



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR06696120
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 66358/20/7100-40110-207203

INFORMACE

k určení lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůty) při vykazování a uplatňování daňové ztráty a posuzování běhu této lhůty a změny jejího běhu v návaznosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu

Generální finanční ředitelství v návaznosti na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), a to na rozsudky NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020 a č. j. 2 Afs 388/2019-70 ze dne 18. června 2020 týkající se tzv. „řetězení daňových ztrát“ a na rozsudky NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40 ze dne 2. července 2020 a č. j. 4 Afs 101/2020-41 ze dne 17. července 2020 vztahující se k posuzování běhu prekluzivní lhůty a změny jejího běhu vydává tuto informaci z důvodu zvýšení právní jistoty poplatníků daně z příjmů právnických a fyzických osob.

Při určení lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tj. v případech, kdy bylo možné uplatnit daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně, dosavadní správní praxe i výkladová stanoviska finanční správy dlouhodobě vycházela z tzv. „řetězení daňových ztrát“. Tento postup byl uplatňován v případech, kdy za zdaňovací období, ve kterých mohla být uplatněna předchozí daňová ztráta („starší“) jako odčitatelná položka, došlo k opětovnému vzniku daňové ztráty („novější“). Při tomto postupu se lhůta pro stanovení daně odvíjela od posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné uplatnit jako odčitatelnou položku „nejnovější“ daňovou ztrátu, přičemž takto stanovená prekluzivní lhůta se uplatnila i pro zdaňovací období, za které vznikla a ve kterých mohla být uplatňována „starší“ daňová ztráta.

Na takto stanovenou prekluzivní lhůtu měly vliv úkony dle § 148 odst. 2 až 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), které byly učiněny pouze ve vztahu k poslednímu zdaňovacímu období, a vedly tak ke změně této prekluzivní lhůty. V případech, kdy byla lhůta pro stanovení daně za příslušné zdaňovací období určována dle § 38r odst. 2 ZDP, se pak na toto zdaňovací období neuplatnila maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 DŘ.

V rozsudku č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020 dospěl NSS k závěru, kterým dosavadní správní praxi v „řetězení daňových ztrát“ odmítl, s tím, že:

- každá lhůta pro stanovení daně má svůj samostatný režim.
- „novější“ daňová ztráta nemůže žádným způsobem ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně ve vztahu k žádnému zdaňovacímu období předcházejícímu zdaňovací období, za které tato daňová ztráta vznikla, tj. nemůže být aplikován účinek „řetězení“ ve vztahu k žádnému předcházejícímu zdaňovacímu období před vznikem této „nejnovější“ daňové ztráty.

V rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020 ze dne 2. července 2020 se pak NSS v návaznosti na zákaz „řetězení“ daňových ztrát neztotožnil ani s dosavadní správní praxí při určování lhůty pro stanovení daně z hlediska účinků úkonů dle § 148 odst. 2 až 4 DŘ a stanovení maximální lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 DŘ. NSS vyložil odlišně od stávající správní praxe správců daně běh prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP ve vztahu k § 148 odst. 1 a 5 DŘ, i změnu běhu prekluzivní lhůty v důsledku skutečností uvedených v § 148 odst. 2 až 4 DŘ, když v odůvodnění svého rozhodnutí mimo jiné uvedl následující:

- počátek lhůty pro stanovení daně je stanoven v § 148 odst. 1 DŘ a ustanovení § 38r odst. 2 ZDP obsahuje pouze speciální pravidlo „pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně“.
- úkony podle § 148 odst. 2 až 4 DŘ vyvolávají účinky pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období, k němuž se vztahují.
- „zkracování“ prekluzivní lhůty (§ 148 odst. 1 DŘ a § 38r odst. 2 ZDP) za zdaňovací období, ve kterém mohla být ztráta uplatněna. Tato prekluzivní lhůta se také v případě úkonů učiněných podle § 148 odst. 2 až 4 DŘ ve vztahu k příslušnému zdaňovacímu období prodlouží, přeruší a začne běžet znovu od učinění tohoto úkonu nebo se staví.
- maximální délka lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 DŘ se odvíjí od konkrétního zdaňovacího období a činí 10 let od počátku běhu lhůty. Maximální lhůtou pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 ZDP je limitováno i prodloužení, přerušování a stavení běhu lhůty podle § 148 odst. 2 až 4 DŘ.

Finanční správa na základě těchto rozsudků **přízpůsobuje svou správní praxi** při určení lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 ZDP a posuzování běhu prekluzivní lhůty a změny jejího běhu, tj. bude vycházet z těchto skutečností:

- lhůta pro stanovení daně se odvíjí od posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné uplatnit jako odčitatelnou položku daňovou ztrátu, přičemž **pro určení této prekluzivní lhůty se každá daňová ztráta posuzuje samostatně**. To znamená, že lhůta pro stanovení daně určená podle „novější“ daňové ztráty již nebude aplikována na zdaňovací období před vznikem této „novější“ daňové ztráty, za které vznikla a ve kterých mohla být uplatňována „starší“ daňová ztráta.
- v případě zdaňovacího období, ve kterém bylo možné odečíst „starší“ daňovou ztrátu a za které zároveň vznikla nebo ve kterém mohla být uplatněna i „novější“ daňová ztráta, **se konec prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP určuje podle posledního zdaňovacího období, ve kterém lze uplatnit jako odčitatelnou položku „novější“ daňovou ztrátu**.
- **z hlediska určení lhůty pro stanovení daně** za zdaňovací období, za které vznikla daňová ztráta, a za všechna zdaňovací období, ve kterých lze tuto ztrátu odečíst od základu daně **obsahuje ustanovení § 38r odst. 2 ZDP pouze speciální pravidlo „pro stanovení konce prekluzivní lhůty“**, její počátek je stanoven v § 148 odst. 1 DŘ. Při určení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém mohla být ztráta uplatněna, **dochází** oproti zdaňovacímu období, za které daňová ztráta vznikla, **k postupnému „zkracování“ prekluzivní lhůty** (§ 148 odst. 1 DŘ a § 38r odst. 2 ZDP). Takto stanovená lhůta se pak v případě úkonů učiněných podle § 148 odst. 2 až 4 DŘ ve vztahu k příslušnému zdaňovacímu období prodlouží, přerušuje a začne běžet znovu nebo se staví.
- **úkony podle § 148 odst. 2 až 4 DŘ vyvolávají účinky pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím provázaným vykazáním daňové ztráty**. Pokud budou úkony dle § 148 odst. 2 až 4 DŘ učiněny pouze ve vztahu k poslednímu zdaňovacímu období, ve kterém lze daňovou ztrátu uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, ovlivní tyto úkony lhůtu pro stanovení daně pouze za toto zdaňovací období. To znamená, že na prodloužení, přerušování a stavení lhůty pro stanovení daně za konkrétní zdaňovací období mají vliv pouze úkony dle § 148 odst. 2 až 4 DŘ učiněné ve vztahu k tomuto konkrétnímu zdaňovacímu období.
- **maximální lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 DŘ se odvíjí od konkrétního zdaňovacího období a činí 10 let od počátku běhu lhůty**. Tato objektivní desetiletá lhůta se uplatní i v kombinaci s § 38r odst. 2 ZDP, a to samostatně za zdaňovací období, za které daňová ztráta vznikla, tak i za každé zdaňovací období, ve kterém mohla být tato

daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně. Maximální lhůtou pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 ZDP je limitováno i prodloužení, přerušení a stavení běhu lhůty podle § 148 odst. 2 až 4 DŘ.

Rozsudky NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70 ze dne 18. června 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40 ze dne 2. července 2020 a č. j. 4 Afs 101/2020-41 ze dne 17. července 2020 však nijak **neovlivnily dosavadní správní praxi finanční správy v těchto oblastech:**

- **Vliv faktického uplatnění ztráty na lhůtu pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP**

Na lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, za která zákon sice dovoluje daňovou ztrátu uplatnit, ale fakticky ji již uplatnit nelze, protože např. již byla celá uplatněna v předchozích zdaňovacích obdobích, se uplatní § 38r odst. 2 ZDP. Uvedené bylo výslovně potvrzeno rozsudkem NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020 (viz bod 26).

- **Stanovení pěti zdaňovacích období pro uplatnění daňové ztráty dle § 34 odst. 1 ZDP ve vztahu k § 38r odst. 2 ZDP**

Do pěti zdaňovacích období, za která lze daňovou ztrátu odečíst od základu daně dle § 34 odst. 1 ZDP, se nezapočítávají kratší období, za která se sice podává daňové přiznání, která ale nejsou zdaňovacími obdobími (viz Pokyn D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, K § 34 odst. 1). Tento postup byl výslovně potvrzen rozsudkem NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020 (viz bod 25).

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce