dojde v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. Dle daňového řádu lze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně také tehdy, pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení, současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí a je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti. Z aktuální judikatury lze dovodit také třetí výjimku spočívající v tom, že maximální desetiletá lhůta se o rok prodlouží v případech, že daňový subjekt v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty podal dodatečné daňové tvrzení na nižší daň, než kterou původně tvrdil. V tomto prodlouženém časovém úseku nemohou daňové orgány stanovit daňovému subjektu vyšší daň, než jaká byla jeho poslední známá daň. Daňový subjekt však v tomto prodlouženém období není oprávněn podávat další dodatečná daňová přiznání. Nemůže tak dojít k opakovanému prodlužování předmětné lhůty.

Na lhůtu pro stanovení daně ovlivněnou daňovou ztrátou je nutné aplikovat také obecná ustanovení týkající se prodloužení, přerušení a stavení této lhůty. Určující je přitom původní délka lhůty. K prodloužení lhůty jsou totiž rozhodné toliko úkony nastalé v posledních 12 měsících před uplynutím původní lhůty. Přerušením lhůty také nezačne běžet znovu základní lhůta v délce tři roky, nýbrž lhůta ve své původní délce (např. osmiletá). Jediným možným způsobem, jak se daňový subjekt může vyhnout takto razantnímu prodloužení lhůty, je to, pokud se daňový subjekt práva na uplatnění daňové ztráty vzdá (vyjma možnosti daňovou ztrátu nevykázat). Tento úkon však musí učinit ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví. Zároveň se jedná o úkon nevratný. Je tedy na daňovém subjektu, aby pečlivě zvážil, zda se práva na uplatnění daňové ztráty vzdá, či zda akceptuje razantní prodloužení lhůty pro stanovení daně nejen v dotčeném období, ale ve všech zdaňovacích obdobích touto daňovou ztrátou ovlivněných.

Z výše uvedeného je zřejmé, že stanovení daňové ztráty ovlivní předmětnou lhůtu zcela významně. Její výpočet přitom není jednoduchý. Správná interpretace právních předpisů týkajících se této problematiky by bez znalosti aktuální judikatury byla prakticky nemožná. Proto tento článek blíže popisuje jednotlivé závěry NSS, na základě kterých lze délku lhůty počítat, a zasazuje je do kontextu. Na úplný závěr je však třeba zdůraznit, že je vždy nutné přihlédnout ke konkrétním okolnostem každé posuzované věci. To platí zejména proto, že lhůtu zpravidla neovlivní činění čistě formálních úkonů (např. formální zahájení daňové kontroly). Pro správný výpočet lhůty pro stanovení daně je tak nutné přihlédnout ke všem okolnostem daného daňového řízení.

## **Effect of Tax Loss on the Tax Assessment Period According to the Current Case Law of the Supreme Administrative Court**

Pavel Hájek (<https://orcid.org/0000-0001-6834-9725>)

**Abstract:** The possibility of claiming a tax loss is by law associated with longer tax assessment periods. However, the tax loss does not only affect the tax assessment period for the taxable year in which the tax loss was incurred. The length of the tax assessment period is also modified for previous or subsequent tax years. It is the extension of the tax assessment periods that may lead to the taxpayer waiving the right to claim the tax loss. Although this step does not result in an extension of the tax assessment periods for the taxable years affected by the tax loss, the taxpayer loses the possibility of reducing its tax base in the two preceding or five following taxable years. The basic idea of this paper is that there is no clear consensus in practice on how individual actions affecting the tax assessment period change the overall length of the period affected by the tax loss. Determining the correct end date of the tax assessment period can be quite crucial for many tax proceedings. This is because the expiration of the tax assessment period will result in a limitation of the right. Moreover, the administrative authorities and the courts are obliged to take into account the limitation of the right as a matter of course. The aim of this article is therefore to define the correct procedure for calculating the time limit for the assessment of tax. The conclusions of the article are based in particular on an analysis of the relevant legislation and the current case law of the Supreme Administrative Court.

**Keywords:** tax assessment period, preclusion period, tax loss, extension of the period, interruption of time period, suspension of the time limit