

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

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. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

Desetiletá lhůta pro stanovení daně – vybrané otevřené otázky
(Jana Fuksová)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Jana Fuksová, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.4>

Jana Fuksová¹

KPMG Legal, advokátní kancelář, s. r. o.

jfuksova@kpmg.cz

DESETILETÁ LHŮTA PRO STANOVENÍ DANĚ – – VYBRANÉ OTEVŘENÉ OTÁZKY

ABSTRAKT

Článek se věnuje dvěma aktuálním otázkám tzv. desetileté lhůty pro stanovení daně, resp. přesněji řečeno maximální desetileté délce lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 DŘ) s výrazným dopadem do praxe. Konkrétně jsou řešeny otázky intertemporálních účinků nové právní úpravy daňového řádu – zda a jaký je vliv soudního řízení zahájeného po 1. lednu 2011 na maximální délku lhůty pro stanovení daně; a otázka vztahu speciální právní úpravy lhůty pro stanovení daně dle zákona o daních z příjmů (§ 38r ZDP) a pravidel daňového řádu – je maximální délka lhůty pro stanovení daně ovlivněna vykazáním daňové ztráty, případně čerpání slevy z titulu investičních pobídek. Cílem článku je nalézt odpovědi na uvedené otázky, ke kterým se v judikatuře a literatuře vyskytují protichůdné názory, na základě analýzy právní úpravy, jejího výkladu za použití relevantních výkladových metod, rozboru dostupné literatury a judikatury. Zodpovězení těchto otázek je klíčové pro právní praxi. Maximální délka lhůty pro stanovení daně je zásadním milníkem jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty. Dle poznatků z praxe jsou tyto otázky determinující pro výsledky celé řady sporů mezi správci daně a daňovými subjekty.

Klíčová slova: objektivní lhůta pro stanovení daně; prekluzivní lhůta; stavění lhůty pro stanovení daně; daňové ztráty

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.4>

10-YEAR PERIOD FOR TAX ASSESSMENT – – SELECTED OPEN QUESTIONS

ABSTRACT

The article focuses on two current issues of the so-called ten-year period for tax assessment, or more precisely, the maximum ten-year period for tax assessment (Art. 148(5) of the Tax Code) with a significant impact on practice. Specifically, the questions of intertemporal effects of the new legislation of the Tax Code are addressed – whether and what is the effect of court proceedings initiated after

¹ JUDr. Jana Fuksová, LL.M., působí jako advokátka zaměřující se daňové právo. Odborně se zaměřuje zejména na daňové spory a daňové poradenství pro finanční sektor.

1 January 2011 on the maximum length of the tax determination period; and the question of the relationship between the special legislation on the tax determination period under the Income Tax Act (Section 38r of the Income Tax Act) and the rules of the Tax Code - is the maximum length of the tax determination period affected by the recognition of a tax loss or the use of a discount on account of investment incentives. The aim of the article is to find answers to the above questions, on which there are conflicting opinions in case law and literature, based on the analysis of the legislation, its interpretation using relevant interpretative methods, analysis of available literature and case law. Answering these questions is crucial for legal practice. The maximum length of the tax assessment period is a major milestone for both tax authorities and taxpayers. According to practical experience, these issues determine the outcome of a number of disputes between tax administrators and tax subjects.

Keywords: objective tax assessment period; limitation period; tax assessment period; tax losses

ÚVOD

Daňový řád² jako nástupce zákona o správě daní a poplatků³ účinný již více než dvanáct let, přesto stále zůstávají některé zásadní otázky týkající se lhůty pro stanovení daně nezodpovězené. Lhůta pro stanovení daně (často označovaná jako prekluzivní lhůta⁴) je přitom pro daňové subjekty i orgány finanční správy zásadní, neboť určuje časový rámec, ve kterém lze ještě daňovou povinností změnit, a to jak na základě kontrolních postupů správců daně, tak na základě iniciativy daňových subjektů. Desetiletá maximální délka lhůty pro stanovení daně upravená v § 148 odst. 5 DŘ se může zdát dostatečně dlouhá pro jednoznačné a konečné stanovení daně, nicméně praxe ukazuje, že případů, kdy tato lhůta z nejrůznějších důvodů nepostačuje, je celá řada. Tato maximální délka lhůty pro stanovení daně je historicky často označována jako tzv. objektivní lhůta. Marné uplynutí lhůty pro stanovení má přitom zásadní dopady do sféry daňového subjektu-po jejím uplynutí již nelze daň pravomocně stanovit, běžící vyměřovací či doměřovací řízení musí být zastavena a nelze v nich pokračovat.

Cílem tohoto článku je analyzovat a pokusit se na základě dostupných výkladů nalézt odpovědi na vybrané otevřené otázky maximální desetileté délky lhůty pro stanovení daně:

- Vliv běžícího soudního řízení zahájeného za účinnosti daňového řádu na lhůty pro stanovení daně, které započaly běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“).

³ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“)

⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝ-SEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 615.

- Běh desetileté lhůty pro stanovení daně v případě daňových subjektů ve ztrátě a příjemců investičních pobídek (vztah § 148 odst. 5 DŘ a § 38r ZDP⁵).

Tyto otázky byly autorkou, která se věnuje zastupování klientů v daňových řízení i navazujících soudních sporech, zvoleny s ohledem na jejich zásadní dopad do praxe a řadu běžících kauz. Společným teoretickým aspektem obou otázek je historické dělení lhůty pro stanovení daně tzv. na subjektivní a objektivní, kdy každá z nich má svůj samostatný běh a tedy i konec, oproti jedno. Tyto otázky mají, resp. v době konání konference měly, společně rovněž to, že v judikatuře a literatuře se vyskytovaly protichůdné názory, přičemž často tyto závěry nebyly dostatečně zdůvodněné a nezohledňovaly veškeré relevantní aspekty. Cílem autorky je pokrýt obě otázky komplexně a při zohlednění veškerých adresovaných aspektů nalézt možné řešení.

Úvodní hypotézou autorky dle současné právní úpravy je existence pouze jediné lhůty pro stanovení daně, která má zákonem stanovení svou maximální (s výjimkou přesahu daňového a trestní práva) neprodloužitelnou délku. Tato maximální délka nemůže být „prodloužena“⁶ ani započatým soudním řízením, které je zahájeno za účinnosti současné právní úpravy, ani ovlivněna vykázáním daňové ztráty za příslušné zdaňovací období.

Co do metodologie zpracování obou témat jsou je nejprve provedena podrobná analýza právní úpravy, včetně historického exkurzu, proveden její výklad za použití dostupných výkladových technik, popsány a analyzovány závěry judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), a to včetně klíčové rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, který byl vydán v době finalizace tohoto příspěvku.

VLIV SOUDNÍHO ŘÍZENÍ ZAHÁJENÉHO PO 1. LEDNU 2011 NA JIŽ BĚŽÍCÍ LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ

Vymezení otázky a jejího právního rámce

S rekodifikací daňového procesu došlo k určitým zásadním změnám v pojetí desetileté maximální délky lhůty pro stanovení daně a jejím vztahu k soudnímu přezkumu pravomocných rozhodnutí o stanovení daně. Zákon o správě daní a poplatků obdobně jako daňový řád upravoval základní tříletou lhůtu pro vyměření daně⁷ (§ 47 odst. 1 ZSDP) a její maximální délku (§ 47 odst. 2 ZSDP). Ta činila deset let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Účinky zahájení soudního řízení na běh této lhůty nebyly v zákoně o správě daní a poplatků nijak upraveny, ovšem podle § 41 SŘS⁸ „*po dobu soudního řízení ve správním soudnictví ne-*

⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Prodloužena ve faktickém slova smyslu, nikoli ve smyslu právní terminologie rozlišující mezi různými účinky na běh lhůt (např. přerušení, stavění).

⁷ Terminologicky byla lhůta pro vyměření daně nahrazena lhůtou pro stanovení daně.

⁸ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

běží lhůty ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů stanovených zvláštním zákonem. Uvedené ustanovení obdobně platí o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní“. Judikatura NSS dovodila, že ustanovení § 41 SŘS přerušuje jak lhůtu podle § 47 odst. 1, tak odst. 2 ZSDP. O dobu soudního řízení se tedy maximální desetiletá délka lhůty pro stanovení daně prodlužovala. Podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (podle § 65 SŘS) se lhůta přerušila a rozběhla se až po jeho pravomocném skončení.⁹ Shodně to platilo i v řízení o kasační stížnosti¹⁰, byla-li podána.

Daňový řád tento přístup zásadně změnil, jednak samostatně vymezil vztah ke správnímu soudnictví, jednak striktně odlišil účinky vyjmenovaných právních skutečností na běh základní tříleté lhůty pro stanovení daně a účinky výjimečných skutečností, které mohou prolomit lhůtu pro stanovení daně i po jejím uplynutím. Uvedené se mimo jiné promítá v ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) DŘ, podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží po dobu, kdy je „vedeno řízení před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.“ Naopak maximální desetiletou délku lhůty zakotvenou v § 148 odst. 5 DŘ v zásadě není možné prodloužit, stavět, ani obnovit. To vyplývá ze systematického zařazení tohoto ustanovení až za výčet skutečností ovlivňujících lhůtu pro stanovení dle § 148 odst. 4 DŘ, tak i z důvodové zprávy k daňovému řádu¹¹. Výjimku tvoří případy s přesahem do trestního práva podle § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu, které prolamují i již uplynulší lhůty pro stanovení daně. Daňovým řádem tak došlo k nepřímé novelizaci § 41 SŘS na základě zásady *lex posterior derogat legi priori*, jeho dopad na maximální délku lhůty pro stanovení daně zanikl. K tomuto závěru se přiklání komentářová literatura¹² již v počátcích účinnosti daňového řádu a následně jej judikatura NSS¹³ potvrdila.

Lze tedy shrnout, že podle zákona o správě daní a poplatků se o dobu soudního řízení desetiletá maximální délka lhůty pro vyměření daně prodlužuje, zatímco podle daňového řádu není maximální délka lhůty pro stanovení daně soudním řízením nijak ovlivněna. Ve vztahu ke lhůtám pro vyměření, resp. stanovení daně je vzájemný vztah mezi zákonem o správě daní a poplatků a daňovým řádem vymezen v přechodném ustanovení § 264 odst. 4 DŘ. Podle tohoto ustanovení se běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje

⁹ Srov. právní větu rozsudku NSS č. j. 1 Afs 9/2008-59 ze dne 28. února 2008 „Zahájením soudního řízení se lhůta pro vyměření (doměření) daně (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) v souladu s § 41 s. ř. s. staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se počítají.“

¹⁰ Srov. usnesení NSS č. j. 8 Afs 29/2011-78 ze dne 18. září 2012 bod 18.

¹¹ Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

¹² KANIOVÁ, L. § 148. In: BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-2-23]. ASPI_ID KO280_2009 CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

¹³ Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 72/2011-218 ze dne 31. května 2012, č. 2676/2012 Sb. NSS, rozsudek NSS č. j. 2 Afs 79/2012-49 ze dne 18. března 2014.

podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle zákona o správě daní a poplatků zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzují podle zákona o správě daní a poplatků. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu, které započaly přede dnem nabytí jeho účinnosti, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti daňového řádu.

Zásadní otázka, na jejíž vyřešení čeká u soudů řada případů, je otázka vlivu dopadu zahájeného soudního řízení za účinnosti daňového řádu na maximální délku lhůt zahájených dle zákona o správě daní a poplatků. Příkladem může být stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, kdy došlo k vydání pravomocného rozhodnutí o stanovení daně (po odvolacím řízení) v roce 2011 a daňový subjekt s výsledkem odvolacího řízení nesouhlasil a rozhodnutí o odvolání napadl žalobou u soudu.

Výklad právní úpravy

Zahájení soudního řízení je skutečností, která má vliv na běh tzv. objektivní lhůty pro vyměření daně (přesněji na maximální délku lhůty pro vyměření daně) pouze podle zákona o správě daní a poplatků. Jak vyplývá z výše uvedeného, za účinnosti daňového řádu již zahájení soudního řízení běh maximální desetileté lhůty pro stanovení daně neovlivňuje. Přejícné ustanovení obecně stanoví, že ode dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. od 1. ledna 2011) se běh a délka lhůty pro vyměření daně posuzuje podle ustanovení daňového řádu, které upravuje lhůtu pro stanovení daně. Tímto ustanovením je § 148 DŘ. Toto ustanovení přitom v sobě nese rovněž nepřímou novelizaci § 41 SŘS. Aplikaci § 148 DŘ v celém jeho dosahu, tj. včetně nepřímé novelizace § 41 SŘS vede k závěru, že soudní řízení zahájená po 1. lednu 2011 nemají vliv na maximální desetiletou délku lhůty pro stanovení daně.

Přejícné ustanovení dále výslovně řeší pouze účinky skutečností, které nastaly před účinností daňového řádu, a účinky skutečností, které nově ovlivňují běh lhůty pro stanovení daně. Přejícné ustanovení však samostatně výslovně neupravuje, jakým způsobem posoudit účinky skutečností nastalých za účinnosti daňového řádu, se kterými původní úprava určité účinky spojovala, nová úprava je však již nespojuje. Jazykovým výkladem by bylo možné *a contrario argumentovat, že účinky právních skutečností, které nastaly po nabytí účinnosti daňového řádu se posuzují podle nových právních předpisů, tj. podle daňového řádu a soudního řádu správní po nepřímé novelizaci daňovým řádem. Tento argument by rovněž vedl k závěru, že soudní řízení zahájená po 1. lednu 2011 nemá vliv na běh maximální desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně.*

*Jazykový výklad je vždy pouze určitým prvotním přiblížením k zákonné normě*¹⁴ a je dále potřeba zkoumat i další metody výkladu. Z § 264 odst. 4 věty první DŘ lze dovodit¹⁵ úmysl zákonodárce běh a délku lhůt započatých za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (vyjma stanovení počátku běhu lhůty pro stanovení daně) podřídit nové právní úpravě. Tímto zákonodárce dal vzniknout nepravé retroaktivitě, díky níž lze od 1. ledna 2011 aplikovat novou procesní úpravu lhůt dle daňového řádu i na daňové povinnosti a řízení započatá před jeho účinností a sjednotit tak do budoucna proces daňového řízení. Soulad takového úmyslu zákonodárce s ústavním pořádkem potvrdil také Ústavní soud¹⁶, který posuzoval ústavnost § 264 odst. 4 DŘ z iniciativy NSS jako navrhovatele, a to i z pohledu nepřípustné retroaktivity. Jeho protiústavnost však neshledal.

Z dalších výkladových principů je vhodné se vyjádřit k výkladu dle zásady v pochybnostech ve prospěch (*in dubio pro mitius*).¹⁷ S ohledem na různorodost možných situací nelze v rámci posuzované otázky zaujmout jednoznačné stanovisko, který výklad je ve prospěch daňových subjektů v obecné rovině. V praxi budou zřejmě častější případy, kdy by uplynutí lhůty pro stanovení daně mělo pro daňový subjekt příznivý dopad (typicky v případě rozporovaného doměření vyšší daňové povinnosti), nicméně nelze generalizovat a vyloučit i sporné opačné případy (např. rozporované dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost).

Rozhodovací praxe soudů

Judikatura NSS je v posuzované otázce rozporuplná, jak ostatně dokládá předložení této otázky rozšířenému senátu na základě usnesení devátého senátu NSS ze dne 24. března 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40. Devátý senát také dospěl k závěru, že nelze přerušit (prolomit) tzv. desetiletou objektivní lhůtu pro stanovení daně pokud zahájení soudního řízení došlo až za účinnosti daňového řádu, a to i přesto, že tato lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správně daní a poplatků. Opačný výklad podle devátého senátu odporuje gramatickému výkladu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 DŘ. Kromě názoru předkládacího senátu existuje další rozsudek NSS¹⁸, ve kterém soud dospěl ke stejnému závěru. Jak názor devátého senátu, tak významně starší názor druhého senátu se shodně opírají o výslovné znění přechodného ustanovení § 264 DŘ.

¹⁴ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. prosince 1997.

¹⁵ S ohledem na absenci důvodové zprávy k příslušnému odstavci lze úmysl zákonodárce pouze dovozovat.

¹⁶ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. září 2015, č. 299/2015 Sb.

¹⁷ ONDRÝSEK, Roman. § 8. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 47.

¹⁸ Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 79/2012-49 ze dne 18. března 2014.

Rovněž rozsudky¹⁹ z opačné strany názorového spektra, podle kterých žaloba podaná po 1. lednu 2011 ovlivňuje běh lhůt pro stanovení daně započaté za účinnosti zákona o správě daně a poplatků, mají shodnou nosnou myšlenku, a to hmotněprávní charakter § 148 odst. 5 DŘ. Z něj přitom dovozují nemožnost aplikovat maximální limit délky pro stanovení daně na lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků²⁰. Současně mají tyto rozsudky společně, že se k přechodnému ustanovení § 264 odst. 4 DŘ a k jeho aplikaci v zásadě nijak nevyjadřují, zejména se nevypořádávají s jeho aplikací ve vztahu k tvrzené hmotněprávní povaze § 148 odst. 5 DŘ. V odůvodněních tedy absentuje úvaha zdůvodnění toho, proč hmotněprávní povaha úpravy lhůty pro stanovení daně vylučuje aplikovatelnost výslovného znění přechodného ustanovení, jehož ústavnost byla potvrzena Ústavním soudem. Na to ostatně trefně upozorňuje rovněž devátý senát v usnesení, kterým předkládá problematiku rozšířenému senátu. Pro úplnost je vhodné podotknout, že proti některým rozsudkům byla podána ústavní stížnost, nicméně z procesních důvodů byla odmítnuta²¹. Z odůvodnění jednotlivých rozsudků, které na sebe často odkazují a navazují se skoro až zdá, že tyto rozsudky setrvávají názorově na pohledu NSS při návrhu zrušení § 264 odst. 4 DŘ z důvodu rozporu se zákazem retroaktivity, který byl však Ústavním soudem zamítnut. Nelze totiž přehlédnout, že výsledkem neaplikace přechodného ustanovení § 264 odst. 4 DŘ na základě hmotněprávního charakteru § 148 DŘ dochází k obdobným výsledkům jako při jeho zrušení pro rozpor s ústavním pořádkem. Přestože k plenárnímu usnesení byla přijata 3 disentanční stanoviska a v odborné literatuře se lze setkat s jejich podporou²² a kritikou nálezů Ústavního soudu, přechodné ustanovení § 264 odst. 4 DŘ, které upravuje (ústavně posvěcenou) nepravou retroaktivitu je nedílnou součástí právního řádu a je nezbytně jej aplikovat.

Rozšířený senát NSS v době finalizace tohoto příspěvku vydal dlouho očekávaný rozsudek²³, ve kterém posuzovanou právní otázku (snad kompletně) uzavřel. Rozšířený senát dal za pravdu předkládacímu devátému senátu a uzavřel, že „*Ustanovení § 41 s. ř. s. tudíž dle rozšířeného senátu může stavit lhůty pro stanovení daně, jen započalo-li soudní řízení nejpozději do konce roku 2010. Pravidlo v § 41 s. ř. s. se tak stalo nepoužitelné na soudní řízení zahájená před správními soudy po 31. 12. 2010.*“²⁴ Rozsudek rovněž poměrně jednoznačně označil dosavadní (byť ustálenou) judikaturu za „*v rozporu s jas-*

¹⁹ Rozsudek NSS č. j. 3 Afs 36/2017-85 ze dne 21. března 2018, rozsudek NSS č. j. 2 Afs 138/2018-48 e dne 28. srpna 2019, rozsudek NSS č. j. 4 Afs 30/2021-21 ze dne 9. srpna 2021. Právní názor poté převzaly např. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 21/2020-32 ze dne 3. února 2022 či č. j. 9 Afs 261/2019-47 ze dne 24. února 2022.

²⁰ Např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 36/2017-85 ze dne 21. března 2018 bod 15, obdobně rozsudek NSS č. j. 4 Afs 30/2021-21 ze dne 9. srpna 2021 bod 19 a tam citovaná judikatura.

²¹ Usnesení Ústavního soudu III. ÚS 1816/18 ze dne 18. září 2018

²² Např. NOVÁKOVÁ, Petra. § 264 [Přechodná ustanovení]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 1048.

²³ Rozsudek RS NSS č. j. 9 Afs 95/2021-64 ze dne 1. listopadu 2023.

²⁴ Bod 35 rozsudku RS NSS č. j. 9 Afs 95/2021 – 64 ze dne 1. listopadu 2023.

ným zněním zákona, kterému musí ustoupit. “ Z pohledu úplnosti zodpovězení otázky a jejích dopadů do praxe autorka s velkým povděkem kvituje, že rozsudek konkrétně jmenuje i jednotlivé úkony, které zahajují soudní řízení a jejichž načasování je tedy klíčové z hlediska maximální délky lhůty pro stanovení daně. Pro případy, kde rozsudek o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu byl vydán po 1. lednu 2011 (případně v samém závěru roku 2010) a navazovalo na něj podání kasační stížnosti, je klíčové, zda vydáním rozsudku o žalobě došlo k ukončení soudního řízení a podáním kasačním stížnosti došlo k zahájení nového řízení, jehož účinky je třeba posuzovat samostatně. S ohledem na charakter kasační stížnosti jako opravného prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu dle § 102 SŘS, dochází dle názoru autorky k zahájení nového řízení, dopady na maximální délku lhůty pro stanovení daně by tedy měly být posuzovány samostatně. To ostatně potvrzuje i rozsudek rozšířeného senátu NSS, který uvádí, že „byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdélsí možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.“²⁵

Dílčí závěr

Autorka považuje s ohledem na výše uvedené za jednoznačně potvrzené, že maximální desetiletá délka lhůty pro vyměření daně započaté za účinnosti zákona o správné dani a poplatků není nijak ovlivněna soudní řízením zahájeným po 1. lednu 2011, a to na základě aplikace přechodného ustanovení § 264 odst. 4 DŘ. Toto přechodné ustanovení na základě v něm obsažené ústavně konformní nepravé retroaktivity způsobuje účinky § 148 odst. 5 DŘ navzdory jeho hmotněprávnímu charakteru i na lhůty započaté před nabytím účinnosti daňového řádu. Autorka k tomuto závěru dospěla již na základě provedené analýzy a prezentovala jej v rámci příspěvku na konferenci, následně byl tento závěr potvrzen rovněž rozšířeným senátem NSS.

MAXIMÁLNÍ DÉLKA LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ U ZTRÁTOVÝCH DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ A PŘÍJEMCŮ INVESTIČNÍCH POBÍDEK

Vymezení otázky a jejího právního rámce

Do značné míry samostatnou problematikou je maximální délka lhůty pro stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu nebo je příjemcem investičních pobídek. V takových případech se kromě obecných pravidel daňového řádu uplatní ještě zvláštní úprava v § 38r ZDP. Toto ustanovení obsahuje speciální úpravu pro konec lhůty pro stanovení, kdy konec lhůty váží na některé z pozdějších zdaňovacích období (typicky období, kdy uplynula lhůta pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek, resp. poslední období, kdy bylo možné uplatnit ztrátu

²⁵ Bod 31 rozsudku RS NSS č. j. 9 AfS 95/2021-64 ze dne 1. listopadu 2023.

jako položku odčitatelnou od základu daně). Je nesporné, že ustanovení § 38r ZDP je speciální právní úpravou (*lex specialis*) vůči § 148 odst. 1 DŘ²⁶. Vystává však otázka, jaký je vztah § 38r odst. 1 a 2 ZDP a § 148 odst. 5 DŘ? Modifikuje § 38r ZDP maximální desetiletou délku lhůty pro stanovení daně za každé období? Jinými slovy, končí i tzv. objektivní lhůta pro stanovení daně společně za skupinu zdaňovacích období v § 38r ZDP (např. rok, za který je stanovena daňová ztráta, spolu s posledním obdobím pro uplatnění této ztráty, což by ji činilo fakticky patnáctiletou) nebo samostatně uplynutím deseti let od jejího počátku?

Výklad právní úpravy

Ustavení § 148 odst. 1 DŘ stanoví základní pravidlo, že lhůta pro stanovení daně činí 3 roky a určuje počátek jejího běhu: „*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 řádné daňové tvrzení.*“ Návazně ustanovení § 148 odst. 5 DŘ stanoví, že: „*Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*“ Ustanovení § 148 odst. 5 DŘ ve spojení s § 148 odst. 1 DŘ říká, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let ode dne uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení (příp. ode dne splatnosti daně, není-li povinnost podat daňové tvrzení).

Ustanovení § 38r odst. 1 ZDP pro investiční pobídky i § 38r odst. 2 ZDP pro daňové ztráty podrobněji vymezují, pro která období se zvláštní pravidlo uplatní. Z hlediska určení délky lhůty pro stanovení daně používají obě stejnou formulaci: lhůta pro stanovení daně za období X končí současně se lhůtou pro stanovení daně za období Y²⁷. Právní úprava § 38r ZDP hovoří pouze o konci lhůty pro stanovení daně, nehovoří o její maximální délce, ani jiným způsobem nespecifikuje, že by se mělo jednat o speciální úpravu i vůči § 148 odst. 5 DŘ. Z textu zákona tedy výslovně neplyne, že by ustanovení § 38r ZDP modifikovalo maximální délku lhůty pro stanovení daně. Znění § 38r ZDP není textováno jako *lex specialis* k § 148 odst. 5 DŘ. Stejně se k tomu staví komentářová literatura, která uvádí, např. „*Stejně tak na maximum 10 let nebude mít vliv žádné ustanovení jiného zákona (např. § 38r DPřj), ledaže by z něj toto plynulo zcela výslovně ve vztahu k tomuto maximu.*“²⁷

Důvodová zpráva k § 148 odst. 5 DŘ je velmi stručná²⁸ a vztah vůči § 38r ZDP nijak nekomentuje. Lze nicméně vysledovat, že cílem právní úpravy bylo zastropovat maximální délku lhůty pro stanovení daně a její prolomení umožnit pouze ve výjimeč-

²⁶ Srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. 4023/2020 Sb. NSS bod 19 a tam zmiňovaná judikatura.

²⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝ-SEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 634.

²⁸ „*V odstavci 5 je stanovena tradiční maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat a tedy daň stanovit.*“

ných případech trestné činnosti (§ 148 odst. 6 a 7 DR). S tímto smyslem a účelem právní úpravy pracuje i judikatura NSS. Ustanovení § 38r ZDP je starší než daňový řád. Poprvé se speciální právní úprava lhůty pro stanovení daně pro příjemce investičních pobídek dostala v roce 2000²⁹, následně byla účinnost rozšířena i na jiné subjekty než na příjemce investičních pobídek³⁰. Již tehdejší úprava vázala konec lhůty pro vyměření na konec lhůty posledního období pro uplatnění ztráty jako položky odčitatelné od základu daně („končí současně se lhůtou pro vyměření za“). Text ustanovení byl dále předmětem četných novel, ovšem žádná z nich neadresovala vztah k maximální délce lhůty pro stanovení daně ani v důvodové zprávě. V souvislosti s přijetím daňového řádu nedošlo k žádné úpravě § 38r ZDP. Z dostupných materiálů tedy nelze dovozovat, že by úmyslem zákonodárce bylo prolomit maximální délku lhůty pro stanovení daně.

Smyslem a účelem právní úpravy § 38r ZDP je bezesporu poskytnout správci daně dodatečný časový prostor pro provedení kontrolních postupů v situacích, kdy určitá částka vstupující do výpočtu daňové povinnosti v jednom období (např. ztráta jako odčitatelná položka) vychází z hodnot období předcházejících. K naplnění tohoto cíle by ovšem maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně měla postačovat. Jako protiváha bezesporu oprávněnému zájmu státu na možnosti zkontrolovat daňovou povinnost u vybraných subjektů po delší časové období totiž stojí obdobně oprávněný zájem daňových subjektů na právní jistotě ohledně jejich daňové povinnosti. Tyto dva oprávněné zájmy je v rámci legislativy i její aplikace nezbytné balancovat a vyvažovat. Jak uvádí NSS, délka lhůty pro stanovení daně „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 stihá povinnost prokázat svá tvrzení“³¹. Soudy se již v minulosti negativně vymezily vůči takovým výkladům § 38r ZDP, které vedou k nepřiměřeně dlouhé lhůtě pro stanovení daně – konkrétně při posuzování otázky tzv. řetězení ztrát byla možnost dosáhnout lhůty až několik desítek let jedním z argumentů pro jeho odmítnutí³². Nelze si nevšimnout, že připuštění výkladu, že § 38r ZDP ovlivňuje i maximální desetiletou délku lhůty pro stanovení daně by rovněž vedl k velmi dlouhým lhůtám – v případě ztrát by se jednalo o 15 let, v případě investičních pobídek často až o 20 let (pobídky jsou často udělovány na dobu 10 let). Desetiletá maximální délka lhůty pro stanovení se přitom jako dostatečná jeví i v kontextu evropské úpravy – např. nově navržená směrnice BEFIT³³ označuje desetiletou lhůtu za odůvodněnou (*justified*) za účelem naplnění prekluzivních lhůt. Oblast daně

²⁹ Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů.

³⁰ Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů.

³¹ Rozsudek NSS č. j. 8 AfS 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. 4023/2020 Sb. NSS bod 23.

³² Rozsudek NSS č. j. 8 AfS 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. 4023/2020 Sb. NSS bod 22.

³³ European Commission. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) {SWD(2023) 308 final} - {SWD(2023) 309 final, dostupné online: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_532_1_EN_ACT_part1_v6.pdf

z příjmů není v rámci EU harmonizována, tuto zmínku je tudíž nutno brát pouze jako podpůrný argument stran principiální dostatečnosti deseti let.

V odborné literatuře se lze setkat s názory, že „Maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně se tak v případech aplikace § 38r odst. 2 ZDP neuplatní.“³⁴ Nicméně bližší odůvodnění těchto tvrzení absentuje. Lze argumentovat, že aplikaci maximální desetileté délky lhůty pro stanovení daně i v případech daňových ztrát a investičních pobídek fakticky oslabuje účinky § 38r ZDP a částečně jej vyprazdňuje, neboť po uplynutí deseti let není možné kontrolovat všechna období propojená možností čerpat ztrátu či slevu jako celek. Tento argument je akcentován zejména v případech, kdy je rozhodnutí o stanovení daně předmětem soudního přezkumu. Jakkoli lze tuto argumentaci považovat z pohledu správce daně za legitimní, nelze odhlédnout právě od potřeby hledat rovnováhu mezi oprávněným zájmem státu na prověření daňové povinnosti a oprávněným zájmem daňových subjektů na právní jistotě. S ohledem současné znění zákona ovšem uvedená argumentace nedává dostatečnou oporu pro závěr, že maximální délka lhůty pro stanovení daně je daňovými ztrátami, resp. investičními pobídkami ovlivněna. Otázka dostatečnosti právě deseti let pro tyto specifické případy může být předmětem budoucích legislativních změn

Skutečnost, že lhůta pro stanovení daně i lhůta pro vyměření daně bývá historicky „dělena“ na tzv. subjektivní (základní tříletá lhůta v § 148 odst. 1 DŘ, resp. § 47 odst. 1 ZSDP) a tzv. objektivní (maximální desetiletá v § 148 odst. 5, resp. § 47 odst. 2 ZSDP) lhůtu by mohl svádet k argumentaci, že § 38r ZDP je speciálním ustanovením pro obě tyto lhůty, tj. že jak subjektivní, tak objektivní lhůta pro stanovení daně za dané období skončí spolu s příslušnou lhůtou pro stanovení za zdaňovací období vymezené v § 38r ZDP (např. poslední období pro uplatnění ztráty). Je nicméně třeba si uvědomit, že § 148 odst. 5 DŘ neupravuje žádnou novou speciální lhůtu pro stanovení daně, pouze stanoví její maximální délku. Jak trefně poznamenává komentářová literatura, lhůta pro stanovení daně je jen jedna.^{35,36} Rozdělení na tzv. subjektivní a tzv. objektivní lhůtu vychází z historické judikatury k zákonu o správě daní a poplatků, která mimo jiné uvedla, že „Ustanovení § 47 daň. ř. stanoví dvě lhůty: tříletou, kterou je možné úkony správce daně přerušit, a absolutní desetiletou, kterou přerušit z těchto důvodů nelze (k odlišnému režimu běhu lhůt s ohledem na probíhající soudní řízení srovnej § 41 s. ř. s.).“³⁷ Následně začala být „lhůta“ podle § 47 odst. 2 ZSDP označována jako

³⁴ VELFLOVÁ, M. Procesní aspekty daňové ztráty. Finanční, daňový a účetní bulletin 3/2018, str. 24

³⁵ „Lhůta pro stanovení daně je jen jediná s tím, že komentované ustanovení upravuje jen a pouze její nepřekročitelné maximum.“ (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 634.)

³⁶ Obdobně vyznívá rovněž komentář k § 148 v komentáři: BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-17]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

³⁷ Rozsudek NSS č. j. 2 AfS 109/2005-56 ze dne 24. října 2007, č. 1664/2008 Sb. NSS

objektivní a základní tříletá lhůta jako subjektivní³⁸. Je na místě připomenout, že podle zákona o správě daní a poplatků existovala lhůta pro vyměření a lhůta pro doměření, až daňovým řádem došlo k jejich nahrazení jednotnou lhůtou pro stanovení daně. Ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP znělo: „*Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*“ Ustanovení § 148 odst. 5 DŘ je v tomto směru terminologicky přesnější, neboť hovoří o nejzazším konci lhůty pro stanovení daně. Nedává tedy ani jazykově prostor pro úvahy o existenci více samostatných lhůt pro stanovení daně. Na to reflektuje i judikatura NSS, která již označení § 148 odst. 5 DŘ jako „objektivní“ lhůty pro stanovení daně opouští a přílehlavěji hovoří o maximální délce lhůty, byť se s ním lze v ojedinělých případech ještě setkat³⁹.

Rozhodovací praxe soudů

V dosavadní rozhodovací praxi NSS nebyla otázka vztahu § 148 odst. 5 DŘ a § 38r ZDP prozatím meritorně řešena. Nicméně aktuální judikatura NSS se v zásadě *obiter dictum* rovněž vyjadřuje v tom směru, že maximální desetiletá délka lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 DŘ platí i při aplikaci § 38r ZDP. V kauze Bohemiachlad⁴⁰ NSS výslovně uvedl, že „*Lze tedy konstatovat v souladu s § 148 odst. 5 daňového řádu, že [l]hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1. (...) Toto datum je třeba vnímat jako nejzazší mez pro běh lhůty podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu, a to i v kombinaci s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.*“ Ultimátní desetiletý limit lhůty pro stanovení daně je zmíněn rovněž v právní větě tohoto rozhodnutí⁴¹. V této kauze byla posuzována primárně otázka dopadu zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně (tedy vztah § 38r ZDP a § 148 odst. 3 ve spojení s odst. 1 DŘ), jelikož předmětem posouzení ze strany NSS v roce 2020 byla lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013, nebyla desetiletá maximální délka lhůty pro rozhodování relevantní, jelikož ještě nemohla uběhnout. Závěry NSS v kauze Bohemiachlad převzala i navazující judikatura⁴², nicméně ani v navazujících kauzách nebyla maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně dosažena, a tudíž nebyla předmětem meritorního posouzení ze strany NSS. Judikatura NSS ovšem shodně zdů-

³⁸ Z judikatury lze odkázat např. na rozsudky NSS č. j. 8 AfS 149/2005-147 ze dne 31. ledna 2008, č. j. 2 AfS 33/2012-33 ze dne 4. září 2012,

³⁹ Např. rozsudek NSS č. j. 4 AfS 204/2020-30 ze dne 11. prosince 2020

⁴⁰ Rozsudek NSS č. j. 9 AfS 81/2020-40 ze dne 2. července 2020.

⁴¹ *Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.*

⁴² Např. rozsudek NSS č. j. 1 AfS 63/2023-57 ze dne 14. září 2023 a v něm zmiňovaná judikatura.

razňuje, že právě desetiletý limit v § 148 odst. 5 DŘ zajišťuje, aby „prekluzivní lhůty nemohly trvat neúnosně dlouho“⁴³.

Dílčí závěr

Na základě výše uvedeného je autorka přesvědčena, že desetiletá maximální délka lhůty pro stanovení daně by měla platit i v případě současné aplikace § 38r ZDP, tj. typicky v případě subjektů čerpajících investiční pobídky a ztrátových společností. Jazykový, historický ani teleologický výklad nedávají oporu pro její prolomení, které by mělo za následek v některých případech až její zdvojnásobení. Autorka se domnívá, že období deseti let přiměřený časový prostor pro provedení kontrolních postupů a zároveň ještě dostatečným způsobem respektuje zájem daňových subjektů na právní jistotě. Prodloužení této maximální délky by bylo již nepřiměřené a dostupné materiály přiměřenost takového zásahu neodůvodňují. Autorka proto považuje závěry formulované rozhodnutím NSS v kauze Bohemiachlad ve vztahu k maximální délce lhůty pro stanovení daně za příléhavé a správné.

ZÁVĚR

Na základě provedené analýzy byly potvrzeny teze autorky formulované v úvodu ve vztahu k oběma posuzovaným otázkám. V obou případech provedená analýza vede z nabízených výkladů k závěru omezujícímu časový prostor pro provedení změny stanovené daňové povinnosti. Takové závěry jsou v souladu se smyslem a účelem právní úpravy a významně posilují právní jistotu účastníků a nepřímo vedou rovněž k vyšší hospodárnosti řízení. Nelze ovšem obecně konstatovat, zda se jedná o závěr ve prospěch či neprospěch daňových subjektů. Dopady do praxe jsou poměrně zásadní, neboť determinují časový úsek, po který lze dosáhnout změny původně stanovené daňové povinnosti, a úsek, po který je účelné vést jakékoli daňové řízení.

V případě dopadu soudního řízení zahájeného po 1. lednu 2011 na běh lhůt pro stanovení daně, které započaly běžet před tímto datem, předjímalá provedená analýza a její závěry prezentované v rámci konference následně publikovaný názor rozšířeného senátu NSS. Dopad těchto závěrů do praxe je značný, byť v tuto chvíli (přinejmenším do další zásadní rekodifikace správy daní) časově omezený. Praxe potvrzuje, že pro řadu případů jsou výsledky této kauzy zásadní. Z hlediska obecnější právní teorie a legislativních technik však mohou být závěry uvedené kauzy edukativní a přínosné i do budoucna.

Rovněž v otázce vlivu vykazání ztráty či čerpání investičních pobídek na maximální délku lhůty pro stanovení daně potvrdila provedená analýza úvodní tezi, že deset let je (s výjimkou trestněprávních přesahů) nepřekročitelným maximem délky lhůty

⁴³ Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 63/2023-57 ze dne 14. září 2023 bod 27, obdobně např. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 453/2021-66 ze dne 25. listopadu 2022 bod 21.

pro stanovení daně. I zde tedy analýza potvrzuje limitaci zúčastněných subjektů pro následné změny ve stanovené daňové povinnosti.

ZDROJE

Literatura

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.

BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-2-23]. ASPI_ID KO280_2009 CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

VELFLOVÁ, M. Procesní aspekty daňové ztráty. Finanční, daňový a účetní bulletin 3/2018, str. 24

Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů.

Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Legislativní texty

Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

European Commission. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) {SWD(2023) 308 final} - {SWD(2023) 309 final, dostupné online: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_532_1_EN_ACT_part1_v6.pdf

Judikatura

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. prosince 1997.

Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 109/2005-56 ze dne 24. října 2007, č. 1664/2008 Sb. NSS

Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 149/2005-147 ze dne 31. ledna 2008

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 9/2008-59 ze dne 28. února 2008.
Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 72/2011-218 ze dne 31. května 2012, č. 2676/2012 Sb. NSS.
Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 33/2012-33 ze dne 4. září 2012
Usnesení NSS č. j. 8 Afs 29/2011-78 ze dne 18. září 2012.
Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 79/2012-49 ze dne 18. března 2014.
Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. září 2015, č. 299/2015 Sb.
Rozsudek NSS č. j. 3 Afs 36/2017-85 ze dne 21. března 2018
Usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1816/18 ze dne 18. září 2018
Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 138/2018-48 ze dne 28. srpna 2019.
Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. 4023/2020 Sb. NSS
Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40 ze dne 2. července 2020.
Rozsudek NSS č. j. 4 Afs 204/2020-30 ze dne 11. prosince 2020
Rozsudek NSS č. j. 4 Afs 30/2021-21 ze dne 9. srpna 2021.
Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 21/2020-32 ze dne 3. února 2022.
Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 261/2019-47 ze dne 24. února 2022.
Usnesení NSS č. j. 9 Afs 95/2021-40 ze dne 24. března 2022.
Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 453/2021-66 ze dne 25. listopadu 2022.
Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 63/2023-57 ze dne 14. září 2023.
Rozsudek RS NSS č. j. 9 Afs 95/2021-64 ze dne 1. listopadu 2023.