



Č. j.: 17367/21/7700-10124-011654

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN k postupu k odstranění pochybností

Čl. I. Úvod

- [cíl metodického pokynu]** Metodický pokyn řeší především procesní aspekty postupu k odstranění pochybností (dále též „**POP**“). Cílem metodického pokynu je pomoci úředním osobám, které postup k odstranění pochybností provádějí, při jejich každodenní práci, neboť nejen daňová kontrola (dále též „**DK**“), ale i ostatní procesní postupy při správě daní (a to nejen vyhledávací a kontrolní postupy) kladou stále vyšší nároky na znalosti procesních i hmotněprávních předpisů a schopnosti je aplikovat v praxi. Cílem metodického pokynu však není podat vyčerpávající výklad všech ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**daňový řád**“), a souvisejících právních předpisů, které mohou být při tomto postupu využity. Metodický pokyn je určen též zaměstnancům a státním zaměstnancům orgánů Finanční správy České republiky (dále jen „**finanční správa**“) zařazeným v útvech zabývajících se mj. metodickou činností, a to nejen v oblasti daňového procesu, a úředním osobám nadřízených správců daně, pokud při své činnosti přezkoumávají či jinak posuzují postup správce daně související s kontrolními postupy. Též je nutné si uvědomit, že metodický pokyn je zpracován v určitém čase, kdy následně může docházet k určitým výkladovým posunům např. díky judikatuře správních soudů, přičemž není možné provádět „on-line“ aktualizace a doplnění tohoto metodického pokynu. Tento metodický pokyn proto nezbavuje uživatele povinnosti vycházet z tohoto aktuálního výkladového posunu.
- [novela]** Metodický pokyn obsahuje oproti Metodické pomůcce k postupu k odstranění pochybností č. j. 65447/14/7100-40124-011654 změny vyplývající z novely č. 283/2020 Sb. (zákon, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony).

Čl. II.

Obecná ustanovení a předpoklady k využití tohoto postupu

- [POP jakožto postup]** Postup k odstranění pochybností patří mezi kontrolní postupy při správě daní (viz část druhá, hlava VI, díl 3 daňového řádu); je to ucelený soubor úkonů.
- [POP v případě daňového tvrzení]** Postup k odstranění pochybností je realizován v průběhu nalézacího, tj. vyměřovacího či doměřovacího řízení. Může být tedy zahájen až po podání daňového tvrzení¹ a slouží k vyjasnění, upřesnění či případné korekci údajů uvedených v daňovém tvrzení. Cílem postupu k odstranění pochybností tak je přispět k zjištění a stanovení daně ve správné výši. Zároveň tento postup nelze zahájit po té, co správce daně daň již vyměřil

¹ § 1 odst. 4 daňového řádu.

či doměřil², tedy po té, co správce daně o dani tvrzené v podaném daňovém tvrzení rozhodl. Výjimkou je problematika zvláštního režimu jednoho správního místa (tzv. OSS), který je vymezen v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, či problematika daně z hazardních her (srovnej především § 11 a 12 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů).

3. **[POP v případech jiných písemností]** Tento postup však může být realizován též za účelem odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti jiných písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, a to nejen v souvislosti s daňovým přiznáním (např. žádost o závazné posouzení); tuto skutečnost lze dovodit z definice uvedené v § 89 odst. 1 daňového řádu. Metodický pokyn je však zaměřen pouze na postup k odstranění pochybností o podaném daňovém tvrzení.
4. **[podmínky pro zahájení POP]** Postup k odstranění pochybností zahájí správce daně v situaci, kdy má **konkrétní pochybnosti** o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Jestliže takový postup není, vzhledem k okolnostem případu, možný nebo pochybnosti správce daně jsou rozsáhlejší, resp. vyžadující náročnější dokazování, měl by správce daně zahájit daňovou kontrolu. Správce daně musí vždy vyhodnotit, zda je v daném případě k dosažení daného účelu vhodnější postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola; při volbě kontrolního postupu je nutné vycházet též z aplikace základních zásad správy daní (zásada rychlosti, účelnosti, hospodárnosti atd.). Rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou (ve fázi rozhodování „co bude zahájeno“) tak lze spatřovat především v tom, zda má správce daně k dispozici konkrétní pochybnosti a jak široké lze očekávat dokazování³. Při postupu k odstranění pochybností se primárně nepředpokládá tzv. auditní (komplexní) způsob prověřování podaného daňového tvrzení. Z uvedeného srovnání tedy vychází daňová kontrola jako komplexnější postup, kterým se prověřuje tvrzení daňového subjektu, neboť toto není limitováno toliko konkrétní pochybností správce daně, umožňuje v první řadě provádění dokazování a v neposlední řadě obsahuje v § 86 daňového řádu katalog práv a povinností daňového subjektu při daňové kontrole.
5. **[POP vs. daňová kontrola]** K rozdílnému využití výše uvedených postupů se vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. [1 Ans 10/2012-52](#) ze dne 10. 10. 2012: „*Postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.*“⁴ Též např. v důvodové zprávě k pozměňovacímu návrhu rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ke sněmovnímu tisku č. 252, který je součástí usnesení č. 115 z 12. schůze rozpočtového výboru ze dne 3. 9. 2014, je patrný rozdíl mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností: „...postup k odstranění

² K tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. [5 Afs 92/2008-147](#) ze dne 27. 7. 2010 (č. 2137/2010 Sb. NSS; ústavní stížnost odmítnuta – viz [Pl. ÚS 44/10](#) ze dne 13. 11. 2012) či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [9 Afs 72/2008-103](#) ze dne 12. 8. 2010, které se sice vztahují k výkladu vytýkacího řízení dle § 43 ZSDP, ale částečně je lze využít i k výkladu postupu k odstranění pochybností. V případech, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení, pak lze samozřejmě postup k odstranění pochybností zahájit i ve vztahu ke zdaňovacímu období, za které již byla daň stanovena (vyměřena nebo i doměřena).

³ K tomu srovnej Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 11. 9. 2013, první odstavec odpovědi GFR na dotaz 406/26.06.13 (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2013>).

⁴ Na předmětný rozsudek odkazuje např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě, č. j. [22 A 123/2013-27](#) ze dne 20. 2. 2014, č. 3140/2015 Sb. NSS, který dále uvádí: „Skutečnost, že zákon předpokládá, že za určitých podmínek může postup k odstranění pochybností plynule přejít do daňové kontroly, ještě neznamená, že takovýto postup se musí uplatnit vždy. Za situace, kdy správce daně při vyhodnocení tvrzení daňového subjektu již ví, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat – to platí zejména, jsou-li zde pochybnosti stejného rázu, které vedly k zahájení daňové kontroly za předcházející zdaňovací období – pak nic nebrání správci daně zahájit rovnou daňovou kontrolu, bez „mezistupně“ postupu k odstranění pochybností, jenž by byl tak postupem zcela formálním.“

pochybností musí směřovat k vyjasňování konkrétních pochybností, nikoli ke komplexnímu prověření daňové povinnosti. Mělo by tak jít o nástroj rychlý a cílený. Oproti tomu daňová kontrola představuje nástroj komplexnější a zevrubnější, a to i s ohledem na přísné podmínky pro její opakování (srov. § 85 odst. 5 daňového řádu). Proces daňové kontroly tak zpravidla vyžaduje delší dobu, přičemž délku tohoto procesu může významně ovlivňovat i samotný daňový subjekt. Pro daňovou kontrolu je dále charakteristické, že její předmět a rozsah může být ze strany správce daně nastaven různě, podle potřeby daného případu, přičemž tento předmět či rozsah se může postupně vyvíjet. Oproti tomu postup k odstranění pochybností je poměrně jasně ohraničen výzvou, která jej zahajuje, neboť musí obsahovat sdělení konkrétních pochybností, ... Daňová kontrola je tak nástrojem rozmanitějším....“

Pozn. č. 1: Skutečnost, že správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu (tedy přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly), vyplývá z § 89 odst. 4 daňového řádu.

Pozn. č. 2: Daňovou kontrolou před vyměřením se zabývají též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. [4 Afs 57/2014-30](#) ze dne 20. 8. 2014 (srovnej především body 20. a násl. tohoto rozsudku), č. j. [1 Afs 107/2014-31](#) ze dne 10. 9. 2014, č. 3175/2015 Sb. NSS (srovnej především body 26. a 28. tohoto rozsudku), či č. j. [10 Afs 215/2014-40](#) ze dne 19. 3. 2015 (srovnej především bod 11. tohoto rozsudku) – z rozsudků mimo jiné též vyplývá, že správce daně nemusí před zahájením daňové kontroly před vyměřením sdělit daňovému subjektu konkrétní pochybnosti odůvodňující její zahájení.

6. **[POP jako rychlý postup]** Postup k odstranění pochybností je nutno považovat za pokud možno „krátké, rychlé a jednoduché“ odstraňování pochybností.⁵ Postup k odstranění pochybností by měl být tedy realizován jako rychlý, maximálně pružný postup, založený na vzájemné komunikaci (dialogu) správce daně a daňového subjektu, za účelem rychlého odstranění právní nejistoty daňového subjektu o tom, jaká je správná výše jeho daně. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. [1 Aps 20/2013-61](#) ze dne 23. 6. 2014, č. 3091/2014 Sb. NSS, k tomuto tématu uvádí: „*Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží [postup k odstranění pochybností] jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. ... Zákonodárce v nové úpravě spatřoval prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení.... Daňový řád sice nestanovuje lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů.*“⁶ Blíže viz článek IV. odst. 23.
7. **[postup před zahájením POP]** Před tím, než se správce daně rozhodne zahájit postup k odstranění pochybností (popř. daňovou kontrolu), doporučujeme snahu tyto pochybnosti odstranit nejprve prostřednictvím neformálního kontaktu s daňovým subjektem např. telefonicky či e-mailem (pokud je např. evidentní, že k odstranění pochybností správce daně bude postačovat předložení jediného dokladu daňovým subjektem; tento postup lze využít zejména za situace předchozí bezproblémové spolupráce s daňovým subjektem) nebo provedením místního šetření (např. v případě prověření několika faktur v provozovně daňového subjektu). Z protokolu o průběhu místního šetření (popř. z úředního záznamu) musí být patrné, za jakým účelem je místní šetření prováděno – tedy z důvodu pochybností správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených.

⁵ V tomto duchu byla podána informace i daňovým poradcům v rámci jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců. Viz Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 11. 9. 2013, první odstavce odpovědi GŘ na dotaz 406/26.06.13 (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2013>).

⁶ Obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [9 Afs 332/2017-39](#) ze dne 27. 2. 2018.

Pozn. č. 1: V případě, kdy lze nejasnosti v součinnosti s daňovým subjektem odstranit v rámci vyhledávací činnosti, je formalizované zahajování postupu k odstranění pochybností zbytečné a odporující zásadě hospodárnosti a zásadě šetření práv zúčastněných osob. Správce daně tak může rovnou přistoupit ke stanovení daně a indikované nedostatky zohlednit. Pokud tedy např. v rámci místního šetření bude správcem daně zjištěno pochybení mající za následek stanovení daně jinak, přičemž daňový subjekt uzná, že k tomuto pochybení došlo, což potvrdí podpisem protokolu o ústním jednání, kde bude tato skutečnost uvedena, nebo svůj souhlas s odlišným vyměřením / doměřením daně učiní formou samostatného podání, nebude následně zahajován postup k odstranění pochybností. Rozhodnutí o stanovení daně⁷ bude v souladu s § 147 odst. 2 písm. a) daňového řádu odůvodněno a bude proti němu přípuštěno odvolání (srovnej § 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 daňového řádu).

Pozn. č. 2: Obsahem místního šetření nemá být zevrubná kontrola oprávněnosti daňové povinnosti (odpočtu daně).⁸

8. **[zjevná chyba v podaném daňovém tvrzení]** Upozorňujeme též na situaci, kdy např. daňový subjekt v daňovém tvrzení chybně sečte řádky (na všech řádcích jsou správná čísla, jen součet je chybný) či použije chybnou sazbu daně z příjmů (u daně z příjmů fyzických osob místo 15 % sazbu 19 %): Správce daně se v dané situaci bude v první řadě snažit o neformální kontakt s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nebude akceptovat neformální kontakt se správcem daně, při kterém se daná zjevná chyba vyjasní, či sice bude se správcem daně spolupracovat, avšak nebude souhlasit s názorem správce daně na výslednou částku daně (tedy např. na správný součet dle názoru správce daně), pak správce daně nebude zahajovat postup k odstranění pochybností (pokud k tomu nebude mít jiný důvod). V každém případě správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně, kde stanoví daň v jiné výši, než jak ji uvedl daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení. Rozhodnutí o stanovení daně bude v souladu s § 147 odst. 2 písm. a) daňového řádu odůvodněno a proti němu bude přípuštěno odvolání (srovnej § 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 daňového řádu).
9. **[dodržování základních zásad]** Správce daně nemá v rámci postupu k odstranění pochybností tak široká oprávnění jako při provádění daňové kontroly (srovnej především § 86 daňového řádu), i při tomto postupu je však třeba vycházet ze základních zásad správy daní.
10. **[pochybnosti v registračních údajích]** Speciálním ustanovením vůči § 89 a násl. daňového řádu je § 128 daňového řádu, kde je upraven postup k odstranění pochybností v registračních údajích. Na výklad předmětného ustanovení se však tento metodický pokyn nevztahuje.

Čl. III.

Zahájení postupu k odstranění pochybností

1. **[zákonná definice, vysvětlení pojmů]** Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (viz § 89 odst. 1 daňového řádu).
 - Pochybnost o správnosti: Situace, kdy má správce daně k dispozici formálně bezvadné podání, avšak z dalších údajů lze indikovat, že některé údaje jsou uvedeny chybně (ať již úmyslně či neúmyslně).
 - Pochybnosti o úplnosti daňového přiznání vyvstanou v situaci, kdy na straně správce daně existuje podezření o tom, že daňový subjekt určité údaje vůbec neuvedl (úmyslně či neúmyslně).
 - Pochybnost o pravdivosti údajů uvedených v daňovém přiznání se pak z velké části kryje s pochybností o správnosti daňového přiznání. Rozdíl spočívá v tom, že pochybnost

⁷ Výjimka viz článek IV. odst. 25.

⁸ K tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [4 Afs 77/2019-34](#) ze dne 20. 5. 2019.

o správnosti se vztahuje k daňovému přiznání jako celku, zatímco nepravdivost údajů je pojmem užším a týká se určitých dílčích nesrovnalostí v uváděných údajích.

- Pochybnosti o průkaznosti pak znamenají to, že uvedené údaje (bez ohledu na to, zda jsou uvedeny správně či nikoliv) jsou příliš slabé z hlediska nesení důkazního břemene, nedostatečně prokazují určité tvrzené skutečnosti.

2. **[výzva jakožto rozhodnutí]** Výzva dle § 89 odst. 1 daňového řádu je rozhodnutím podle § 101 daňového řádu a musí obsahovat náležitosti podle § 102 daňového řádu, tedy včetně odůvodnění. Výzva je vydána okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jejímu doručení. Oznámením výzvy je zahájen postup k odstranění pochybností.

3. **[jasná, srozumitelná a konkrétní výzva]** Výzva dle § 89 odst. 1 daňového řádu musí být založena na konkrétních poznatcích správce daně a musí obsahovat konkrétní pochybnosti či skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiných písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených tak, aby umožnila daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků tak, aby tyto pochybnosti mohly být odpovědí daňového subjektu odstraněny (viz § 89 odst. 2 daňového řádu). Výzva tedy musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná (např. nelze vyzývat daňový subjekt k předložení listiny, která objektivně neexistuje)⁹. Pokud je výzva nejasná, nesrozumitelná, nekonkrétní či zmatečná, není způsobilá přenést důkazní břemeno ve věci odstranění pochybností vzniklých správci daně na daňový subjekt. Takovéto pochybení správce daně může vyústit v nezákonné zahájení postupu k odstranění pochybností, a tedy způsobit nezákonnost následně vydaného rozhodnutí o stanovení daně.

4. **[konkrétní pochybnosti ve výroku výzvy]** Konkrétní pochybnosti musí být uvedeny ve výroku výzvy; nestačí, pokud jsou pouze součástí odůvodnění výzvy či dokonce pouze součástí spisu vedeného správcem daně. Ve výroku musí tak správce daně formulovat jasné, srozumitelné a konkrétní pochybnosti, které požaduje po daňovém subjektu odstranit¹⁰. Nelze mít ve výroku vyjmenovány (tzv. opsány ze zákona) všechny čtyři „varianty pochybností“ a ve skutečnosti se zabývat pouze jednou z nich. Též nelze do výroku pouze opsat znění § 89 odst. 1 daňového řádu s tím, že konkrétní pochybnosti budou vyjmenovány až v odůvodnění výzvy. Důvody vzniku pochybností je nutno blíže popsat a vysvětlit následně v odůvodnění.

5. **[podklad pro konkrétní pochybnosti]** Konkrétní pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody¹¹. V každém případě tedy musí jít o poznatky (např. z místních šetření) či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájen postup k odstranění pochybností, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období zřetelně od výše

⁹ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [7 Afs 25/2003-58](#) ze dne 28. 4. 2005.

¹⁰ Správce daně tedy musí uvést, zda má pochybnost „o správnosti“ nebo „o průkaznosti“ nebo „o úplnosti“ nebo „o pravdivosti“ (nebo se jedná o více z těchto „variant“) a v čem spočívají.

¹¹ Na druhou stranu: Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. [4 Afs 182/2016-18](#) ze dne 25. 1. 2017, pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu se rozumí i případy, kdy správce daně má v rukou silné důkazy, na základě nichž lze s vysokou pravděpodobností, ne-li dokonce s praktickou jistotou očekávat závěr o nesprávnosti tvrzení daňového subjektu. I pro takovou situaci poskytuje postup k odstranění pochybností procesní rámec, v němž může daňový subjekt na takové podklady reagovat a buď uznat své pochybení, nebo naopak poskytnout informace a důkazy, které mohou na případ vrhnout jiné světlo a eventuálně i vyvrátit do té chvíle zdánlivě přesvědčivá zjištění správce daně.

daně v jiných zdaňovacích obdobích¹²) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty či na zjištění nesouladu mezi údaji vykazovanými příslušným daňovým subjektem a jiným daňovým subjektem. Pouhý odkaz na příslušný řádek daňového tvrzení není dostačující¹³ (ovšem pozor: srovnej též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [10 Afs 123/2017-31](#) ze dne 28. 3. 2018¹⁴).

Pozn.: Příklady (formou shrnutí judikatury) kvalitativních požadavků na výzvu, tedy co lze považovat za dostatečné vyjádření pochybností, lze nalézt např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. [8 Afs 76/2015-58](#) ze dne 9. 5. 2016 či č. j. [4 Afs 254/2017-40](#) ze dne 17. 5. 2018. Oba rozsudky se primárně týkají daně z přidané hodnoty; vzhledem k existenci kontrolního hlášení v současné době je nezbytné vzít v potaz, že při konkretizaci pochybností uvedených ve výzvě musí správce daně vycházet i z těchto údajů. V případě nemožnosti konkretizace pochybností či zpochybnění nároku na odpočet daně ze všech přijatých plnění je nutné zvážit, zda není vhodnější zahájit daňovou kontrolu (pokud si např. plátce daně z přidané hodnoty uplatní nárok na odpočet daně z jednoho přijatého plnění, pak je situace zcela odlišná, než když uplatňuje nárok na odpočet daně z několika desítek/stovek přijatých plnění a správce daně zpochybňuje všechny nároky z přijatých plnění).

6. **[výzva k doložení celé evidence]** V návaznosti na článek II, odst. 4. předposlední věta též upozorňujeme na to, že daňový subjekt nelze výzvou dle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzvat k doložení celé evidence, veškerých daňových pokladů o přijatých i poskytnutých daňových plněních apod. a překročit tak rámec postupu k odstranění pochybností. K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [1 Afs 105/2012-37](#) ze dne 4. 4. 2013, který se týká problematiky vytykácího řízení, ale v této oblasti ho lze vztáhnout i na postup k odstranění pochybností: „Správce daně si v průběhu vytykácího řízení nechal předložit účetnictví stěžovatelky v plném rozsahu (nikoliv jen cíleně ve vztahu k otázce pronájmu automobilů stěžovatelkou třetím osobám), včetně smluvní dokumentace, aniž by stěžovatelce sdělil, jakým obchodním případům či účetním skutečnostem se jeho pochybnosti vztahují a na jakých skutkových okolnostech či poznatcích spočívají. Správce daně si při vytykáčím řízení, zejména s ohledem na rozsah prověřovaných skutečností, počínal jako při daňové kontrole, tj. vyhledával případy, které jsou z hlediska daňového chybně deklarované.“ Též z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. [8 Afs 59/2005-83](#) ze dne 20. 7. 2007, vyplývá, že „nelze též připustit, aby byl daňový subjekt vyzván k předložení veškerých dokladů bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole.“
7. **[lhůta pro odstranění pochybností]** Lhůta stanovená ve výzvě k odstranění pochybností nesmí být kratší než 15 dní (§ 89 odst. 3 daňového řádu). Jelikož tuto lhůtu stanovuje správce daně, jedná se o lhůtu správcovskou. Tuto lhůtu lze tedy na žádost daňového subjektu prodloužit (§ 36 daňového řádu) či navrátit v předešlý stav (§ 37 daňového řádu). Dále je možné tuto lhůtu definovat jako lhůtu pořádkovou. Nedodržení této lhůty tedy nutně neznamená ztrátu práva daňového subjektu předkládat důkazní prostředky odstraňující pochybnosti. Cílem tohoto postupu je odstranit pochybnosti správce daně a na základě toho stanovit daň ve správné výši, proto není možné danou lhůtu považovat za propadnou a veškeré důkazní prostředky předložené po této lhůtě odmítat – srovnej též odst. 10.

¹² Ovšem pozor např. na situaci, kdy si daňový subjekt účelově a dlouhodobě optimalizuje výši nadměrného odpočtu – zde nelze argumentovat sledováním výkyvu výše daně v porovnání s předchozími zdaňovacími obdobími.

¹³ Viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. [9 Afs 110/2007-102](#) ze dne 8. 7. 2008 (č. 1729/2008 Sb. NSS).

¹⁴ „Při používání judikatury je ovšem třeba brát v potaz odlišné skutkové okolnosti. Ve věci 9 Afs 110/2007 se jednalo o přiznání k DPH a správce daně ve výzvě obecně zpochybnil údaj o (veškerých) přijatých plněních; tento údaj v sobě ale zpravidla zahrnuje velké množství transakcí, a pokud správce daně svou pochybnost neupřesní, nemůže daňový subjekt vědět, co přesně má dokládat. Naproti tomu v nyní souzené věci měl správce daně pochybnost o jediné (a nijak komplexní) položce v daňovém přiznání, kterou výslovně označil ve výzvě a kterou bylo možné doložit vcelku jednoduchou a stručnou odpovědí. [...] každé daňové řízení se týká konkrétní daně a konkrétní daňové skutkové podstaty. Nelze proto obecně vztahovat požadavky kladené na výzvu k odstranění pochybností, která směřuje vůči určitému souhrnnému údaji v přiznání k DPH, také na výzvu, která se týká dílčího údaje v přiznání k dani z příjmů fyzických osob. [...] v tomto případě postačí, pokud správce daně uvede konkrétní skutečnost, o které má pochybnosti, a sdělí daňovému subjektu, jakým způsobem ji může prokázat.“

8. **[Lhůta pro odstranění pochybností – k čemu přihlížet]** Při stanovení délky lhůty musí správce daně vycházet ze skutečnosti, zda odpověď na tuto výzvu ze strany daňového subjektu bude pro tento daňový subjekt „jednoduchým úkonem“, který nevyžaduje žádné speciální podklady, jejichž opatření by bylo spojeno se značnou časovou náročností, tedy zda je pravděpodobné, že sám daňový subjekt všemi potřebnými informacemi disponuje, či zda bude daňový subjekt předkládat či navrhopvat velké množství důkazních prostředků.
9. **[Lhůta pro odstranění pochybností – jak počítat]** Správce daně stanoví lhůtu ve výzvě tak, že se její běh bude odvíjet ode dne doručení či jiného způsobu oznámení dané výzvy (např. „...abyste výše uvedené pochybnosti ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy odstranil...“). Na běh lhůty je aplikováno ust. § 33 odst. 2 a 4 daňového řádu¹⁵. Zároveň je nutno aplikovat i ust. § 35 daňového řádu, které se týká zachování lhůty; pokud tedy např. v poslední den 15denní lhůty podá daňový subjekt u provozovatele poštovních služeb zásilku obsahující odpověď na výzvu, kterou adresuje věcně a místně příslušnému správci daně, je lhůta zachována, přestože je tato zásilka doručena správci daně až po uplynutí 15denní lhůty.
10. **[poučení ve výzvě]** V souladu se zásadou poučovací, která je zakotvena v § 6 odst. 3 daňového řádu, musí být daňový subjekt ve výzvě poučen o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo s nedodržením stanovené lhůty (§ 89 odst. 3 daňového řádu). Ust. § 90 odst. 2 daňového řádu hovoří o následcích v případě, že „nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně“, aniž by toto „neodstranění“ vázalo na lhůtu stanovenou ve výzvě vydané podle § 89 odst. 1 daňového řádu. V praxi to pak znamená, že správce daně musí další kroky ve smyslu § 90 odst. 2 a násl. daňového řádu učinit až po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě; pokud však v rámci těchto dalších kroků (např. správní úvaha a hodnocení důkazů směřující k výsledku postupu k odstranění pochybností) daňový subjekt předloží důkazní prostředky nebo navrhne jejich provedení, správce daně se těmito důkazními prostředky musí zabývat, přestože již předtím uplynula lhůta stanovená ve výzvě. V poučení ve výzvě tak bude uvedeno toto: „*Neodstraní-li daňový subjekt ve výzvě sdělené pochybnosti nebo nedodrží-li výzvu stanovenou lhůtu, tedy neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek (§ 90 odst. 4 daňového řádu), nebude-li možné stanovit daň na základě dokazování. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).*“
11. **[Lhůta pro vydání výzvy]** Lhůta, do které musí správce daně výzvu vydat, není zákonem stanovena. Správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení. V případě, že z podaného daňového tvrzení vyplývá daňový odpočet, musí navíc správce daně postupovat tak, aby minimalizoval vznik úroku z daňového odpočtu (§ 254a daňového řádu).
12. **[opakované vydání výzvy]** Výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu nelze na stejnou věc vydávat opakovaně.¹⁶ V případě přetrvávajících pochybností budou tyto pochybnosti

¹⁵ Lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny.

¹⁶ Viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 489: „Výzvy k odstranění pochybností nelze vůči daňovému subjektu ve stejné věci vydávat opakovaně. Správce daně si musí před vydáním výzvy (např. i s využitím místního šetření) ujasnit, co považuje v daňovém tvrzení za sporné, nepřesné, nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a k odstranění těchto pochybností v celistvosti daňový subjekt vyzvat. Bylo by v rozporu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2), zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3) a se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1), pokud by správce daně pochybnosti seznatelné již na počátku oznamoval daňovému subjektu po částech. Prodlužoval by tak zbytečně postup odstraňování pochybností a oddaloval vyměření (doměření) daně. Může však nastat situace, kdy pochybnosti ve výzvě sdělené v procesu jejich odstraňování vyvolají pochybnosti další. K jejich uplatnění má správce daně prostor v protokolu (úředním záznamu) předvídaném v § 90 odst. 1 a ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2).“ Též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [1 Aps 20/2013-61](#) ze dne 25. 6. 2014 v bodu 33. zmiňuje, že opakované vydávání výzev není přijatelné. Dále je vhodné odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [4 Afs 254/2017-40](#) ze dne 17. 5. 2018: „...správce daně byl oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu i v rámci probíhajícího postupu

formulovány nejčastěji v protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 1 daňového řádu). V mimořádných případech, pokud je správcem daně shledána potřeba vydat v průběhu postupu k odstranění pochybností druhou a další výzvu, doporučujeme vydat výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu; ve většině případů však už půjde o pochybnosti většího rozsahu a je třeba zahájit daňovou kontrolu. Například v případě chybějící povinné přílohy k daňovému tvrzení by v prvé řadě bylo nejvhodnější neformálně oslovit daňový subjekt, aby chybějící přílohy doplnil. Následně by pak mohl správce daně (po doplnění těchto příloh) vyhodnotit daňové tvrzení vč. příloh a v případě konkrétních pochybností zahájit postup k odstranění pochybností, tj. vydat výzvu dle § 89 odst. 1 daňového řádu. Jestliže by daňový subjekt na neformální upozornění nereagoval a přílohy nepředložil, pak by měl správce daně vydat výzvu dle § 89 odst. 1 daňového řádu. V této výzvě by měl podchytit všechny konkrétní pochybnosti, které v té chvíli má, tj. nejen požadovat chybějící přílohy, ale vyjádřit zde i další pochybnosti o správnosti a průkaznosti podaného daňového tvrzení, pokud je možné je seznat i bez příloh. Pokud daňový subjekt na základě výzvy přílohy předloží, pak již nelze vydat další výzvu dle § 89 odst. 1 daňového řádu, přestože by obsahovala další pochybnosti vyplývající z analýzy daňového tvrzení v kontextu předložených příloh; bude tedy vydána výzva dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Ani výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu však není možné v rámci postupu k odstranění pochybností řetězit „donekonečna“, případně jimi zastírat výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu. V případě dokazování většího rozsahu je vhodné přejít do daňové kontroly.

13. **[záloha na daňový odpočet]** V případě, že je postup k odstranění pochybností zahajován k daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá nárok na odpočet daně (nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty), musí správce daně při zahájení postupu k odstranění pochybností posoudit vznik nároku daňového subjektu na zálohu na daňový odpočet. K tomu viz § 174a daňového řádu a samostatný metodický materiál¹⁷.

Čl. IV.

Průběh a ukončení postupu k odstranění pochybností

- Po doručení (oznámení) výzvy vydané podle § 89 odst. 1 daňového řádu leží důkazní břemeno na daňovém subjektu a v této fázi záleží pouze na jeho vlastní aktivitě, zda a jaké důkazní prostředky předloží či navrhne, aby jejich prostřednictvím mohl odstranit pochybnosti správce daně (srovnej § 92 daňového řádu).
- [forma odpovědi daňového subjektu na výzvu]** Daňový subjekt může na výzvu správce reagovat podáním učiněným všemi způsoby uvedenými v § 71 daňového řádu, ve kterém se v intenci ust. § 89 odst. 2 daňového řádu může vyjádřit k pochybnostem správce daně, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat, popř. předložit důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků tak, aby došlo k odstranění pochybností. Důvodová zpráva (Sněmovní tisk č. 685¹⁸) k § 90 daňového řádu charakterizuje postup k odstranění pochybností jako „...*písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení...*“ Postup k odstranění pochybností je tak postaven na rovnocenné možnosti ústního i korespondenčního dialogu¹⁹. Daňový subjekt má možnost ovlivnit, jakým způsobem bude dialog veden (způsob vedení dialogu závisí též např. na typu pochybností a zejména pak na tom, jak objektivně jde tyto pochybnosti odstranit). Možnost volby dialogu má daňový subjekt jednak v rámci reakce na výzvu správce daně vydanou dle ustanovení § 89 odst. 1 daňového

k odstranění pochybností podle § 89 a 90 daňového řádu. Rozhodující je v tomto ohledu skutečnost, že správce daně nevydával další výzvy k odstranění pochybností, nýbrž výzvy ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu.“

¹⁷ Metodický pokyn k postupu správce daně dle § 174a až 174b daňového řádu, č. j. 2564/21/7700-10124-050201 ze dne 22. 1. 2021.

¹⁸ <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>.

¹⁹ Písemnou formou, resp. korespondenčním dialogem je nutno chápat i komunikaci prostřednictvím datové zprávy za podmínek dle § 71 daňového řádu (směrem od daňového subjektu ke správci daně), resp. dle § 39 odst. 1 písm. b) a odst. 2 daňového řádu (směrem od správce daně k daňovému subjektu).

řádu a jednak v rámci reakce na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností – viz níže.

3. **[daňový subjekt na výzvu správce daně odpoví]** Pokud **daňový subjekt na výzvu vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu odpoví**, musí se správce daně rozhodnout, jak obsáhlé a časově i personálně náročné bude následné dokazování. Pokud dokazování bude časově i personálně náročné, pak je vhodnějším nástrojem daňová kontrola (k tomu srovnej též článek VI. a článek II. odst. 4. a 5.). Pokud dokazování nebude časově i personálně náročné, pak je možné pokračovat v dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností.
4. **[hodnocení odpovědi správcem daně]** Správce daně v rámci hodnocení odpovědi zvažuje, zda daňový subjekt pochybnosti odstranil či nikoli, a pokud neodstranil, tak zda bude postup k odstranění pochybností ukončen (budou činěny kroky k jeho ukončení), či bude pokračováno v dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností, anebo zda bude nutno zahájit daňovou kontrolu (detailně viz další odstavce). Odpověď daňového subjektu na výzvu k odstranění pochybností musí být správcem daně hodnocena v intencích ust. § 89 odst. 2 daňového řádu - v rámci dokazování je nutné vzít v potaz daňové tvrzení daňového subjektu modifikované odpovědí na výzvu, tedy zabývat se doplněním či opravou údajů tvrzených daňovým subjektem. V návaznosti na důkazní prostředky předložené či navržené daňovým subjektem, které správce daně provede (příčemž provádění důkazních prostředků v rámci postupu k odstraňování pochybností správcem daně není v zásadě vázáno na důkazní prostředky předložené či navržené daňovým subjektem; správce daně je především vázán cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu; též je nutné přihlídnout k § 92 odst. 2 daňového řádu), si správce daně může opatřovat „své důkazní prostředky“, které mohou vyvrátit (příp. i podpořit) věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem (srovnej § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Důkazní prostředky si však správce daně obstarává jen za tím účelem, aby získal další poznatky k vedení dialogu v rámci postupu k odstranění pochybností. Nelze však postupovat tak, že správce daně prostřednictvím opatření si dalších důkazních prostředků rozšíří de facto rozsah postupu k odstranění pochybností a následně s těmito „svými“ důkazními prostředky bude v rámci postupu k odstranění pochybností konfrontovat daňový subjekt; v takovém případě je nezbytné vyhodnotit, zda již postup k odstranění pochybností nepřesáhl zákonný rámec tohoto postupu a pokud ano, zahájit daňovou kontrolu.
5. **[jaké postupy a úkony lze činit v rámci POP]** Daňový řád sice správci daně umožňuje provádět v průběhu postupu k odstranění pochybností vyhledávací činnost dle § 78 daňového řádu (v rámci ní si opatřovat nezbytná vysvětlení či provádět místní šetření), provést výslech svědka dle § 96 daňového řádu, vyžádat si znalecký posudek či provést výslech znalce dle § 95 daňového řádu či dožádat provedení všech těchto úkonů jiného věcně příslušného správce daně podle § 17 daňového řádu, vyžádat si informace dle § 57 a násl. daňového řádu apod., avšak je nutné, aby správce daně neustále držel v patrnosti, že postup k odstranění pochybností má sloužit k jednoduchému a rychlému odstranění pochybností správce daně bez toho, aby bylo v tomto směru nutno zahajovat daňovou kontrolu, která představuje podstatně zásadnější zásah do autonomní sféry daňového subjektu. V každém případě tak musí být individuálně vyhodnocována otázka, zda je vhodné uvedené instituty aplikovat ještě v rámci postupu k odstranění pochybností (tak, aby byla zároveň dodržena zásada rychlosti řízení), nebo raději volit přechod do daňové kontroly.
6. **[mezinárodní dožadání]** Co se týká mezinárodního dožadání, zde je nutné upozornit na § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (*Ihůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží ode dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci²⁰*) a na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, který se vztahuje např. na daň z přidané hodnoty (*Ihůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní*

²⁰ Toto ustanovení se nevztahuje na nepřímé daně – srovnej § 1 odst. 4 zákona č. 164/2013 Sb.

spolupráce při správě daní v dané věci). Z důvodu, že postup k odstranění pochybností by měl být „krátký, rychlý a jednoduchý“ a naopak odpovědi v rámci mezinárodního dožádání většinou obdrží finanční správa s časovou prodlevou, považujeme za vhodné zvážit s přihlédnutím k okolnostem daného případu, zda přejít v souvislosti s odesláním žádosti v rámci mezinárodního dožádání z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. Dále upozorňujeme, že v případě dlouhé časové prodlevy mezi žádostí a odpovědí je nutné postupovat ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. [9 Afs 69/2011-46](#) ze dne 4. 10. 2012, dle kterého: „*Při využití institutu výměny informací na dožádání v rámci mezinárodní pomoci při správě daní nelze obecně vyloučit situaci, kdy zájem na minimalizaci průtahů a nákladů řízení bude v rozporu se zájmem na potřebě vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání. Pokud tato situace nastane, správce daně bude muset porovnat závažnost každého z těchto zájmů vzhledem ke konkrétním okolnostem projednávané věci a výsledek tohoto posouzení srozumitelně a přesvědčivě odůvodnit. Rozhodne-li se správce daně ukončit řízení, aniž by obdržel informace z mezinárodního dožádání, mohou takto získané informace obdržené až po skončení řízení představovat důvod obnovy řízení podle § 54 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v případě, že pro takové ukončení řízení svědčily závažné důvody patrné ze spisu.*“ Přestože předmětný rozsudek cílí na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZSDP**“), je využitelný i za účinnosti daňového řádu – samozřejmě je nutno vzít v potaz znění § 117 odst. 2 daňového řádu, dle kterého nalézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování.

7. **[pochybnosti byly odstraněny]** Pokud správce daně po zhodnocení všech důkazních prostředků dospěje k závěru, že jeho **pochybnosti byly odstraněny** (tj. daňový subjekt prokáže, že daň deklarovaná v daňovém tvrzení je správná), postačí sepsat úřední záznam, přičemž s tímto úředním záznamem nemusí být daňový subjekt seznámen. Jinak řečeno výsledek postupu k odstranění pochybností nemusí být za této situace v souladu se zásadou rychlosti řízení dle § 7 odst. 1 daňového řádu a v souladu se zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie dle § 7 odst. 2 daňového řádu daňovému subjektu samostatně sdělen. Důvodem tohoto postupu je jednak skutečnost, že pochybnosti jsou plně odstraněny a **daň bude vyměřena či doměřena v té výši, jak ji deklaroval daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení**, a jednak to, že i v tomto případě je nutné vydat a oznámit rozhodnutí o stanovení daně²¹ (které musí být řádně odůvodněno a vůči kterému je přípustné odvolání²²). Správce daně je totiž po ukončeném postupu k odstranění pochybností vždy povinen vydat rozhodnutí o stanovení daně, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém tvrzení jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné²³.

Pozn.: Pokud je s daňovým subjektem vedeno jednání (viz odstavec 2.), pak je v tomto případě nutné s daňovým subjektem sepsat protokol (nepostačuje o jednání sepsat úřední záznam), ve kterém bude zaznamenáno seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Postup zvolený správcem daně (tedy zda v této situaci daňový subjekt s výsledky postupu k odstranění pochybností seznámí při ústním jednání či nikoli) závisí nejen na volbě daňového subjektu, ale především na správní úvaze správce daně, přičemž správce daně přihlíží zejména ke složitosti dokazování, k množství předložených či provedených důkazních prostředků atd. I v této situaci platí, že pokud daňový subjekt sdělí v rámci odpovědi na výzvu vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu požadavek, aby byl seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností při ústním jednání nebo naopak písemně, nic nebrání správci daně tomuto požadavku vyhovět.

8. **[daňový subjekt uzná pochybení]** Pokud daňový subjekt ve své reakci na výzvu dle § 89 odst. 1 daňového řádu **vytýkané pochybení uzná** a souhlasí s ním (jinak řečeno – souhlasí s tím, že **daň bude vyměřena či doměřena v jiné výši, než jak ji deklaroval ve svém**

²¹ Výjimka viz článek IV. odst. 25.

²² Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [1 Afs 313/2019-83](#) ze dne 3. 9. 2020.

²³ Srovnej § 140 odst. 1 daňového řádu: „*Neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola.*“ Obdobně též § 144 odst. 1 daňového řádu.

daňovém tvrzení), pak se jedná o situaci, kdy **pochybnosti** správce daně **nebyly** k jeho výzvě **odstraněny**. Pokud bude postup k odstranění pochybností ukončen sepsáním úředního záznamu, je nezbytné výsledkem postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu oznámit, tedy zaslat daňovému subjektu samostatné sdělení (pokud nebude vedeno jednání, při kterém musí být sepsán protokol). Správce daně následně vydá rozhodnutí o stanovení daně²⁴, které bude odůvodněno v souladu s § 147 odst. 2 písm. a) daňového řádu (pokud bude postupováno dle § 147 odst. 3 daňového řádu, bude v odůvodnění odkaz na číslo jednací protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, srovnej též odstavec 24.) a proti kterému je přípustné odvolání.

Pozn.: V dané situaci se předpokládá, že daň je prokázána dostatečně věrohodně, přestože se nejedná / nemusí jednat o daň shodnou s daní prvotně deklarovanou v daňovém tvrzení; nedochází tak k aplikaci věty druhé § 90 odst. 2 daňového řádu, a to s ohledem na zásadu přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti řízení.

9. **[pochybnosti nebyly odstraněny]** Pokud správce daně po zhodnocení všech důkazních prostředků dospěje k závěru, že jeho **pochybnosti nebyly odstraněny** a že výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, seznámí správce daně daňový subjekt s výsledkem postupu k odstranění pochybností (viz § 90 odst. 2 daňového řádu). Toto sdělení výsledku může být provedeno následujícím způsobem:
- a) správce daně seznámí daňový subjekt s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností při ústním jednání, o kterém bude sepsán protokol,
 - b) správce daně oznámí (doručí) daňovému subjektu samostatné sdělení, ve kterém zhodnotí dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností.
10. **[forma sdělení (dosavadního) výsledku POP]** Opět i v situaci dle odstavce 8. a 9. platí, že pokud daňový subjekt sdělí v rámci odpovědi na výzvu vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu požadavek, aby mu byl sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností při ústním jednání, nic nebrání správci daně tomuto požadavku vyhovět. Jestliže daňový subjekt žádný takovýto požadavek nesdělí, pak správce daně s ohledem na zásadu přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti řízení zvolí nejvhodnější způsob sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností sám. Pokud je daňový subjekt kontaktní, pak v situaci dle odstavce 9. jako nejvhodnější postup doporučujeme ústní jednání²⁵. Předvolat daňový subjekt k ústnímu jednání v tomto případě není možné, neboť se v daném případě jedná o umožnění práva, nikoli o vynucení povinnosti.
11. **[daňový subjekt na výzvu správce daně neodpoví]** Pokud **daňový subjekt na výzvu vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu neodpoví (nereaguje)**, pak bude postupováno stejně jako v odstavci 9., tedy správce daně zhodnotí konkrétní situaci u daňového subjektu (např. zda lze bez dalšího „neuznat“ zpochybněné údaje, či zda je potřeba si obstarat důkazní prostředky, zda je možné stanovit daň dokazováním či podle pomůcek atd.) a sdělí daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností.
Pozn.: Dále srovnej odstavec 21. (stanovení daně podle pomůcek).
12. **[správní úvaha a hodnocení důkazních prostředků]** Ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (ve smyslu všech způsobů uvedených v odstavci 9.) bude obsažena správní úvaha správce daně, zejména výčet předložených či navržených důkazních prostředků, respektive důkazních prostředků získaných z iniciativy správce daně v rámci prováděného dokazování, hodnocení jednotlivých důkazů včetně hodnocení ve vzájemné souvislosti, zdůvodnění, proč některý z navržených důkazních prostředků případně nebyl proveden (nestačí jen uvést, že nebyl proveden, ale detailně zdůvodnit, proč nebyl proveden²⁶). Správní úvaha

²⁴ Výjimka viz článek IV. odst. 25.

²⁵ Příp. se správce daně může dotázat daňového subjektu, zda neupřednostní sám daňový subjekt zaslání výsledku korespondenčně namísto ústního jednání.

²⁶ 1) navrhovaný důkaz, resp. tvrzená skutečnost nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, 2) důkaz nedisponuje vypovídací kapacitou – není s to ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, 3) nadbytečnost důkazu – tvrzená skutečnost již byla v řízení ověřena nebo vyvrácena; k tomu srovnej náleží Ústavního soudu sp. zn. [I. ÚS 118/09](#) ze dne 8. 12. 2009.

správce daně musí být opřena o jasnou, konkrétní, srozumitelnou a skutkovými závěry podloženou argumentaci, z níž bude daňovému subjektu zřejmé, zda pochybnosti správce daně odstraní či nikoliv, tedy aby se mohl daňový subjekt kvalifikovaně rozhodnout, zda bude se závěry správce daně souhlasit a svá pochybení uzná, anebo zda navrhne pokračovat v dokazování a za tím účelem navrhne nebo předloží další důkazní prostředky. Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností tak musí z povahy věci obsahovat vypořádání a hodnocení důkazů. Platí to však pouze o vypořádání těch důkazů, které se týkají předmětu výzvy (tj. konkrétních pochybností) a které tedy byly provedeny v rámci postupu k odstranění pochybností.

Pozn.: Vedle toho správce daně může získat i jiné důkazy (např. z veřejných registrů a evidencí), s nimiž nebyl daňový subjekt dosud seznámen. S těmito důkazy by měl být daňový subjekt seznámen, vč. jejich hodnocení, ještě před vydáním konečného rozhodnutí. Komplexní hodnocení všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti (tj. jak důkazů získaných v rámci postupu k odstranění pochybností, tak důkazů získaných jinak) však bude provedeno až v rámci odůvodnění tohoto konečného rozhodnutí.

13. **[zaslání důkazů]** Pokud je toto sdělení prováděno písemně, mohou být daňovému subjektu jednotlivé důkazy (písemnosti) zasílány v intencích rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. [45 Af 15/2012-29](#) ze dne 28. 3. 2013 ve věci tzv. korespondenčního nahlížení do spisu. Vždy je nutné postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Blíže k aplikaci daného rozsudku viz Zápis z porady metodiků daňového procesu konané ve dnech 13. až 15. 11. 2013 ve VZ Vltava Smilovice, č. j. 56019/13/7001-41001-011654, str. 14 a 15.

14. **[lhůta pro návrh na pokračování v dokazování]** Současně se sdělením bude daňový subjekt poučen (v rámci ústního jednání či dopisem) o tom, že ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, běží 15denní lhůta, ve které může podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (viz § 90 odst. 2 druhá věta daňového řádu). Stanovení 15denní lhůty nebude provedeno rozhodnutím, neboť právo podat či nepodat návrh na pokračování v dokazování je zakotveno přímo v zákoně (lhůta však ve sdělení uvedena bude, nepostačí pouze odkaz na zákonné ustanovení). Tato skutečnost též znamená, že zákonnou lhůtu nelze prodloužit ve smyslu § 36 daňového řádu – zákonnou lhůtu lze obecně prodloužit pouze tehdy, pokud tak stanoví zákon. Pokud bude žádost o prodloužení lhůty podána, správce daně řízení ve věci zahájené podáním žádosti zastaví podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Pozn. č. 1: Situaci, kdy se daňový subjekt svého práva podle § 90 odst. 2 druhé věty daňového řádu výslovně vzdá, zákon neupravuje. Vzdání se práva učinit určitý úkon jako specifický institut má totiž význam konstruovat pouze tehdy, pokud se chce docílit stavu, že po uplatnění „vzdání se“ již nelze daný úkon učinit (tj. tento institut má prekluzivní charakter). V rámci postupu k odstranění pochybností se však propadná konstrukce nejeví jako žádoucí s ohledem na cíl, kterým je správně stanovit daň. Správce daně proto nemůže opomíjet důkazní prostředky uplatněné po lhůtách či po vyjádření, kterým daňový subjekt např. prohlásí, že v dané věci nebude navrhovat pokračování v dokazování (což je materiálně stejné, jako kdyby se daného práva vzdal). Na druhou stranu, pokud toto daňový subjekt prohlásí, nemusí správce daně dále čekat a může ihned vydat rozhodnutí o stanovení daně, resp. přejít do daňové kontroly. Pokud by správce daně obdržel další důkazní prostředky po vydání rozhodnutí o stanovení daně, pak je nutné toto podání posoudit dle skutečného obsahu, např. jako odvolání.

Pozn. č. 2: Jestliže správce daně již před seznámením daňového subjektu s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností sezná, že je nutné přejít do daňové kontroly, není nutné poskytovat daňovému subjektu 15denní lhůtu, neboť dle § 89 odst. 4 daňového řádu může správce daně přejít do daňové kontroly při dodržení základních zásad prakticky kdykoli to uzná za vhodné. Správce daně bude naopak činit kroky k zahájení daňové kontroly (např. v rámci ústního jednání, při kterém je daňový subjekt seznamován s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností).

15. Daňový subjekt může na sdělení dosavadního výsledku postupu k odstranění pochybností, se kterým byl seznámen, opět reagovat podáním učiněným všemi způsoby uvedenými v § 71 daňového řádu.
16. **[daňový subjekt nepodá návrh na pokračování v dokazování]** Pokud daňový subjekt v uvedené 15denní lhůtě **nepodá návrh na pokračování v dokazování**, příp. nereaguje vůbec, pak správce daně zpravidla ukončí postup k odstranění pochybností (srovnej odstavec 22.) a vydá rozhodnutí o stanovení daně, které bude odůvodněno (pokud bude postupováno dle § 147 odst. 3 daňového řádu, bude v odůvodnění odkaz na číslo jednacích protokolů o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, srovnej též odstavec 24.) a proti kterému je přípustné odvolání. Lhůta pro vydání rozhodnutí o stanovení daně není v tomto případě zákonem stanovena (pozn.: správce daně zde není vázán 15denní lhůtou dle § 90 odst. 3 daňového řádu), avšak i zde musí správce daně postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení, která je zakotvena v § 7 odst. 1 daňového řádu²⁷. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, shledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, pokračuje v postupu k odstranění pochybností (pokud je zřejmé, že se i nadále bude jednat o „krátké, rychlé a jednoduché“ odstraňování pochybností) nebo zahájí daňovou kontrolu. Přestože by se mohlo jevit, že při „pouhém“ nereagování daňového subjektu na seznámení se s výsledkem postupu k odstranění pochybností by v zásadě neměl mít správce daně důvod pokračovat v postupu k odstranění pochybností či přejít do daňové kontroly, i v této fázi může mít správce daně k dispozici nová zjištění, o kterých se dozvěděl až po seznámení daňového subjektu s výsledky postupu k odstranění pochybností, což může být důvodem pro další dokazování v rámci kontrolního postupu, neboť cílem správy daní je zjistit a stanovit daň ve správné výši.
17. **[daňový subjekt se zjištěními správce daně souhlasí]** Obdobně jako v odstavci 16. bude správce daně postupovat, jestliže se daňový subjekt po seznámení se s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností vyjádří v tom smyslu, že **se zjištěními správce daně souhlasí** (tedy že bude daň vyměřena či doměřena odlišně od částky uvedené v daňovém tvrzení), a návrh na pokračování v dokazování nepodá. Správce daně v tom případě vydá rozhodnutí o stanovení daně (odůvodněno, připuštěno odvolání); opět zde není vázán 15denní lhůtou (srovnej § 90 odst. 3 daňového řádu), avšak v souladu se zásadou rychlosti řízení bude konat bez zbytečného odkladu.
18. **[daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování]** Třetí varianta představuje situaci, kdy daňový subjekt v 15denní lhůtě **podá návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků**. V návrhu na provedení důkazních prostředků musí být důkazní prostředky konkretizovány; nejedná se pouze o obecný návrh na provedení blíže nespecifikovaných důkazních prostředků. Pokud daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování a současně požádá o lhůtu pro předložení buď obecných důkazních prostředků, nebo důkazních prostředků blíže specifikovaných, jedná se de facto o žádost o prodloužení lhůty stanovené zákonem v § 90 odst. 2 daňového řádu; v této 15denní lhůtě musí totiž být nejen podán návrh na pokračování v dokazování, ale zároveň musí být předložen návrh na provedení dalších důkazních prostředků. Jak je již patrné z odstavce 14., tuto zákonnou lhůtu nelze prodloužit, nelze tedy vyhovět daňovému subjektu v tom, že mu bude poskytnuta „další“ (samostatná) lhůta pro předložení důkazních prostředků. Správce daně řízení zahájené podáním žádosti o prodloužení lhůty zastaví dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Pozn. č. 1: Jestliže daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování, ale nedoloží či nenavrhne provedení žádných konkrétních důkazních prostředků, pak nesplnil podmínku stanovenou v § 90 odst. 2 daňového řádu. Správce daně bude dále postupovat tak, jako kdyby návrh na pokračování v dokazování nebyl vznesen (viz odst. 16.). Správce daně nebude daňový subjekt k doložení či navržení důkazních prostředků vyzývat.

²⁷ S tímto ustanovením pak souvisí § 38 daňového řádu, podle kterého může osoba zúčastněná na správě daní dát podnět k odstranění nečinnosti správce daně.

Pozn. č. 2: Jestliže daňový subjekt předloží důkazní prostředek bez jakéhokoliv návrhu na pokračování v dokazování, pak správce daně vyhodnotí tento požadavek dle jeho skutečného obsahu, tedy že daňový subjekt hodlá navrhnout pokračování v dokazování. Bylo by též v rozporu se základním cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu), aby správce daně nevezal tento důkazní prostředek v potaz a nezabýval se jím a pouze formalisticky po daňovém subjektu požadoval výslovné sdělení, že chce, aby bylo pokračováno v dokazování.

Pozn. č. 3: Pokud daňový subjekt předloží důkazní prostředky či souhlasí s výsledkem postupu k odstranění pochybností např. 8. den v rámci 15denní lhůty (dle § 90 odst. 2 daňového řádu), je vhodné vyčkat do konce této lhůty, a to především v situaci, kdy správce daně chce konstatovat, že neshledal důvody v pokračování v dokazování [viz odst. 19. písm. b)] – daňový subjekt totiž může využít zbylou část lhůty k doložení dalších důkazních prostředků.

19. **[reakce správce daně na návrh na pokračování v dokazování]** Pokud daňový subjekt v uvedené 15denní lhůtě podá návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, pak správce daně může reagovat těmito způsoby:

a) Jestliže **správce daně shledá důvody v pokračování v dokazování**, vyhodnotí, zda bude pokračovat v postupu k odstranění pochybností²⁸ či zda zahájí daňovou kontrolu:

V postupu k odstranění pochybností bude správce daně pokračovat tehdy, pokud je i nadále zjevné, že se jedná o „krátké, rychlé a jednoduché“ odstraňování pochybností, např. se může jednat o případ, kdy správce daně kontaktuje daňový subjekt, aby si upřesnil informace obsažené v jeho vyjádření, a to za situace, kdy shledá, že toto upřesnění by např. vedlo k odstranění pochybností (jinak řečeno: bylo by nevhodné zahajovat daňovou kontrolu, pokud by správci daně k odstranění pochybností chyběl „jediný papír“). Dále se může jednat o případ, kdy daňový subjekt v rámci návrhu na pokračování v dokazování předloží takové důkazní prostředky, které správce daně osvědčí jako důkazní prostředky, jimiž byly jeho pochybnosti konečně odstraněny, a to bez potřeby provádění dalších důkazních prostředků nebo bez potřeby náročného hodnocení všech dosud získaných důkazů v jejich vzájemné souvislosti.

b) Jestliže **správce daně neshledá důvody v pokračování v dokazování**, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně (viz § 90 odst. 3 daňového řádu). Správce daně neshledá důvody v pokračování v dokazování jednak za situace, kdy důkazní prostředky předložené daňovým subjektem neodstranily pochybnosti správce daně, avšak správce daně dospěje k závěru, že není potřeba pokračovat v postupu k odstranění pochybností nebo zahajovat daňovou kontrolu, a jednak za situace, kdy daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování, tedy předloží konkrétní důkazní prostředky (či podá „vysvětlení“ k dříve předloženým důkazním prostředkům), které správce daně vyhodnotí tak, že jeho pochybnosti tím byly odstraněny.

Správce daně po provedeném dokazování (a zjištění, že není potřeba pokračovat v dokazování), nebude sepisovat „další“ seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností (obdobně jako dle § 90 odst. 2 daňového řádu), ale sepíše výsledek postupu k odstranění pochybností do úředního záznamu či protokolu (viz dále) a ve stanovené lhůtě vydá rozhodnutí o stanovení daně²⁹, které odůvodní, a to včetně důvodů, pro které se rozhodl nepokračovat v dokazování. Pokud daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků v rámci ústního jednání a správce daně v rámci tohoto ústního jednání popíše celý průběh postupu k odstranění pochybností, zhodnotí předložené důkazní prostředky, dospěje k závěru, že není potřeba pokračovat v dokazování, a všechny tyto kroky řádně vyhodnotí a zdůvodní do protokolu, pak pouze za této situace může být tento protokol odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 3 daňového řádu. V opačném případě (tj. ve většině případů) bude toto řádné odůvodnění přímo součástí rozhodnutí o stanovení daně. K tomu viz též odstavec 24.

²⁸ V tom případě bude následně (po vyhodnocení nových důkazních prostředků) pokračováno znovu článkem IV. odstavci 7., 8. či 9. a násl.

²⁹ Výjimka viz článek IV. odst. 25.

Uvedená 15denní lhůta pro vydání rozhodnutí o stanovení daně je lhůtou pořádkovou, což znamená, že její marné uplynutí nezakládá nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně vydaného po uplynutí této lhůty. Může být však podán podnět na ochranu před nečinností. V případě, kdy bude stanoven nadměrný odpočet na DPH, však má plynutí času vliv na vznik úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu³⁰.

20. **[správce daně změnil názor]** Situace, kdy v rámci postupu k odstranění pochybností nejprve správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt pochybnosti sdělené výzvou k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu odstranil (příčemž správce daně sepsal v souladu s ust. § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností úřední záznam, v němž zachytil svůj závěr o tom, že daňový subjekt pochybnosti správce daně odstranil; daňový subjekt byl s obsahem zmíněného úředního záznamu a tedy i s uvedeným výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámen), avšak následně, ještě před vydáním rozhodnutí o stanovení daně, vyplynulo, že závěr správce daně o tom, že daňový subjekt pochybnosti odstranil, byl mylný, je řešena ve stanovisku Generálního finančního ředitelství č. j. 37610/11-2111-011654 ze dne 27. 1. 2012. Závěr v tomto stanovisku vychází především z toho, že protokol, resp. úřední záznam „o ukončení“ postupu k odstranění pochybností je pouze jedním z důkazních prostředků, které se využijí při stanovení daně. Pokud v mezidobí od ukončení postupu k odstranění pochybností do vydání rozhodnutí o stanovení daně zjistí správce daně, že daň, pokud by byla stanovena na základě výsledků postupu k odstranění pochybností, by nebyla stanovena ve správné výši (srovnej § 1 odst. 2 daňového řádu), je povinen činit další úkony. V případě, že bude daňový subjekt se správcem daně spolupracovat, doporučujeme seznámit daňový subjekt s novými skutečnostmi a dát mu možnost se k nim vyjádřit. V případě, že daňový subjekt nebude se správcem daně spolupracovat či nebude souhlasit s důvody, které vedou správce daně k závěru, že jeho pochybnosti nebyly odstraněny (přestože původně je za odstraněné měl), měl by správce daně zahájit ještě před vydáním rozhodnutí o stanovení daně v rozsahu neodstraněných pochybností daňovou kontrolu.

21. **[stanovení daně podle pomůcek]** Pokud daňový subjekt **na výzvu správce daně vydanou podle § 89 odst. 1 daňového řádu neodpoví, nebo neposkytne potřebnou součinnost v průběhu odstraňování pochybností**, správce daně může stanovit daň **podle pomůcek** (viz § 90 odst. 4 daňového řádu). Pokud by však bylo možné daň stanovit dokazováním, zvolí správce daně tento způsob stanovení daně, neboť dokazování má vždy přednost před stanovením daně podle pomůcek (srovnej § 98 odst. 1 daňového řádu)³¹ – musí být samozřejmě respektována základní pravidla pro přechod na pomůcky a pro jejich konstrukci.

Pozn. č. 1: Za nedostatečnou součinnost je nutno považovat „neaktivitu“ daňového subjektu před seznámením s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, nikoli nevyužití vlastního práva vyjádřit se k dosavadnímu výsledku postupu k odstranění pochybností.

Pozn. č. 2: Dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, který správce daně dle § 90 odst. 2 daňového řádu sděluje daňovému subjektu, by nemělo být striktní sdělení, že daň bude stanovena podle pomůcek; sdělení musí obsahovat jak dosavadní průběh dokazování (nebo „nedokazování“), důvody přechodu na pomůcky a vlastní způsob stanovení daně náhradním způsobem.

Pozn. č. 3: Přestože daňový subjekt např. dosud neposkytl správci daně potřebnou součinnost,

³⁰ K § 254a daňového řádu je vydáno několik metodických materiálů, např. Metodický pokyn k předepisování úroku ze „zadržného“ nadměrného odpočtu a úroku z daňového odpočtu č. j. 71602/17/7700-10126-702909 ze dne 29. 6. 2017, ve znění novelizace č. j. 39170/18/7700-10126-702909 ze dne 4. 9. 2018, Metodický pokyn k přiznávání úroku ze zadržného nadměrného odpočtu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47), č. j. 59718/20/7700-10124-050201 ze dne 7. 10. 2020, či Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, č. j. 12515/21/7700-10124-050201 ze dne 19. 2. 2021.

³¹ K tomu srovnej Metodiku vydanou na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 15. až 17. 5. 2013 ve VZ Vltava Smilovice, č. j. 24483/13/7001-41001-011654, ze dne 23. 8. 2013, str. 32; obdobně Informace k možnosti dokazování po nesplnění výzvě k podání daňového tvrzení nebo v případě neumožnění zahájit daňovou kontrolu ani na výzvu správce daně, č. j. 65232/19/7700-10124-506246 ze dne 15. 8. 2019.

neznamená to, že bude nesoučinný i po obdržení seznámení s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností – naopak: může navrhnout pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, přičemž správce daně může v návaznosti na to vyhodnotit, že není důvod daň stanovit podle pomůcek a bude pokračovat v dokazování.

Pozn. č. 4: Jestliže daňový subjekt na výzvu správce daně vydanou podle § 89 odst. 1 daňového řádu nereaguje či přestane být součinný v průběhu odstraňování pochybností, správce daně mu sdělí výsledek postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu, daňový subjekt návrh na pokračování v dokazování neuplatní nebo daňový subjekt začne být součinný a návrh na pokračování v dokazování uplatní (ovšem bez bližší specifikace či doložení konkrétních důkazních prostředků apod.), přičemž správci daně se nepodařilo získat dostatek důkazů pro stanovení daně dokazováním (resp. byly splněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu), nemusí správce daně pokračovat v dokazování a může podle § 90 odst. 4 daňového řádu přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně zde tedy nepostupuje dle § 90 odst. 3 daňového řádu (tj. neuplatní se zde ani 15denní lhůta pro vydání rozhodnutí o stanovení daně). Cílem 15denní lhůty pro vydání rozhodnutí o stanovení daně je skutečnost, aby správce daně ve chvíli, kdy má tzv. jasno, zbytečně neotálel s vydáním tohoto rozhodnutí. Cílem zákonodárce jistě nebylo znemožnit správci daně co nejsprávnější stanovení daně (v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu) tím, že na „konstrukci“ pomůcek po té, co správce daně obdrží/neobdrží reakci daňového subjektu na dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností, ponechá správci daně 15 dnů. Správce daně musí i v případě stanovení daně podle pomůcek usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě; daň musí být stanovena dostatečně spolehlivě³².

Pozn. č. 5: Pokud správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek, musí dát daňovému subjektu možnost, aby se seznámil s konstrukcí pomůcek. V situaci, kdy je daňový subjekt evidentně nekontaktní a doposud se správcem daně nespolečně pracoval, však nemusí seznamovat daňový subjekt s tím, jaká bude výše daně stanovená podle pomůcek; tato výše bude seznatelná z vydaného rozhodnutí o stanovení daně. Toto rozhodnutí bude v každém případě řádně odůvodněno, tj. včetně důvodů přechodu na pomůcky, „konstrukce“ pomůcek atd., a je proti němu přípustné odvolání.

22. **[ukončení POP]** Postup k odstranění pochybností je ukončen:

- a) podepsáním protokolu³³ o „konečném“ výsledku postupu k odstranění pochybností, příp. okamžikem bezdůvodného odepření podpisu tohoto protokolu³⁴,
- b) sepsáním (a podepsáním) úředního záznamu³³ o „konečném“ výsledku postupu k odstranění pochybností, nebo
- c) zahájením daňové kontroly, viz § 89 odst. 4 daňového řádu (k tomu dále článek VI.).

Pozn. č. 1: Postup k odstranění pochybností tedy není ukončen „až“ vydáním rozhodnutí o stanovení daně (to představuje završení vyměřovacího či doměřovacího řízení).

Pozn. č. 2: Úřední záznam i protokol jsou součástí tzv. veřejné části spisu – viz § 64 odst. 4 písm. a) daňového řádu.

Pozn. č. 3: Daňový subjekt nemusí být vždy před stanovením daně uvědomen o tom, jakým způsobem správce daně vyhodnotil jeho vyjádření podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Pokud toto vyjádření zcela odstraní pochybnosti správce daně, nebo naopak toto vyjádření nepřináší žádné důvody k pokračování v dokazování, správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně³⁵, z jehož odůvodnění se daňový subjekt vždy dozví, jak bylo jeho vyjádření podle § 90 odst. 2 daňového řádu vyhodnoceno. Podmínkou vydání rozhodnutí o stanovení daně tak není

³² Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [8 Afs 128/2005-126](#) ze dne 31. 7. 2007, č. 1356/2007 Sb. NSS.

³³ Srovnej § 90 odst. 1 daňového řádu.

³⁴ Srovnej § 62 odst. 4 daňového řádu.

³⁵ Výjimka viz článek IV. odst. 25.

„v každé situaci“ formální vyrozumění daňového subjektu.

23. **[Lhůta pro ukončení POP]** Konkrétní lhůta pro uzavření postupu k odstranění pochybností není stanovena ani zákonem ani vnitřním předpisem (pokynem) finanční správy. Jediným zákonným omezením je lhůta pro stanovení daně. Správce daně však i v těchto případech musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení podle § 7 odst. 1 daňového řádu a bez zbytečných průtahů v nalézacím řízení (srovnej § 38 daňového řádu). K této problematice lze citovat např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. [52 Af 37/2013-36](#) ze dne 13. 11. 2013: *„Postup k odstranění pochybností zcela nepochybně není tím procesním prostředkem, který by měl být ve vztahu k daňovému subjektu uplatňován po dobu téměř dvou let. Je zcela zjevné, že žalovaný měl přistoupit k zahájení daňové kontroly v dřívější fázi, když, jak dokládá okolnost vydání další výzvy k odstranění pochybností a následné oddělené požadavky na doplnění důkazního materiálu (které jsou ve své podstatě dle obsahu dalšími takovými výzvami), musel mít za zřetelné, že uvedený postup je zdoluhavý a nevede k legitimnímu cíli. Sám žalovaný, jak vyplývá z jeho citovaných výroků v části tohoto odůvodnění věnující se jeho vyjádření, jednoznačně přiznává, že se jednalo o časově, personálně a odborně náročné dokazování. Tedy, sám žalovaný si je vědom toho, že dokazování, které svým charakterem vyžadovalo zahájení daňové kontroly, uskutečňoval v rámci postupu k odstranění pochybností. Takový postup však nelze akceptovat, neboť institut daňové kontroly spojuje zákonodárce zcela vědomě s kvalifikovanými procesními právy daňového subjektu. Rovněž tak okolnost, že byla opakovaně vydána výzva (a to fakticky celkem čtyřikrát) k odstranění pochybností, svědčí o nevhodnosti pokračování v řízení, neboť přetrvávaly-li pochybnosti na straně správce daně, bylo plně po právu zahájit daňovou kontrolu, nikoliv postup k odstranění pochybností uměle prodlužovat.“*

24. **[odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně]** Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností je podle § 140 odst. 1 a § 144 odst. 1 daňového řádu vždy vydáno rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr nebo dodatečný platební výměr)³⁶, které správce daně musí oznamovat daňovému subjektu a vždy odůvodnit. Pokud dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně protokol o výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 147 odst. 3 daňového řádu). Důvodem této zákonné výjimky je skutečnost, aby správce daně nemusel do rozhodnutí o stanovení daně opisovat text, který je daňovému subjektu znám z jednání a který je zaznamenán do protokolu.

Pozn. č. 1: Úřední záznam se de facto může též stát odůvodněním, a to tím, že úřední osoba použije text úředního záznamu do odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně (výsledek je tedy co do náročnosti práce srovnatelný, úřední osoba nemusí vytvářet nový text). Podmínkou ovšem je, aby text úředního záznamu odpovídal kvalitě odůvodnění, tedy aby byl jednoznačný, přezkoumatelný apod., tedy aby obsahoval řádnou a základním principům přezkoumatelnosti odpovídající správní úvahu správce daně (srovnej též § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu).

Pozn. č. 2: Pokud správce daně dospěje ke konečnému výsledku postupu k odstranění pochybností postupným vzájemným dialogem s daňovým subjektem a je evidentní, že tento výsledek není součástí jediného protokolu, ale více písemností (tzv. projednávání na etapy s kvalitativními posuny), pak není možné využít výjimku stanovenou v § 147 odst. 3 daňového řádu a je nutné rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit. Jestliže se však všechny výše popsané kroky uskuteční v rámci jednoho ústního jednání, tedy vše od začátku až do konce postupu k odstranění pochybností je zachyceno v jediném protokolu (vč. veškerého hodnocení důkazů apod.)³⁷, pak lze výjimku v § 147 odst. 3 daňového řádu využít.

25. **[rozhodnutí o zastavení řízení]** Pokud je postup k odstranění pochybností proveden

³⁶ Výjimka viz článek IV. odst. 25.

³⁷ Protokol lze analogicky přirovnat k výsledku kontrolního zjištění – měl by tedy obsahovat i obdobné skutečnosti, jako jsou popis celého průběhu postupu k odstranění pochybností, skutková zjištění a jejich hodnocení správcem daně, včetně konečného závěru o odstranění či neodstranění pochybností, aby na to mohl daňový subjekt kvalifikovaně reagovat. Srovnej též § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu.

k dodatečnému daňovému tvrzení a po provedeném postupu k odstranění pochybností správce daně zjistí, že nebude změněna ani poslední známá daň ani „jiné“ údaje uvedené v tomto dodatečném daňovém tvrzení, nevydá správce daně dodatečný platební výměr „na nulu“, ale zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

Čl. V.

Možnost obrany proti výzvě k zahájení postupu k odstranění pochybností a v průběhu postupu k odstranění pochybností

1. **[odvolání]** Proti výzvě dle § 89 odst. 1 daňového řádu se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu), přičemž tato skutečnost musí být ve výzvě daňovému subjektu v souladu se zásadou poučovací (§ 6 odst. 3 daňového řádu) sdělena. Zákonost výzvy může daňový subjekt zpochybnit v odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně vydanému na základě výsledku postupu k odstranění pochybností.
2. **[důsledky nekonkrétní výzvy]** Výzva, která nebude splňovat podmínky uvedené v článku III. odst. 3. a 4., může být shledána nezákonnou, s tím, že nezákonným může být shledán i platební / dodatečný platební výměr vydaný na základě výsledků postupu k odstranění pochybností. Přestože nelze jednoznačně tvrdit, že každá vada výzvy vede k nezákonně zahájenému postupu k odstranění pochybností a správce daně v rámci probíhajícího postupu k odstranění pochybností či správce daně, resp. odvolací orgán v rámci odvolacího řízení, či následně správní soud musí v každé konkrétní věci konfrontovat zjištěné skutkové okolnosti s platnou právní úpravou, příp. s již známou judikaturou, a rozhodnout, zda faktický postup správce daně v dané věci ještě obстоjí, nebo zda je třeba na postup a vydanou výzvu pohlížet jako na nezákonné³⁸, není možné na tuto „pozdější nápravu“ spoléhat a vždy je nutné dodržovat pravidla týkající se kvality vydávané výzvy.
3. **[odstranění vad výzvy, stížnost]** Problematika stížností proti výzvě k postupu k odstranění pochybností, vč. situace, kdy je procesní pochybení možné odstranit (tedy zjednat nápravu) pouze změnou či zrušením této výzvy, je řešena v článku III. Metodické pomůcky k institutu stížnosti podle § 261 daňového řádu, č. j. 174034/15/7100-40123-050030 ze dne 30. 12. 2015.
4. **[ochrana před nečinností]** Jak je již patrné z článku II. odst. 6., při postupu k odstranění pochybností je nezbytné klást důraz na rychlost. Daňový subjekt tak má možnost podat podnět na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu.
5. **[žaloba před nezákonným zásahem – názory NSS]** Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. [8 Afs 76/2015-58](#) ze dne 9. 5. 2016, „...některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samotného zásahu do práv daňového subjektu, a je tedy třeba je řešit již v průběhu řízení o vyměření daně, nikoliv až v rámci opravného prostředku proti platebnímu výměru. Jinými slovy, pro možnost obrany není třeba čekat, až bude po nezákonném postupu vydán platební výměr, bude-li vůbec vydán (viz např. rozsudky ze dne 11. 6. 2015, čj. [10 Afs 40/2015-36](#), nebo ze dne 19. 12. 2012, čj. [2 Ans 15/2012-22](#)).“
Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. [1 Ans 10/2012-52](#) ze dne 10. 10. 2012 „soudní

³⁸ Srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. [8 Afs 38/2011-117](#) ze dne 23. 2. 2012 (V konkrétní věci je třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. ...Je pak na dalším průběhu vytykácího řízení, zda daňový subjekt na podkladě vydané výzvy ví, co po něm správce daně žádá či zda přetrvává jeho nejistota, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a v čem pochybností správce daně vlastně spočívají.), č. j. [5 Afs 57/2012-35](#) ze dne 13. 12. 2013 (vadnost jednotlivých úkonů správce daně může být zhojena v dalším řízení) či č. j. [9 Afs 324/2017-28](#) ze dne 7. 2. 2018 (Nedostatečné popsání pochybností správce daně v (první) výzvě k odstranění pochybností nemusí vždy vést k nezákonnosti celého postupu podle § 89 daňového řádu. Takový závěr by byl přehnaně formalistický. ... Není vyloučeno, aby byly původně nedostatečně popsány pochybnosti později konkretizovány. Takový postup se však nesmí stát prostředkem ke zbytečnému nebo dokonce svévolnému prodlužování postupu k odstranění pochybností, který je koncipován k rychlému řešení konkrétně vymezených pochybností správce daně.).

obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností je žaloba podle § 82 a násl. s.ř.s. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Z pohledu soudní ochrany a volby typu žaloby proto nelze za účinnosti daňového řádu a působení jeho § 89 a násl. použít dřívější judikaturu vztahující se k § 43 ZSDP, a k možnosti soudní obrany proti účelově prodlužovanému vytykácímu řízení žalobou proti nečinnosti správního orgánu podle ustanovení § 79 s.ř.s.³⁹

Ve svém rozsudku č. j. [1 Aps 20/2013-61](#) ze dne 25. 6. 2014 dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem, neboť finanční úřad nesprávně použil postup k odstranění pochybností (využil ho způsobem, který je zaměnitelný s běžným využitím daňové kontroly), nedržel se v mezích zákonem předpokládané procedury – v dané věci měl zahájit daňovou kontrolu.

Nezákonným zásahem může být též účelový přechod postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [9 Afs 276/2014-43](#) ze dne 5. 2. 2015.⁴⁰

Podle dříve vydaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. [8 Aps 5/2011-130](#)⁴¹ ze dne 12. 1. 2012 „Zahájení vytykácího řízení a jeho vedení, resp. konání postupu k odstranění pochybností, obecně nepředstavuje nezákonný zásah, proti kterému by bylo možno se bránit žalobou podle § 82 a násl.⁴² zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění p. p.“⁴³

6. **[POP jako nezákonný zásah]** Aby byly omezeny žaloby na nezákonný zásah ve vztahu k důkaznímu řízení vedenému v rámci postupu k odstranění pochybností, musí se správce daně nutně zabývat tím, zda jeho postupem nedochází ke krácení práv daňového subjektu a zda důkazní prostředky byly získány zákonným způsobem (tedy zda byl např. důkazní prostředek získán „jinak“ než by byl býval získán v rámci daňové kontroly). Procesní rámec pro dokazování je totožný jak v rámci postupu k odstranění pochybností, tak v rámci daňové kontroly. Pokud daňový subjekt zkrácen na svých právech nebyl a důkazní prostředky byly získány v souladu se zákonem, pak tyto důkazní prostředky je možné využít pro správné stanovení daně.

Článek VI.

Přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly

1. **[kdy lze přejít z POP do DK]** Správce daně může přejít z probíhajícího postupu k odstranění pochybností a zahájit daňovou kontrolu kdykoliv v průběhu zahájeného postupu k odstranění pochybností, pokud pro tento postup shledá důvody (např. je evidentní, že pochybnosti nelze odstranit rychle a jednoduše, bude potřeba rozsáhlejšího dokazování, vznikají další zásadní pochybnosti atd.). K tomu viz § 89 odst. 4 daňového řádu. Přejít do daňové kontroly je tedy možné např. v situaci, kdy daňový subjekt předložil na výzvu správce daně dle § 89 odst. 1 daňového řádu důkazní prostředky a správce daně je potřebuje prověřit prostřednictvím rozsáhlejších dožádání, nebo je možné přejít do daňové kontroly až ve chvíli, kdy správce daně již zná výsledky těchto dožádání a předpokládá rozsáhlejší dokazování. K dané problematice je vhodné zmínit též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [1 Aps 20/2013-61](#) ze dne 25. 6. 2014, který se sice týká znění daňového řádu před novelou č. 283/2020 Sb., avšak relevantně popisuje okamžik, kdy je vhodné přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly: „Vymezená legislativní koncepce postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností. Ačkoliv postup stěžovatele v konkrétní věci sloužil k odstranění pochybností o vnitřně komplikované

³⁹ s.ř.s. = zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰ Citace viz článek VI. odst. 2 poznámka č. 2.

⁴¹ Ústavní stížnost proti uvedenému rozsudku byla usnesením Ústavního soudu sp. zn. [I. ÚS 1023/12](#) ze dne 26. 8. 2012 odmítnuta.

⁴² Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem.

⁴³ Rozsudek se sice primárně týká vytykácího řízení, ale vzhledem k tomu, že byl vydán již za účinnosti daňového řádu, soud v něm zmiňuje i postup k odstranění pochybností, tedy nevidí mezi těmito dvěma instituty v zásadě rozdíl.

a průkazně složitě věci, jeho téměř dvouletý postup a množství procesních úkonů tam uskutečněných se vymykalo institutu postupu k odstranění pochybností. Zdejší soud tedy stěžovateli vytýká, že v momentě, kdy poznal, že se proces začal svým rozsahem vymykat postupu k odstranění pochybností, tento postup neukončil a nepřešel do daňové kontroly. Tento moment musel přijít záhy, neboť stěžovatel ve vztahu ke skutkově zcela srovnatelným pochybnostem ohledně bezprostředně následujících kalendářních měsíců bezodkladně zahájil daňovou kontrolu (dne 7. 6. 2011 daňovou kontrolu DPH za duben 2011 a dne 26. 7. 2011 za květen 2011). Ve vztahu k měsícům duben a květen 2011 tak stěžovatel učinil správně, neboť právě daňová kontrola má sloužit k důkladnějšímu objasňování pochybností o daňových skutečnostech a právě zde má i daňový subjekt širší prostor ke své důkazní aktivitě.“

2. **[individuální posouzení přechodu]** Nelze jednoznačně určit hranici, kdy mají být pochybnosti plynoucí z daňového tvrzení odstraňovány „ještě“ v rámci postupu k odstranění pochybností a kdy „už“ přejít do daňové kontroly. V každém případě musí být tato otázka vyhodnocována individuálně. V rovině postupu k odstranění pochybností lze zůstat např. v případech, kdy daňový subjekt prokáže údaje požadované ve výzvě, předloží důkazní prostředky (tedy např. zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, zda toto zdanitelné plnění uskutečnila právě ta osoba, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena na dokladu apod.) a správce daně si dále neopatruje své důkazní prostředky. Pokud je nutné provádět další šetření a zjišťování, pak správce daně musí zvážit, zda není vhodnější přejít do daňové kontroly. Jestliže je např. místně příslušným správcem daně obchodních partnerů daňového subjektu totožný správce daně jako ten, který provádí předmětný postup k odstranění pochybností, a lze předpokládat, že místní šetření či jednání s obchodními partnery bude následovat v přiměřené době, pak by jistě bylo proti zásadě hospodárnosti, zásadě přiměřenosti i zásadě rychlosti přejít v tuto chvíli do daňové kontroly. Pokud je však nutné za účelem provedení místního šetření u obchodních partnerů dožádat jiného správce daně, pak je již nutné zvážit, zda nebude vhodnějším postupem k prověření daňového tvrzení (k odstranění pochybností) daňová kontrola. V každém případě je nezbytné vzít v potaz též lhůtu pro stanovení daně – zda potřebné zjišťování nepřesáhne rámeček této lhůty.

Pozn. č. 1: Nelze však postupovat tak, že správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, převezme od daňového subjektu doklady a další potřebné písemnosti, pak je několik měsíců nečinný a následně bez dalšího přejde do daňové kontroly!

Pozn. č. 2: Dále je vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [9 Afs 276/2014-43](#) ze dne 5. 2. 2015, kde je uvedeno: „Pokud by žalovaný skutečně zahájil daňovou kontrolu, přestože by všechny pochybnosti byly postaveny najisto již v průběhu postupu k odstranění pochybností, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností stěžovatelky nijak nesouvisejí, čímž by docházelo k zadržování uplatněného nadměrného odpočtu DPH, mohlo by se dle okolností jednat o nezákonný zásah.“

3. **[ukončení POP]** Okamžikem zahájení daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen (viz § 89 odst. 4 věta druhá daňového řádu). Není tedy zapotřebí žádného dalšího formálního kroku.
4. **[zahájení DK]** Daňová kontrola je i v těchto případech zahájena postupem dle § 87 odst. 1 daňového řádu, tedy doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly⁴⁴. Předmět a rozsah takto zahájené daňové kontroly by měl vždy zahrnovat oblast, která byla předmětem postupu k odstranění pochybností tak, aby daňovou kontrolu bylo možné z materiálního hlediska považovat za pokračování dokazování zahájeného postupem k odstranění pochybností. Předmět daňové kontroly bude tedy shodný s „předmětem“ postupu k odstranění pochybností – jestliže byl postup k odstranění pochybností zahájen v návaznosti na podané přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, pak i předmět daňové kontroly bude vztažen k dani z příjmů fyzických osob

⁴⁴ K zahajování daňové kontroly viz samostatný Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly.

za zdaňovací období roku 2019. Rozsah daňové kontroly by měl minimálně odpovídat rozsahu pochybností v tom kterém okamžiku, kdy se do daňové kontroly přechází. Pokud je do daňové kontroly přecházeno např. po té, co daňový subjekt odpoví na výzvu dle § 89 odst. 1 daňového řádu, část pochybností odpovědí odstraní a u zbylé části pochybností správce daně vyhodnotí, že bude potřeba provádět rozsáhlejší dokazování, pak rozsah daňové kontroly bude odpovídat minimálně rozsahu těchto „zbylých částí“. Již při zahájení daňové kontroly je však možné tuto daňovou kontrolu zahájit v širším rozsahu, než v kterém byl ukončen postup k odstranění pochybností.

Příklad:

Postup k odstranění pochybností

předmět: daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019

rozsah: faktura A, faktura B, faktura C

V průběhu postupu k odstranění pochybností odstraněny pochybnosti správce daně ohledně faktury B. Správce daně ohledně ostatních pochybností přejde do daňové kontroly.

Daňová kontrola

předmět: daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019

rozsah: faktura A, faktura C, příp. faktura D

v průběhu daňové kontroly možnost rozšíření o faktury E, F.....

Pozn. č. 1: Ačkoli je postup k odstranění pochybností při přechodu do daňové kontroly ukončen „automaticky“ ze zákona, je nezbytné v oznámení o zahájení daňové kontroly, kteřé obecně nemusí obsahovat odůvodnění⁴⁵, materiálně seznámit daňový subjekt s tím, z jakého důvodu již dále nelze (není vhodné) pokračovat v prověřování daňového tvrzení v rámci postupu k odstranění pochybností a proč bude vhodnějším institutem daňová kontrola⁴⁶. Dále bude oznámení o zahájení daňové kontroly obsahovat větu: „*Okamžikem zahájení daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen (viz § 89 odst. 4 věta druhá daňového řádu).*“

Pozn. č. 2: Pokud bude daňová kontrola zahajována v širším než původně řešeném rozsahu pochybností, musí být správce daně schopen daňovému subjektu srozumitelně popsat a vysvětlit důvody, které jej k tomu vedou. Rozsah zahajované daňové kontroly musí být v oznámení jasně a srozumitelně konkretizován a odůvodněn.

5. **[stanovení daně]** Po ukončení daňové kontroly bude daň vyměřena či doměřena jak na základě výsledků postupu k odstranění pochybností, tak na základě výsledků daňové kontroly (samozřejmě vč. využití poznatků z postupu k odstranění pochybností – v části, kde se rozsah postupů překrývá). Pokud totiž bude postup k odstranění pochybností vztažen k více pochybnostem, z nichž část bude odstraněna, pak daňová kontrola bude zaměřena jen na ty pochybnosti, které přetrvávají; platební výměr bude posléze vydán na základě obojího.
6. **[přechod z POP do DK neurčuje daňový subjekt]** Daňový řád nepředpokládá přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly na základě návrhu daňového subjektu. Správce daně je tedy ten, kdo rozhodne, zda bude zahájena daňová kontrola, a pokud bude zahájena, tak v jaké fázi postupu k odstranění pochybností. Pokud správce daně takový návrh obdrží, musí se s jeho obsahem vypořádat.

⁴⁵ § 85 odst. 5 daňového řádu.

⁴⁶ K tomu srovnej též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [9 Afs 108/2019-27](#) ze dne 29. 1. 2020: „*Daňový řád po správci daně nepožaduje, aby při ukončení postupu k odstranění pochybností a přechodu k daňové kontrole jednotlivě hodnotil všechny důkazní prostředky předložené daňovým subjektem během tohoto postupu. Požaduje po něm pouze to, aby vylíčil, v čem spočívají přetrvávající pochybnosti, a v odpovídajícím rozsahu zahájil daňovou kontrolu.*“

Čl. VII.**Postup k odstranění pochybností vs. lhůta pro stanovení daně**

1. **[zahájení POP neovlivňuje lhůtu pro stanovení daně]** Vydání výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu, ani doručení (oznámení) této výzvy není úkonem, který by jakkoli ovlivňoval lhůtu pro stanovení daně – k tomu srovnej především § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. Kvalitu takového úkonu nemá ani žádný úkon provedený v rámci postupu k odstranění pochybností ani ukončení tohoto postupu.
2. **[zahájení DK ovlivňuje lhůtu pro stanovení daně]** Pokud dojde k přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, je zahájení této daňové kontroly úkonem ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Důvodem je jednak skutečnost, že daňová kontrola je i v tomto případě zahájena dle pravidel uvedených v § 87 odst. 1 daňového řádu, je možné její rozsah rozšířit (§ 85 odst. 3 daňového řádu), jsou zde aplikována práva a povinnosti daňového subjektu a pravomoci a povinnosti správce daně ve smyslu § 86 daňového řádu, je ukončována v souladu s ustanovením § 88 a § 88a daňového řádu a případnou budoucí opakovanou daňovou kontrolu je potřeba posuzovat dle § 85a daňového řádu – zjednodušeně řečeno: i na takovouto daňovou kontrolu je nutné aplikovat ustanovení § 85 a násl. daňového řádu.
Dalším důvodem je skutečnost, že na rozdíl od postupu k odstranění pochybností je zde už předpokládáno časově náročnější dokazování (srovnej především článek II. odst. 5.). Je tedy pravděpodobné, že pro zajištění základního cíle správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu) bude nezbytné mít k dispozici časový prostor (téměř) tří let. Pokud by totiž postup k odstranění pochybností navazoval na podané dodatečné daňové přiznání, pak by tento úkon, tj. podání dodatečného daňového přiznání, prodlužoval lhůtu pro stanovení daně, jen pokud by byl učiněn v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, přičemž toto prodloužení lhůty by činilo 1 rok (viz § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu). Jestliže zahájení postupu k odstranění pochybností není úkonem, který by ovlivňoval běh lhůty pro stanovení daně, a jestliže by takovýmto úkonem nebylo ani zahájení daňové kontroly, pak by časový prostor pro všechny tyto úkony čítal v některých případech necelý jeden rok, kdy dalším relevantním úkonem je až oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu).
Navíc, ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu nerozlišuje, zda zde zmíněná daňová kontrola byla zahájena „samostatně“ (v časovém odstupu po vyměření na základě daňového tvrzení), nebo v rámci přechodu z postupu k odstranění pochybností, či např. jako opakovaná daňová kontrola.
3. **[úkony dle § 148 daňového řádu]** Uvádíme jako příklad nejčastější úkony mající / nemající vliv na lhůtu pro stanovení daně, které jsou spojeny s postupem k odstranění pochybností, resp. mu předcházejí či ho následují:
 - oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení – úkon dle § 148 odst. 3 daňového řádu
 - podání řádného daňového tvrzení – úkon dle § 148 odst. 3 daňového řádu
 - oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení – úkon dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu (za podmínek zde stanovených)⁴⁷
 - podání dodatečného daňového tvrzení – úkon dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu (za podmínek zde stanovených)
 - zahájení / ukončení postupu k odstranění pochybností – není úkonem, který by ovlivňoval běh lhůty pro stanovení daně

⁴⁷ V této souvislosti je vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. [2 Afs 22/2016-43](#) ze dne 25. 5. 2016, č. 3417/2016 Sb. NSS, ve kterém je mimo jiné řešena otázka, kdy daňový subjekt tvrdí, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání nesplňuje podmínky § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, protože k doměření daně nedošlo na jejím podkladě, ale na základě výsledků postupu, který byl zahájen a veden za účelem odstranění pochybností o správnosti a úplnosti dodatečného daňového přiznání podaného ve vazbě na zmíněnou výzvu. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl: „Je pravdou, že daň nebyla doměřena přímo na základě stěžovatelova dodatečného daňového přiznání, ale až na základě na něj navazujícího postupu správce daně. To ovšem neznamená, že vydaná výzva pozbyla svého účinku. Bylo by paradoxem, pokud by daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání podaném na výzvu správce daně v něm žádný další příjem neuvedl, a tím by eliminoval účinky vydané výzvy. Výzva směřovala k přiznání příjmu, který podle správce daně měl být přiznán ke zdanění, a také následným rozhodnutím byla daň z tohoto příjmu doměřena. Mezi výzvou a doměrkem tedy je vztah příčinné souvislosti.“

zahájení daňové kontroly při přechodu z postupu k odstranění pochybností – úkon dle § 148 odst. 3 daňového řádu
oznámení rozhodnutí o stanovení daně – úkon dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu
(za podmínek zde stanovených)

Čl. VIII.

Postup k odstranění pochybností vs. opakovaná daňová kontrola

- [DK daně stanovené již dříve na základě POP]** Přestože to zákon výslovně nezakazuje, doporučujeme v případě, že v rámci postupu k odstranění pochybností se správce daně zabýval určitými doklady v příslušném zdaňovacím období, postupovat obezřetně při případném následném zahajování daňové kontroly s časovým odstupem⁴⁸ a aplikovat na danou situaci přiměřeně ust. § 85a daňového řádu jako při zahajování opakované daňové kontroly. Tuto skutečnost je třeba posuzovat ve vztahu rozsahu prověřování tvrzení postupem k odstranění pochybností (tj. jaká část účetnictví, dokladů apod. byla správcem daně prověřena) k rozsahu „následné“ zahájené daňové kontroly k téže dani za téže zdaňovací období.
- [judikát]** Výše uvedený postup koresponduje se závěrem Nevyššího správního soudu, který je uveden v rozsudku č. j. [5 Afs 8/2010-138](#) ze dne 18. 11. 2010: *„Pokud správce daně uznal oprávněnost nároku na odpočet daně z deklarovaného plnění, nemohla být již tato otázka znovu posuzována v rámci daňové kontroly následně provedené. Následnému a novému přezkoumání brání překážka věci pravomocně rozhodnuté. Nikoliv tak vytýkácí řízení jako celek, ale prověřování a rozhodnutí ohledně konkrétní daňově relevantní skutečnosti vytvořilo překážku věci pravomocně rozhodnuté. Předmětná obchodní transakce byla ze strany správce daně již jednou prověřována a bylo o ní rozhodnuto s předpokladem, že při prvním prověřování této okolnosti bylo postupováno s patřičným úsilím, odborností a profesionalitou za účelem zjištění všech podstatných skutečností.“* Tento závěr je možné aplikovat i za účinnosti daňového řádu, a to i s vědomím, že vytýkácí řízení dle § 43 ZSDP je kvalitativně odlišné od postupu, který je zakotven v § 89 a § 90 daňového řádu – zatímco vytýkácí řízení se svým rozsahem mnohdy blížilo daňové kontrole, postup k odstranění pochybností by měl v případě rozsáhlejších pochybností přejít do daňové kontroly.
- [přechod z POP do DK]** Pro úplnost sdělujeme, že pokud z postupu k odstranění pochybností přejde správce daně do daňové kontroly, nejedná se samozřejmě o „opakovanou“ daňovou kontrolu ve vztahu k tomuto postupu k odstranění pochybností, přestože jsou zde prověřovány totožné skutečnosti.

Čl. IX.

Zrušovací ustanovení

Tímto metodickým pokynem se ruší Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností, č. j. 65447/14/7100-40124-011654 ze dne 8. 1. 2015.

⁴⁸ Zde je míněna situace, kdy u jedné daně za jedno zdaňovací období je proveden postup k odstranění pochybností, na základě jeho výsledků je vydáno rozhodnutí o stanovení daně, a následně (např. za rok) správce daně zjistí, že by bylo potřeba zahájit daňovou kontrolu.

Čl. X. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti šestým pracovním dnem po jeho podpisu.

Ing. Mgr. Radim Patočka, Ph.D.
ředitel sekce

Na vědomí:

Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí
Odboru 39 – Správní činnosti Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství
Sekci daňové kontroly a analytiky Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství
Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství