



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Tomáše Herce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s.r.o.**, se sídlem Karlov 1119, Velké Meziříčí, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2021, č. j. MF-28670/2021-3901-4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 9. 2024, č. j. 5 Af 12/2022-65,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká výkladu zvláštní úpravy konce lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jde o to, zda se prodloužení lhůty podle tohoto ustanovení použije ve vztahu ke zdaňovacímu období, které je sice podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedním z pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po období, za které se stanoví daňová ztráta, uplatnění daňové ztráty v něm však brání skutečnost, že již byla zcela uplatněna v některém z dřívějších zdaňovacích období. Předmětem posouzení je také právní otázka, zda zahájení daňové kontroly na uvedenou daň před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení má s ohledem na § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, za následek počátek běhu lhůty pro stanovení daně.

[2] Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 14. 3. 2017 u žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob, která se týkala také zdaňovacího období roku 2016. Učinil tak před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení k této dani za uvedené zdaňovací období, které stěžovatelka podala dne 30. 6. 2017, tedy v průběhu takto zahájené daňové kontroly, svému „domovskému“ Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina. Ten na podkladě řádného daňového přiznání vyměřil stěžovatelce konkludentním platebním výměrem ze dne 11. 7. 2017, č. j. 1269620/17/2913-00551-706130, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 349 410 Kč.

[3] Po skončení daňové kontroly vydal Finanční úřad pro Kraj Vysočina na základě jejích výsledků dodatečný platební výměr ze dne 23. 1. 2019, č. j. 80804/19/2913-00551-706130, kterým stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 o částku 694 925 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 138 985 Kč. Odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 1. 10. 2020, č. j. 36831/20/5200-11433-706599, zamítlo.

[4] Proti posledně uvedenému rozhodnutí podala stěžovatelka dne 7. 10. 2020 žalobu, o níž bylo zahájeno řízení před Krajským soudem v Brně (dále jen „krajský soud“) pod sp. zn. 29 Af 64/2020. Jedna z námitek, které stěžovatelka uplatnila v průběhu řízení, se týkala nemožnosti doměřit jí daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 postupem podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu. Dodatečným platebním výměrem totiž byla tato daň vyměřena poprvé. Od okamžiku zahájení daňové kontroly nemohla být daň vyměřena konkludentně postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Správce daně měl na základě provedené daňové kontroly vyměřit daň postupem podle § 139 odst. 2 a 3 daňového řádu. Rozdíl mezi vyměřením a doměřením daně má pro stěžovatelku zásadní význam. Je tomu tak z toho důvodu, že následkem vyměření daně nemůže vzniknout povinnost hradit penále, jak by tomu bylo u doměření daně podle § 251 odst. 1 daňového řádu.

[5] Odvolací finanční ředitelství shledalo žalobní námitku, že nebyly splněny podmínky pro vydání konkludentního platebního výměru, důvodnou. Na základě jeho podnětu Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 21. 7. 2021, č. j. 47585/21/7700-10124-204230, nařídilo podle § 121 odst. 1 daňového řádu přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství pro nezákonnost doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, jakož i pro nezákonnost stanovení penále za toto období.

[6] Proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství podala stěžovatelka odvolání, v němž tvrdila, že toto rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Posledním dnem lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 byl podle jejího názoru den 14. 3. 2020. Tato lhůta se neprodloužila podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť dodatečný daňový výměr byl stěžovatelce doručen až dne 2. 2. 2019, tedy více než 12 měsíců před jejím uplynutím. Neměl se u ní použít ani § 38r zákona o daních z příjmů. Daňová ztráta, která stěžovatelce vznikla za zdaňovací období roku 2013, byla uplatněna jako položka odečitatelná od základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014, protože jí již nebylo možné takto uplatnit za zdaňovací období let 2015 a 2016. Nebyl dán proto žádný rozumný důvod

pokračování

k prodloužení obecné lhůty pro stanovení daně až do konce pátého zdaňovacího období následujícího bezprostředně po období, za které byla vyměřena.

[7] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání stěžovatelky zamítl a rozhodnutí Generálního finančního ředitelství potvrdil. Nepřisvědčil stěžovateli, že lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 14. 3. 2017. Zahájení daňové kontroly tohoto dne nebylo úkonem ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu a nemohlo prolomit lhůtu pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, neboť daná lhůta v době zahájení daňové kontroly ještě neběžela. V souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu se její počátek odvíjel až od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, jejímž posledním dnem bylo pondělí 3. 7. 2017 (den 1. 7. 2017 připadl na sobotu).

[8] Odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) žalovaný odůvodnil závěr, že v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 končí současně s lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018, tedy za v pořadí páté následující zdaňovací období po zdaňovacím období, ve kterém vznikla daňová ztráta. Pokud by nebyl učiněn žádný další úkon, tato lhůta by uplynula dne 1. 7. 2022. Dne 22. 7. 2021 bylo nicméně vydáno rozhodnutí Generálního finančního ředitelství, čímž byla podle § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu prodloužena lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016 o 1 rok. Tato lhůta se také stavěla z důvodu řízení ve správním soudnictví vedeném o správní žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a v době vydání rozhodnutí žalovaného ještě neuplynula.

II. Rozsudek městského soudu

[9] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Podle jeho názoru žalovaný i Generální finanční ředitelství rozhodli o nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelce byla totiž za zdaňovací období roku 2013 vyměřena daňová ztráta, kterou mohla následně uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2014 až 2018. V souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a jeho výkladem provedeným v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky NSS ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS, nebo ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35) bylo rozhodné, že posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2018 byl den 1. 7. 2019. V tento den počala běžet lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, která skončila dne 1. 7. 2022. Faktické uplatnění daňové ztráty nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Pro její konec je vždy rozhodné poslední zdaňovací období, za něž lze daňovou ztrátu uplatnit, a nikoli konkrétní období, ve kterém daňový subjekt tuto ztrátu fakticky uplatnil (srov. též např. rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38). Tyto závěry nejsou v rozporu ani s judikaturou, na kterou odkázala stěžovatelka (konkrétně rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74).

[10] Namítá-li stěžovatelka, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016 počala běžet již dne 14. 3. 2017, tedy zahájením daňové kontroly, městský soud upozornil na § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu, podle něhož tato lhůta začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. U stěžovatelky uplynula lhůta pro

podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2016 dne 3. 7. 2017 (den 1. 7. 2017 připadl na sobotu). Zahájení daňové kontroly proto nemělo za následek počátek běhu lhůty pro stanovení daně, ani na něj nelze hledět jako na úkon ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.

III. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[11] Stěžovatelka podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nezákonost napadeného rozsudku spatřuje v tom, že městský soud neshledal pochybení v rozhodnutí žalovaného, jehož následkem mělo být nařízeno přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[12] Zahájil-li správce daně daňovou kontrolu před jejím vyměřením, začal tím prověřovat něco, co dosud nebylo tvrzeno. Nelze však souhlasit s městským soudem, který v této „procesní nešikovnosti“ fakticky spatřuje důvod prodloužení lhůty pro stanovení daně o dobu mezi zahájením daňové kontroly a podáním řádného daňového tvrzení, resp. který podání řádného daňového tvrzení přiznal účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Toto ustanovení spojuje se zahájením daňové kontroly běh tříleté lhůty pro její dokončení a nijak neupravuje daňovou kontrolu zahájenou před vyměřením daně. Není dán žádný důvod, pro který by stěžovatelka měla z důvodu jí nezaviněné skutečnosti snášet delší prověřování daňovou kontrolou. Již z tohoto důvodu je napadený rozsudek nezákonný.

[13] Pro posouzení věci je dále významné, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů umožňuje dva výklady. První z nich, který zaujal městský soud, podle stěžovatelky odporuje účelu zákonné úpravy. Jeho podstata spočívá v tom, že lhůta pro stanovení daně podle tohoto ustanovení se odvíjí od okolností roku, kdy daňová ztráta vznikla. V posuzované věci by se tak lhůta pro stanovení daně odvíjela od podmínek známých v roce 2013, a to bez ohledu na to, zda stěžovatelka bude moci uplatnit daňovou ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích. Na délku lhůty má vliv pouze skutečnost, která stojí na jejím počátku, a nikoli skutečnost nastalá později.

[14] Podle stěžovatelky je uvedený výklad neudržitelný a neústavní. Pro ústavně konformní výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, který šetří podstatu vlastnického práva daňových subjektů, je naprosto klíčové, zda lze za určité zdaňovací období uplatnit daňovou ztrátu. Tak tomu ale není, byla-li již daňová ztráta zcela odečtena. Uvedené ustanovení je třeba vykládat ve vazbě k § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, že nestanoví zvláštní pětiletou lhůtu, nýbrž pouze podmínky pro prodloužení tříleté obecné lhůty pro stanovení daně. Prodloužení nastává za předpokladu, že existuje neodečtená daňová ztráta a v daném roce jsou splněny podmínky pro její odpočet, a to vždy právě o jeden rok, nejvíce však o 5 let. Nejde tedy o zkrácení lhůty pro stanovení daně. Tato lhůta se pouze prodlužuje následkem jednostranného jednání poplatníka.

[15] Daňová ztráta se uplatňuje prostřednictvím daňového přiznání, a tudíž správce daně má o jejím uplatnění přehled a může je vždy prověřit minimálně v obecné tříleté lhůtě od podání daňového přiznání, ve kterém byla daňová ztráta zcela vyčerpána. Pakliže ale již v daňovém přiznání za určité zdaňovací období není tvrzena žádná daňová ztráta, kterou lze

pokračování

odečíst v následujícím období, ani není uplatněna zbývající část daňové ztráty, toto období lze v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů označit za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. V případě stěžovatelky bylo posledním zdaňovacím obdobím, za které lze uplatnit daňovou ztrátu nebo její část vzniklou v roce 2013, zdaňovací období roku 2014. V něm byla daňová ztráta vzniklá v roce 2013 zcela vyčerpána.

[16] Při uplatnění odpočtu daňové ztráty v jednotlivých zdaňovacích obdobích podle § 34 zákona o daních z příjmů je třeba v každém z nich zkoumat nejen to, zda zbývá částka neuplatněné ztráty k odpočtu ze základu daně, ale i splnění ostatních zákonem stanovených podmínek (§ 23a, § 23c a § 38na zákona o daních z příjmů). Jejich splnění nicméně nemusí být v okamžiku vyměření daňové ztráty vždy známo. Neobstojí tak právní názor, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů váže délku lhůty pro stanovení daně na skutečnost, která stojí na jejím počátku, nikoli na skutečnost, která možná nastane v jejím průběhu (např. zrušení již uplatněné daňové ztráty). Při přijetí tohoto výkladu by mohla nastat paradoxní situace. Lhůta pro stanovení daně by se prodloužila o celých 5 let i v případě, že by daňový subjekt s ohledem na nesplnění některé z dalších zákonných podmínek neměl nikdy právo uplatnit daňovou ztrátu.

[17] Nejvyšší správní soud se tak ve své nedávné judikatuře přiklonil k tomu ze dvou možných výkladů, který je pro daňový subjekt méně příznivý. Do majetkových práv daňového subjektu je jím totiž zasahováno s odstupem řady let, což významně ztěžuje jeho procesní pozici a důkazní situaci. Takovýto postup zároveň nesleduje žádný obecný zájem. Stěžovatelka proto tvrdí, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, jejíž počátek se odvíjí od zahájení daňové kontroly, uplynula dne 14. 3. 2020.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout. Stěžovatelka především polemizuje s judikaturou Nejvyššího správního soudu vztahující se k § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, která se týká běhu lhůty pro stanovení daně při uplatnění daňové ztráty z předchozích let. Žalovaný se s touto judikaturou naopak plně ztotožňuje a ve zbytku odkazuje na své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přistoupit k přezkumu napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž musí být přihlédnuto z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Námitky stěžovatelky směřují k nesprávnému právnímu posouzení počátku a konce lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.

IV.a Význam zahájení daňové kontroly před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení

[22] Stěžovatelka tvrdí, že obecná tříletá lhůta pro stanovení daně poskytuje dostatečný časový prostor pro provedení daňové kontroly. Jestliže správce daně zahájil daňovou kontrolu před podáním řádného daňového tvrzení, je třeba již od tohoto okamžiku počítat uvedenou lhůtu. Případné následné podání řádného daňového tvrzení nemá mít na její délku vliv, a to ani podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Není dán žádný důvod, aby se dále prodlužovalo prověřování její daňové povinnosti daňovou kontrolou.

[23] S tímto výkladem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Obecná úprava délky lhůty pro stanovení daně i jejího počátku je obsažena v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádně daňové tvrzení“. Následky zahájení daňové kontroly pro běh lhůty pro stanovení daně pak stanoví § 148 odst. 3 daňového řádu tak, že „[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn“.

[24] Ze znění citovaných ustanovení vyplývá, že § 148 odst. 1 daňového řádu stanoví výčet skutečností, které mají za následek počátek běhu lhůty pro stanovení daně. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu zase upravuje důvody přerušení této lhůty, které se však z povahy věci mohou vztahovat jen ke lhůtě již započaté. Jen taková lhůta může začít běžet „znovu“. Lhůtu, která vůbec nepočala běžet, přerušit nelze.

[25] Jiný výklad nepřichází v úvahu ani za situace, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Takovýto postup správce daně naráží na princip autoaplikace v daňovém právu. Správce daně totiž kontroluje daň, aniž by vyčkal uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, a to navzdory tomu, že „[d]aňový subjekt musí nejdříve rozhodně skutečnosti o své daňové povinnosti tvrdit a teprve poté je možné, aby správce daně správnost tvrzení daňového subjektu prověřoval“ (rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2025, č. j. 1 Afs 307/2024-31, bod 20). Předčasné zahájení daňové kontroly proto nemůže působit v neprospěch daňového subjektu v tom smyslu, že by z jeho pohledu zkrátilo lhůtu pro stanovení daně, v níž může sám uplatňovat korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty.

[26] Podle Nejvyššího správního soudu zahájení daňové kontroly před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení nepůsobí přerušení dosud nezapočaté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, ani s ním není spojen její dřívější počátek. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 se v posuzované věci neodvíjel od zahájení daňové kontroly dne 14. 3. 2017, nýbrž až ode dne 3. 7. 2017, kdy uplynula lhůta, v níž stěžovatelka mohla podat řádné daňové tvrzení (den 1. 7. 2017 připadl na sobotu). Námitka nesprávného určení počátku lhůty pro stanovení daně není důvodná.

pokračování

IV.b Běh lhůty pro stanovení daně, vznikla-li v některém z předchozích zdaňovacích období daňová ztráta

[27] Stěžejní námitka stěžovatelky se týká výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, od něhož se odvíjí posouzení, zda Generální finanční ředitelství nařídilo přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v souladu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelka tvrdí, že uplatnila daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 již v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2014. U daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 se tak měla uplatnit obecná tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, která uplynula ještě v roce 2020.

[28] Nejvyšší správní soud konstatuje, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů stanoví zvláštní úpravu konce lhůty pro stanovení daně, jejíž obecná úprava je obsažena v § 148 daňového řádu (např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011-109, ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019-20, bod 21, nebo ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, bod 32).

[29] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2020, „[o]d 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“. Na toto ustanovení navazuje § 38r odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, který stanoví, že „[l]ze-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“ (resp. ve znění účinném do 30. 6. 2017, kdy platil v pozměněném znění zohledňujícím to, že daňový řád nahradil někdejší lhůtu pro vyměření, která byla upravena v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, lhůtou pro stanovení daně; zvláštní úpravu konce lhůty pro stanovení daně pro případ, že byla stanovena daňová ztráta, obsahuje uvedené ustanovení i v účinném znění).

[30] K účelu lhůty pro stanovení daně Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení“ (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48, bod 23).

[31] Je-li daňovému subjektu jednou stanovena (vyměřeními či doměřeními) daňová ztráta za určité zdaňovací období, pro stanovení daně za toto i následující zdaňovací období,

v nichž lze daňovou ztrátu uplatnit, je rozhodná zvláštní úprava konce lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Lhůta pro stanovení daně nejen za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla, ale i za další čtyři navazující zdaňovací období se prodlužuje tak, že každá z nich skončí společně s uplynutím lhůty pro stanovení daně za v pořadí páté navazující zdaňovací období. Právě v něm může být podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňová ztráta uplatněna nejpozději (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40, bod 34). Toto prodloužení nastává ve vztahu ke všem uvedeným zdaňovacím období jako následek stanovení daňové ztráty. Nenastává postupně v závislosti na budoucích okolnostech roku, který příslušné zdaňovací období tvoří.

[32] Tento výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází „z potenciality uplatnění daňové ztráty, nikoliv z toho, zda byla fakticky uplatněna. Délku lhůty pro stanovení daně je tak třeba vázat na skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst daňovou ztrátu), nikoli ji přizpůsobovat skutečností, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu a které mohou být nadto posléze úkony poplatníka legitimně zpětně měněny. Jedině taková konstrukce lhůty je logická, rozumná a ctí právní jistotu“ (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 191/2021-35, bod 17). Případné následné uplatnění či zrušení daňové ztráty na použití uvedené delší lhůty nic nemění. Opačný závěr by byl v rozporu se smyslem tohoto prodloužení (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 79/2022-75, bod 45). Nejvyšší správní soud připomíná, že „[z] povahy věci [...] 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)“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 3/2020-38, bod 14).

[33] Uvedený výklad potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Tímto zákonem byl sice s účinností od 1. 7. 2017 změněn, obsahově však pouze vyjasněn § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Vláda jako předkladatel zákona v důvodové zprávě uvedla, že „[n]avrhovaná úprava má 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“ (Poslanecká sněmovna, 7. volební období, 2013-2017, sněmovní tisk 873/0, zvláštní část k čl. I bodu 193).

[34] Nejvyšší správní soud neshledává důvod, aby se v posuzované věci od své dosavadní judikatury odchytil. Výklad provedený stěžovatelkou klade důraz na budoucí jednání daňového subjektu při uplatňování daňové ztráty, jakož i na možnost dodatečného zjištění, že ke vzniku daňové ztráty nebyly splněny zákonné podmínky. Tento výklad nicméně opomíjí, že § 38r odst. 2 ve spojení s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů spojuje prodloužení lhůty pro stanovení daně již se vznikem daňové ztráty. Není podstatné, zda byla daňová ztráta v některém z následujících pěti zdaňovacích období skutečně uplatněna, případně zrušena. Tím není vyloučeno prodloužení, přerušování nebo stavění lhůty pro stanovení daně podle obecné úpravy obsažené v § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. Rovněž se uplatní pravidlo, že lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40, zejména body 32 až 38).

[35] V posuzované věci nevyvstává žádná pochybnost, která by umožňovala použití zásady *in dubio mitius*. Nejsou zde dány dva v úvahu přicházející výklady, z nichž jeden by

pokračování

měl mít jako šetrnější k ústavně zaručenému vlastnickému právu stěžovatelky přednost. Delší lhůta pro stanovení daně se totiž netýká jen oprávnění správce daně vůči daňovému subjektu. Rovněž umožňuje daňovému subjektu upravit vlastní původní tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty, kterou by pak musel promítnout v navazujících zdaňovacích obdobích. Ani skutečnost, že stěžovatelka celou daňovou ztrátu vyčerpala již v bezprostředně následujícím zdaňovacím období, tak nevylučuje, že ve lhůtě pro stanovení daně se zjistí její daňová povinnost v jiné výši, což může mít význam i pro možnost uplatnění daňové ztráty. Prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu provedeného výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů tak nemusí působit jen v neprospěch daňového subjektu.

[36] Počátek lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 se u stěžovatelky odvíjel podle § 148 odst. 1 daňového řádu od posledního dne lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, kterým bylo pondělí 3. 7. 2017. S ohledem na daňovou ztrátu, kterou stěžovatelka vykazala ve zdaňovacím období roku 2013, byl pro konec lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 rozhodný § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Posledním zdaňovacím obdobím, v němž stěžovatelka mohla daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 uplatnit, byl podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 tak měla skončit současně s lhůtou vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2018. Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení v souladu s § 33 odst. 4 daňového řádu uplynula v pondělí 1. 7. 2019 a posledním dnem lhůty pro stanovení daně tak měl být pátek 1. 7. 2022. Na její běh mělo vliv, že stěžovatelka dne 7. 10. 2020 podala žalobu proti dodatečnému platebnímu výměru, neboť podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně po dobu řízení vedeného před soudem ve správním soudnictví neběží (blíže k průběhu tohoto řízení, ve kterém v mezidobí krajský soud rozhodl, jeho rozsudek ale zrušil Nejvyšší správní soud, srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 5 Afs 211/2022-29).

[37] I kdyby však žaloba nebyla podána, rozhodnutím Generálního finančního ředitelství bylo zahájeno řízení o dozorčím prostředku. Jelikož by se tak stalo v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, podle § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu by se lhůta pro stanovení daně prodloužila o 1 rok. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 12. 11. 2021, tedy ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Tím je opodstatněn závěr, že přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo nařízeno v souladu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Napadený rozsudek není založen na nesprávném právním posouzení.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[39] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla úspěch ve věci, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl ve věci plný úspěch, nad rámec obvyklé úřední činnosti mu ale žádné náklady nevznikly, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. srpna 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu