



Sekce správy daní

Č. j.: 9837/24/7700-50123-051418

Všechny finanční úřady, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolací finanční ředitelství

METODICKÝ POKYN
ke lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání
nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší

Účinnost	15. 4. 2024
Důvod přijetí	judikatura soudů
Oblast úpravy	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
Agenda	lhůty
Základní ustanovení	§ 141 daňového řádu
Předcházející metodické materiály	<ol style="list-style-type: none">1. Stanovisko k výkladu ust. § 141 odst. 2 daňového řádu č. j.: 3580/12-2111-050033 ze dne 16. 5. 20122. Odpověď na metodický dotaz FÚ pro Královéhradecký kraj – platnost stanoviska k výkladu subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší podle § 141 odst. 2 daňového řádu č. j.: 45064/15/7100-40126-500852 ze dne 28. 7. 2015
Související metodické materiály	Metodický pokyn k postupu správce daně v případě uplynutí lhůty pro stanovení daně č. j.: 85183/22/7100-50123-050167 ze dne 13. 2. 2023
Technické postupy v IS/Úlohy ADIS	ANO
Přílohy	–
Judikatura, literatura	Č. j. 2 Afs 363/2019-50 ze dne 5. 9. 2023

Anotace:

Pokyn upravuje problematiku lhůt pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování dle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, aniž by byl limitován subjektivní lhůtou dle § 141 odst. 1 daňového řádu.

Subjektivní lhůta je nadále správcem daně posuzována, a to z hlediska lhůty pro podání opravného dodatečného daňového přiznání nebo opravného dodatečného vyúčtování a z hlediska určení dne doručení dodatečného platebního výměru podle § 144 odst. 2 daňového řádu. Není-li uvedeno datum zjištění, že poslední známá daň je stanovena v nesprávné výši, a současně jednoznačně nevyplývá z komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, běží subjektivní lhůta od data podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování správcem daně. Tento způsob stanovení data zjištění platí jen pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň.

Primární příjemci:

Úřední osoby vyměřovacích útvarů – využití při standardních činnostech souvisejících s doměřením daně na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování.

I. Důvod přijetí metodické úpravy

[1] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 363/2019-50 ze dne 5. 9. 2023 konstatoval: *„Rozšířený senát tedy uzavírá, že daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Subjektivní lhůta stanovená v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu (do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň) se pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije“.*

II. Metodické řešení

[2] Při posouzení včasnosti podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší oproti poslední známé dani¹ posuzuje správce daně dodržení pouze objektivní lhůty, tj. zda dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování bylo podáno ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. K subjektivní lhůtě dle § 141 odst. 1 daňového řádu správce daně při posouzení včasnosti podání nepřihlíží.

[3] Za datum doručení tzv. konkludentního dodatečného platebního výměru dle § 144 odst. 2 daňového řádu se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (tj. do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl zjištěn důvod pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování).

¹ Za nižší daň je rovněž považována vyšší daňová ztráta nebo vyšší daňový odpočet.

Bylo-li dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podáno po uplynutí této lhůty, potom je za datum doručení považován den, kdy bylo doručeno správci daně.

[4] Pokud daňový subjekt neuvede datum, kdy zjistil, že daň má být nižší oproti poslední známé dani, nebude správce daně vydávat výzvu k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu. Za datum zjištění pro účely určení počátku běhu subjektivní lhůty bude považován den podání² dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování správci daně, pokud datum zjištění není výslovně tvrzeno daňovým subjektem v komunikaci se správcem daně.

III. Postup v IS ADIS

[5] V IS ADIS budou stávající kontroly upraveny tak, aby umožnily zpracování dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší oproti poslední známé dani a správce daně nebude automatizovaně naváděn na zastavení řízení podle § 106 daňového řádu.

IV. Odůvodnění

[6] Podle § 141 odst. 1 daňového řádu platí, že „zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně.“

[7] Tímto jsou fakticky stanoveny dvě lhůty, které musí daňový subjekt dodržet při podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování:

- i. subjektivní – do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil nesprávnost poslední známé daně, a
- ii. objektivní – lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu.

[8] Podle § 141 odst. 2 daňového řádu platí, že „daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši“.

[9] Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že slovy „ve lhůtě podle odstavce 1“ použitými v § 141 odst. 2 daňového řádu je míněna výhradně objektivní lhůta, neboť v opačném případě zákonodárce měl použít textaci „lhůta podle odstavce 1 věty první“, jak je uvedeno v § 141 odst. 6 nebo § 141 odst. 7 daňového řádu. Rovněž nelze vykládat § 141 odst. 2 daňového řádu tak, že by odkazoval na obě lhůty zároveň (tj. objektivní a subjektivní), neboť v tomto případě by byla použita obdobná textace jako podle § 141 odst. 4 daňového řádu („ve lhůtách podle odstavce 1“).

[10] S ohledem na výše uvedené závěry vyplývá, že podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší oproti poslední známé dani je omezeno výhradně lhůtou pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. V případě podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň vyšší platí, že musí být dodržena jak lhůta subjektivní, tak lhůta objektivní, přičemž při nedodržení lhůty subjektivní vzniká povinnost uhradit sankci za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu.

[11] Datum zjištění, že poslední známá daň je stanovena v nesprávné výši, je i nadále součástí formuláře dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, neboť určení

² Blíže viz odstavec [14] tohoto pokynu.

subjektivní lhůty má vliv na další relevantní skutečnosti rozhodné pro správu daní: lhůta pro podání opravného dodatečného daňového přiznání nebo opravného dodatečného vyúčtování (§ 138 odst. 2 daňového řádu) a okamžik doměření daně (§ 144 odst. 2 daňového řádu).

[12] V souladu s § 144 odst. 2 daňového řádu je dodatečný platební výměr doručen posledním dnem lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování. Z toho plyne, že pokud by pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší platila jen objektivní lhůta, doměření daně a vrácení vratitelného přeplatku by bylo možné až na konci lhůty pro stanovení daně, což je v rozporu se smyslem zákona a právy daňového subjektu. V návaznosti na vyhodnocení dodržení subjektivní lhůty je určen okamžik doručení dodatečného platebního výměru (a také doměření daně), tj. dodatečný platební výměr je doručen buď posledním dnem subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo dnem, kdy podání bylo doručeno správci daně, bylo-li podání učiněno po uplynutí této subjektivní lhůty.

[13] Neuvedení data zjištění, že poslední známá daň je stanovena v nesprávné výši, nevede k neprojednatelnosti podání, proto není namístě vydávat výzvu k odstranění vad podání, v důsledku jejíhož nesplnění nastává neúčinnost podání. V případě neuvedení data zjištění daňovým subjektem bude za datum zjištění považován den podání (blíže viz odstavec [14]) dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování správci daně, pokud daňový subjekt v komunikaci se správcem daně výslovně neuvede jiné datum, kdy zjistil, že poslední známá daň není pravomocně stanovena ve správné výši.³

[14] Dnem podání se pro účely stanovení data zjištění rozumí:

- i. den přijetí datové zprávy na technickém zařízení správce daně,
- ii. den, kdy bylo podání předáno k poštovní přepravě,
- iii. v případě, že nelze provést určení dle předchozích variant, pak den, kdy podání dojde do sféry správce daně.

[15] V návaznosti na změnu metodického postupu při posouzení včasnosti podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší oproti poslední známé dani, nebude správce daně zastavovat řízení podle § 106 daňového řádu v případě podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování po uplynutí subjektivní lhůty. V této souvislosti je potřeba provést technickou úpravu nastavení IS ADIS tak, aby systém umožnil zpracování došlého dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podaného po uplynutí subjektivní lhůty standardním způsobem – jako by bylo podáno ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování.

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

³ Tím je ponechána možnost podatele neformálně kontaktovat za účelem zjištění skutečného data.

Na vědomí

Ministerstvo financí, Odbor 32 – Daňová legislativa

Ministerstvo financí, Odbor 39 – Správní činnosti

Generální ředitelství cel

Sekce metodiky daní Generálního finančního ředitelství

Sekce výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekce informatiky Generálního finančního ředitelství

Odbor majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Odbor dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení daňového procesu II Generálního finančního ředitelství

Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytické Generálního finančního ředitelství