



Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 65447/14/7100-40124-011654

Vyřizuje: Ing. Helena Kroupová, Oddělení daňového procesu II
Tel.: 296 854 375
E-mail: Helena.Kroupova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iuj4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu (ředitelům Odboru metodiky a výkonu daní / Odboru metodiky daní, podatelům)
Odvolacímu finančnímu ředitelství (Mgr. Polákovi a podatelně)
Odboru daní z příjmů Generálního finančního ředitelství
Odboru nepřímých daní Generálního finančního ředitelství
Odboru majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odboru evidence daní Generálního finančního ředitelství
Odboru řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Na vědomí: Odborům 32 a 39 Ministerstva financí (podatelně, řediteli odboru a sekretariátu)

Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností

Čl. 1 – Úvod

- [cíl metodické pomůcky]** Cílem této metodické pomůcky je pomoci úředním osobám, které postup k odstranění pochybností (dále též „**POP**“) provádějí, při jejich každodenní práci, neboť nejen daňová kontrola, ale i ostatní procesní postupy při správě daní kladou stále vyšší nároky na znalosti procesních i hmotněprávních předpisů a schopnosti je aplikovat v praxi. Cílem metodické pomůcky však není podat vyčerpávající výklad všech ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p. (dále též „**daňový řád**“), a souvisejících právních předpisů, které mohou být při tomto postupu využity. Metodická pomůcka je určena nejen pro výše uvedené úřední osoby – referenty územních pracovišť finančních úřadů, ale především pro vedoucí zaměstnance oddělení, která dle Organizačního řádu Finanční správy ČR provádějí postup k odstranění pochybností, a pro zaměstnance zařazené na řídicí úrovni finančních úřadů, kteří se zabývají metodickou činností v oblasti daňového procesu. Též je nutné si uvědomit, že metodická pomůcka je zpracována 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 této metodické pomůcky. Existence metodické pomůcky tak nezbavuje uživatele promítat si samostatně případné novoty do závěrů uvedených v této metodické pomůcce.
- [související metodické pomůcky]** Metodická pomůcka řeší především procesní aspekty tohoto postupu. Hmotněprávní souvislosti jsou řešeny v samostatných metodických pomůckách, např.
 - Metodická pomůcka č. 8/2013 k některým aspektům stanovení DPH dokazováním; č. j. 40978/13-7001-21002-012287 ze dne 11. 11. 2013¹
 - Metodická pomůcka - Postup k odstranění pochybností v případě stanovení základu daně

¹ http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_DPH_Met_pom_8_GFR_cj_40_978_13_Stanoveni_DPH_dokazovanim.pdf

u daně z nabytí nemovitých věcí; č. j. 4168/14/7001-31000-107629 ze dne 25. 2. 2014

Čl. 2 – Obecná ustanovení a předpoklady k využití tohoto postupu

- [POP jakožto postup]** Postup k odstranění pochybností patří mezi postupy při správě daní (viz část druhá, hlava VI, díl 2 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 řádného nebo dodatečného daňového tvrzení (dále též „**daňové tvrzení**“) 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 poté, co správce daně daň již vyměřil či doměřil². Výjimkou je problematika pojistného na důchodové spoření, kde postup k odstranění pochybností přichází do úvahy až po samovyměření či samodoměření zálohy v souladu s § 22 a § 23 zákona č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření, ve znění p. p.³ Obdobnou výjimkou pak je problematika zvláštního režimu jednoho správního místa, tzv. M1SS (srovnej především § 110z a § 110za zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p.).
- [POP v případě dalších písemností]** Tento postup však může být realizován též za účelem odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dalších písemností předložených daňovým subjektem v souvislosti s daňovým přiznáním (např. povinné přílohy); tuto skutečnost lze dovodit nejen z definice uvedené v § 89 odst. 1 daňového řádu, ale např. i ze systematiky daňového řádu, neboť tato ustanovení jsou součástí „Obecné části o správě daní“, nikoli „Zvláštní části o správě daní“, jejíž součástí je i Hlava IV – Nalézací řízení.
- [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 a 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. 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 dokazování⁴. 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.
- [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 správcům 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*

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, vše na www.nssoud.cz, které se sice vztahují k výkladu vytýkacího řízení dle § 43 ZSDP, ale částečně je lze využít i k výkladu postupu k odstranění pochybností.

³ Viz Metodická pomůcka č. 16/2012: Metodika opt – out (č. j. 42 444/12-3120-11414), bod 3.1.8.1.

⁴ 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>).

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.“ Těž 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 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.: 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) a č. j. 1 Afs 107/2014-31 ze dne 10. 9. 2014 (srovnej především body 26. a 28. tohoto rozsudku), oba na www.nssoud.cz – 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. V tomto duchu byla podána informace i daňovým poradcům v rámci jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců.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 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.*“ Blíže viz článek 4 odst. 23. a 24.
7. **[postup před zahájením POP]** Před tím, než se správce daně rozhodne zahájit postup k odstranění pochybností (resp. 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). Tyto neformální postupy či místní šetření považujeme za nutné v případě, kdy z podaného daňového tvrzení vyplývá vznik daňového odpočtu (srovnej článek 3. odst. 11. a 12.), uskutečnit tak, aby za situace, že správce daně následně shledá potřebu zahájit postup k odstranění pochybností, dodržel lhůtu stanovenou v § 89 odst. 4 daňového řádu.
8. **[chybně sečtené řádky]** Upozorňujeme též na situaci, kdy daňový subjekt v daňovém tvrzení

⁵ Viz Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 11. 9. 2013, první odstavec odpovědi GFŘ na dotaz 406/26.06.13 (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2013>).

chybně sečte řádky (na všech řádcích jsou správná čísla, jen součet je chybný): 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 početní chyba vyjasní, či sice bude se správcem daně spolupracovat, avšak nebude souhlasit s názorem správce daně na výslednou částku daně (tedy 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 daňového řádu odůvodněno a proti němu bude připuštěno 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 tato metodická pomůcka nevztahuje.

Čl. 3 – Zahájení postupu k odstranění pochybností

1. **[zákonná definice]** Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (viz § 89 odst. 1 daňového řádu).
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 poznátcích správce daně a musí obsahovat konkrétní pochybnosti či skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších 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 daňovému subjektu odstraněny (viz § 89 odst. 2 daňového řádu). Výzva tedy musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná⁶. Pokud je výzva nejasná, nesrozumitelná či nekonkrétní, znamená to, že správce daně neumožnil řádně daňovému subjektu odstranit vzniklé pochybnosti a že takové pochybení správce daně zpochybňuje jeho následně vydané rozhodnutí o stanovení daně. Z uvedeného tedy mimo jiné též vyplývá, že konkrétní pochybnosti musí být uvedeny ve výroku výzvy; nestačí, pokud jsou součástí spisu vedeného správcem daně. Příklady vyjádření pochybností ve výzvě jsou např. součástí Metodické pomůcky č. 8/2013 k některým aspektům stanovení DPH dokazováním (č. j. 40978/13-7001-21002-012287 ze dne 11. 11. 2013).
Pozn.: Tzv. tiskopis (vzor) výzvy je k dispozici na intranetu FS (zde: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/6609_10057.html). Tiskopisy jsou též součástí jednotlivých úloh v ADISu.
4. **[konkrétní pochybnosti ve výroku výzvy]** Ve výroku výzvy musí správce daně 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, tedy odůvodnit samostatně tu kterou pochybnost. Nelze mít ve výroku vyjmenovány (tzv. opsány ze zákona) všechny čtyři tyto

⁶ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 25/2003-58 ze dne 28. 4. 2005, www.nssoud.cz.

„varianty“ 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.

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 důvody. 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 ztelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty. Pouhý odkaz na příslušný řádek daňového tvrzení není dostačující.⁷
6. **[výzva k doložení celé evidence]** V návaznosti na článek 2 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, www.nssoud.cz, který se týká problematiky vytýkacího řízení, ale v této oblasti ho lze vztáhnout i na postup k odstranění pochybností: „Správce daně si v průběhu vytýkacího 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, k jakým obchodním případům či účetním skutečnostem se jeho pochybnosti vztahují a na jakých skutkových okolnostech či poznatcích spočívají. Správce daně si při vytýkacím 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, www.nssoud.cz, 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.
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.

⁷ Viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. 7. 2008 (č. 1729/2008 Sb. NSS), www.nssoud.cz.

9. **[Lhůta pro odstranění pochybností – jak počítat]** Ve většině případů stanoví správce daně lhůtu ve výzvě tak, že se její běh bude odvíjet ode dne doručení či jiného způsobu oznámení dané výzvy (např. „... abyste se ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy vyjádřil ...“). Na běh lhůty je aplikováno ust. § 33 odst. 2 a 4 daňového řádu⁸. Zároveň je nutno aplikovat i ust. § 35 daňového řádu, které se týká zachování lhůty; pokud tedy např. v poslední den 15-ti denní lhůty podá daňový subjekt zásilku obsahující odpověď na výzvu u provozovatele poštovních služeb, je lhůta zachována, přestože je tato zásilka doručena správci daně až po uplynutí 15-ti denní 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). Zde je potřeba vidět rozdíl oproti následkům vyjádřeným např. v § 74 odst. 3 daňového řádu – v těchto případech záleží na tom, zda budou vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě⁹. Oproti tomu 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“ vázal 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. 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 pochybností nebo nedodrží-li výzvou stanovenou lhůtu, tedy neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek (§ 90 odst. 4 daňového řádu). Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).*“
11. **[Lhůta pro vydání výzvy]** Co se týká lhůty, do které musí správce daně výzvu vydat, tato lhůta je zákonem stanovena pro případy, kdy z podaného daňového tvrzení má vzniknout daňový odpočet (viz § 89 odst. 4 daňového řádu). Daňový odpočet je vratkou v rovině nalézací¹⁰, nikoli v rovině platební. Již se nejedná o přeplatek u daně z příjmů, jako za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění p. p. (dále jen „ZSDP“), kde byl v § 43 odst. 2 uveden vznik přeplatku (nikoli odpočtu). U daně z příjmů tak v současné době není stanovena lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Daňový odpočet při současném znění hmotněprávních daňových předpisů vzniká u daně z přidané hodnoty jakožto nadměrný odpočet (pozn.: pojem „daňový odpočet“ je širším pojmem než „nadměrný odpočet“). Pozn.: V případě, kdy má daňovému subjektu vzniknout daňová povinnost, sice zákon pro zahájení postupu k odstranění pochybností lhůtu neobsahuje, ale ve smyslu zásady rychlosti je třeba postup k odstranění pochybností zahájit v přiměřené době.
12. **[délka lhůty pro vydání výzvy]** Lhůta uvedená v odstavci 11. je 30-ti denní a běží ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Pokud bude např. přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 podáno dne 15. 9. 2014, pak 30-ti denní lhůta poběží až od 26. 9. 2014, nikoli od 16. 9. 2014 (s přihlédnutím k obecným pravidlům pro počítání lhůty stanoveným v § 33 daňového řádu). Pokud bude toto daňové přiznání podáno dne 29. 9. 2014, poběží lhůta od 30. 9. 2014. Předmětná 30-ti denní lhůta je lhůtou pořádkovou, kdy její uplynutí nezpůsobí zánik pravomoci správce daně výzvu vydat. Její nedodržení nemůže způsobit nezákonnost později vydaného rozhodnutí; jejího dodržení se lze domáhat prostřednictvím

⁸ 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 kratší než jeden den.

⁹ Pokud budou vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě (tj. ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě vydané podle § 74 odst. 1 daňového řádu), pak se na podání hledí, jako by bylo učiněno řádně a včas. V opačném případě se uplynutím stanovené lhůty stává podání neúčinným.

¹⁰ Srovnej též definici daně v § 2 odst. 4 daňového řádu.

institutu sloužícího k ochraně před nečinností. Pokud by překročením lhůty vznikla daňovému subjektu škoda, mohl by se domáhat náhrady škody z důvodu nesprávného úředního postupu. Lhůta byla do zákona vložena z důvodu naplnění zásady rychlosti u specifických případů, kdy je dán důraz na to, aby daňovému subjektu mohl být daňový odpočet vrácen co nejdříve. Cílem zákona není znemožnit správci daně naplnit základní cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

13. **[dodržení lhůty pro vydání výzvy v případě zahájení DK]** Přestože to zákon výslovně nestanoví, považujeme za nezbytné lhůtu uvedenou v odstavci 11. dodržet i v případě, že se správce daně při pochybnostech o podaném daňovém tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených rozhodne nezahajovat postup k odstranění pochybností, ale daňovou kontrolu „před vyměřením“. Je-li možno zahájit daňovou kontrolu „před vyměřením“ (neboť zákon předpokládá možnost přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu a by bylo zcela nelogické a proti základním zásadám správy daní v každém případě daňovou kontrolu „předzahajovat“ postupem k odstranění pochybností), nedochází k samotnému vyměření, tzn. že daňovému subjektu není například vrácen uplatňovaný potencionální nadměrný odpočet. Pokud tedy v případě postupu k odstranění pochybností je právní jistota chráněna 30-ti denní lhůtou, je nepochybné, že tato musí být aplikována i u daňové kontroly. V rámci hledání účelu zákona je použit argument od menšího k většímu (a minori ad maius) – pokud je určitý právní následek přiřazen k méně závažnému skutkovému stavu, pak musí platit tím spíše pro více závažný skutkový stav (zde daňová kontrola). Nelze tedy vycházet pouze z neúplné textové úpravy zákona, ale je třeba hledat i jeho účel. V případě daňových subjektů, kteří v souladu s § 86 odst. 1 daňového řádu dobrovolně neumožní správci daně zahájení a provedení daňové kontroly, je nutné do předmětných 30 dnů provést alespoň „pokus“ o zahájení daňové kontroly. Pokud je v předmětné lhůtě vydána výzva dle § 87 odst. 2 daňového řádu, tato 30-ti denní lhůta se staví ve smyslu § 34 daňového řádu.
14. **[opakované vydání výzvy]** Výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu nelze na stejnou věc vydávat opakovaně. Odborná literatura k tomu uvádí následující: *„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).“¹¹* 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. V případě přetrvávajících pochybností budou tedy tyto pochybnosti 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 nevhodnější 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

¹¹ Viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 489.

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 na daňovou kontrolu.

Čl. 4 – Průběh a ukončení postupu k odstranění pochybností

1. 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).
2. **[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, neúplně 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. 685¹²) 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 dialogu¹³. Daňový subjekt má možnost ovlivnit, jakým způsobem bude dialog veden. Možnost volby dialogu má daňový subjekt jednak v rámci reakce na výzvu správce daně vydanou dle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu a jednak v rámci reakce na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností – viz níže. V ideálním případě by celý postup k odstranění pochybností vypadal tak, že správce daně vydá výzvu dle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu, daňový subjekt v rámci ústního jednání předloží důkazní prostředky, správce daně je v průběhu tohoto jednání vyhodnotí a dospěje k závěru, že pochybnosti byly odstraněny, případně neodstraněny (avšak daňový subjekt souhlasí s názorem správce daně), a ještě v rámci tohoto jednání je daňový subjekt seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností; následně je vydáno rozhodnutí o stanovení daně.
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 6 a článek 2 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]** 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 pak správce

¹² http://www.psp.cz/sqw/text/text2_sqw?idd=52503

¹³ Písemnou formou, resp. korespondenčním dialogem je zde 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. c) a odst. 2 daňového řádu (směrem od správce daně k daňovému subjektu).

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 konfrontovat daňový subjekt.

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 je „krátké, rychlé a jednoduché“ odstraňování pochybností. V každém případě 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 dožádání]** Co se týká mezinárodního dožádání, 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 věci*¹⁴) a na § 148 odst. 4 písm. e) 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 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 ČR 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 ZSDP, je využitelný i za účinnosti daňového řádu.
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 jím tvrzená daň 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**

¹⁴ Toto ustanovení se nevztahuje na nepřímé daně – srovnej § 1 odst. 4 zákona č. 164/2013 Sb.

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 daně (které musí být řádně odůvodněno!). 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 úplné¹⁵. Pokud se neodchyluje výše daně ani jiné údaje (oproti tomu, co je uvedeno v daňovém tvrzení), není proti rozhodnutí o stanovení daně přípustné odvolání¹⁶; pokud se však sice nebude odchylovat výše daně, avšak se budou odchylovat „jiné“ údaje uvedené v daňovém tvrzení, pak je nutné odvolání připustit.

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 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 daně, které bude odůvodněno v souladu s § 147 odst. 2 daňového řádu (pokud nebude postupováno dle § 147 odst. 4 daňového řádu – pak bude v odůvodnění odkaz na číslo jednací protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, srovnej též odstavec 25.) a proti kterému je přípustné odvolání.
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, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností (viz § 90 odst. 2 první věta 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

¹⁵ 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.*“ Obdobně též § 144 odst. 1 daňového řádu.

¹⁶ Srovnej § 140 odst. 4 daňového řádu: „*Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.*“ Obdobně též § 144 odst. 4 daňového řádu.

doporučujeme ústní jednání, pokud je nekontaktní, pak nic nebrání daňový subjekt seznámit s výsledkem i jiným způsobem, než jen při ústním jednání (tj. oznámením samostatného sdělení). Předvolat daňový subjekt k ústnímu jednání v tomto případě není možné, neboť se v daném případě jedná o umožnění práva, nikoli o vynucení povinnosti. Doporučujeme daňový subjekt pouze „neformálně“ pozvat na jednání; pokud se na jednání nedostaví, bude mu výsledek zaslán. (Pozn.: Pokud je daňový subjekt nekontaktní dlouhodobě, pak je možné vynechat „neformální“ pozvání a rovnou daňovému subjektu výsledek zaslat.)

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 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 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). Daňovému subjektu je tedy sděleno, zda odstranil či neodstranil pochybnosti správce daně, a toto sdělení musí být též zdůvodněno, aby daňový subjekt věděl, jaké další důkazy by bylo vhodné v rámci návrhu na pokračování v dokazování navrhnout či předložit. 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), které v rámci postupu k odstranění pochybností provedeny nebyly. 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 15-ti denní 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). 15-ti denní lhůta tedy nebude stanovena 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.

Pozn. č. 1: Situaci, kdy se daňový subjekt svého práva podle § 90 odst. 2 druhé věty 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 navrhopovat 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 jeho podání posoudit dle 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 na daňovou kontrolu, považujeme z důvodu zásady rychlosti a hospodárnosti za nadbytečné poskytovat 15-ti denní lhůtu. Správce daně bude naopak činit kroky k zahájení daňové kontroly.

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 15-ti denní lhůtě **nepodá návrh na pokračování v dokazování**, příp. nereaguje vůbec, pak správce daně ukončí postup k odstranění pochybností (srovnej odstavec 22.) a vydá rozhodnutí o stanovení daně, které bude odůvodněno (pokud nebude postupováno dle § 147 odst. 4 daňového řádu – pak bude v odůvodnění odkaz na číslo jednací protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, srovnej též odstavec 25.) 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 15-ti denní lhůtou dle § 90 odst. 3 druhá věta daňového řádu), avšak i zde musí správce daně postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení, která je zakotvena v § 7 odst. 1 daňového řádu¹⁷. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, shledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012); následně je pak možné v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu v průběhu daňové kontroly její rozsah rozšířit – srovnej článek 6 odst. 5. 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 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 přechod do daňové kontroly.
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. Správce daně v tom případě vydá rozhodnutí o stanovení daně (odůvodněno, přípuštěno odvolání); opět zde není vázán 15-ti denní lhůtou (srovnej § 90 odst. 3 druhá věta 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 15-ti denní 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

¹⁷ S tímto ustanovením pak souvisí § 38 daňového řádu, podle kterého může osoba zúčastněná na správě daní dát podnět k odstranění nečinnosti správce daně.

o žádost o prodloužení lhůty stanovené zákonem v § 90 odst. 2 daňového řádu; v této 15-ti denní 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.

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.

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 15-ti denní lhůty, 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 15-ti denní 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**, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (viz § 90 odst. 3 první věta daňového řádu). Pro zahájení daňové kontroly není dána zákonem lhůta, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu). Blíže viz článek 6.
 - Samozřejmě i v tomto případě má správce daně možnost (nikoli však povinnost) kontaktovat daňový subjekt a v případě potřeby si upřesnit 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“).
 - 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 druhá věta 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 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. Pokud tedy 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 dokazování všech dosud získaných důkazů v jejich vzájemné souvislosti, nemusí být zahájena daňová kontrola, a to v souladu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), rychlosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu) a hospodárnosti a procesní ekonomie (§ 7 odst. 2 daňového řádu).
 - 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 sepiše výsledek postupu k odstranění pochybností do úředního záznamu či protokolu (viz dále) a

ve stanovené lhůtě vydá rozhodnutí o stanovení daně, které odůvodní, a to včetně důvodů, pro které se rozhodl nepokračovat v dokazování, tedy nezahájí daňovou kontrolu. 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 zahájit daňovou kontrolu), 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. 4 daňového řádu. V opačném případě (tj. ve většině případů) bude toto řádné odůvodnění přímo součástí rozhodnutí o stanovení daně.

- Uvedená 15-ti denní 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. Mohl by však zde být případně shledán nárok na náhradu škody (např. pokud správce daně „včas“ nevrátí nadměrný odpočet na DPH), případně uplatněna ochrana před nečinností dle § 38 daňového řádu.

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)¹⁸. Postup správce daně po té, co daňový subjekt nereaguje na výzvu dle § 89 odst. 1 daňového řádu, záleží v oblasti daně z přidané hodnoty na rozsahu vyjádřených pochybností a na poznátcích správce daně o činnosti daňového subjektu. Pochybuje-li správce daně „pouze“ o oprávněnosti nároku na odpočet daně, může být výsledkem dokazování stanovení daně ve výši daně na výstupu¹⁹.

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.

¹⁸ 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.

¹⁹ Blíže viz Metodická pomůcka č. 8/2013 k některým aspektům stanovení DPH dokazováním (č. j. 40978/13-7001-21002-012287 ze dne 11. 11. 2013).

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. Přestože daňový subjekt např. dosud neposkytl správci daně potřebnou součinnost, 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. 3: 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 se správce daně pokusit o pokračování v dokazování formou daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu (pokud sám nesezná, že by bylo vhodné daňovou kontrolu zahájit) a může podle § 90 odst. 4 daňového řádu přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně zde tedy nepostupuje dle druhé věty § 90 odst. 3 daňového řádu (tj. neuplatní se zde ani 15-ti denní lhůta pro vydání rozhodnutí o stanovení daně). Na druhou větu § 90 odst. 3 daňového řádu nelze aplikovat čistě jazykový výklad ve smyslu „to, že správce daně bude stanovovat daň podle pomůcek, znamená, že neshledal důvod v pokračování v dokazování“. Cílem 15-ti denní 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 spolehlivě²⁰.

Pozn. č. 4: 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 nespolupracoval, 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 není ukončen vydáním rozhodnutí o stanovení daně (to představuje završení vyměřovacího či doměřovacího řízení); musí být vždy formálně ukončen protokolem nebo úředním záznamem²¹. K ukončení postupu k odstranění pochybností tak nedochází „automaticky“ vydáním rozhodnutí o stanovení daně, resp. zahájením daňové kontroly. V praxi tak dojde k ukončení postupu k odstranění pochybností:
- projednáním protokolu o „ukončeném“ výsledku postupu k odstranění pochybností nebo protokolu, ve kterém bude postup k odstranění pochybností ukončen z důvodu jeho přechodu do daňové kontroly (srovnej článek 6 odst. 4.)
 - sepsáním (a podepsáním) úředního záznamu o „končeném“ výsledku postupu k odstranění pochybností

Pozn. č. 1: Úřední záznam i protokol jsou součástí tzv. veřejné části spisu – viz § 64 odst. 4 písm. a) daňového řádu.

²⁰ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 128/2005-126 ze dne 31. 7. 2007, č. 1356/2007 Sb. NSS.

²¹ Srovnej § 90 odst. 1 daňového řádu.

Pozn. č. 2: 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 daně, 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 „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 ČR. Jediným zákonným omezením je lhůta pro stanovení daně. Správce daně však i v ostatních 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. **[úrok z daňového odpočtu]** S účinností od 1. 1. 2015 byl do daňového řádu vložen § 254a, dle jehož odst. 1 a 2 *„V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně. Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.“* Překročení délky rozhodné doby, která činí 5 měsíců, znamená vznik nároku na úrok z daňového odpočtu. Jinak řečeno: Předmětných 5 měsíců nepředstavuje lhůtu, po kterou pouze smí trvat postup k odstranění pochybností, ale jedná se o rozhodnou dobu, jejíž překročení znamená vznik nároku na úrok z daňového odpočtu. Počátek rozhodné doby je odvozen od zahájení daného postupu, ke kterému dochází oznámením výzvy podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Konec rozhodné doby, dle které určíme, že postup k odstranění pochybností trval déle než 5 měsíců, je ohraničen ukončením postupu k odstranění pochybností – k tomu srovnej článek 22. Pokud by postup k odstranění pochybností trval déle než 5 měsíců, neznamená to, že jde o postup nezákonný. Překročení rozhodné doby pouze zakládá nárok na úrok z daňového odpočtu. Správce daně nebude přecházet do daňové kontroly jen proto, aby se vyhnul úroku z daňového odpočtu. Časový test upravený v tomto ustanovení je vztažen toliko na postup k odstranění pochybností, nikoli tedy na daňovou kontrolu, kterou lze rovněž prověřovat správnost výše uplatněného daňového odpočtu²².

²² Viz důvodová zpráva 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.

Pozn. č. 1: Dle přechodných ustanovení k novému § 254a daňového řádu „*Byl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ To znamená, že rozhodná pětiměsíční doba určující nárok na vznik úroku z daňového odpočtu bude počítána nejdříve ode dne účinnosti této novely, tj. od 1. 1. 2015, a to i u postupů k odstranění pochybností, které byly zahájeny v roce 2014. Např. postup k odstranění pochybností byl zahájen dne 20. 10. 2014 a k 1. 1. 2015 ještě nebyl ukončen; doba v délce 5 měsíců nebude počítána od 20. 10. 2014, ale až od 1. 1. 2015; pokud bude postup k odstranění pochybností v daném případě ukončen kupř. dne 5. 4. 2015, žádný úrok z daňového odpočtu zde nevznikne, přestože postup k odstranění pochybností trval déle než 5 měsíců.

Pozn. č. 2: Nejvyšší správní soud vydal 25. 9. 2014 rozsudek č. j. 7 Aps 3/2013-34 (www.nssoud.cz), ve kterém řešil případ dlouhotrvajícího postupu k odstranění pochybností. Dne 5. 11. 2014 bylo vydáno opravné usnesení č. j. 7 Aps 3/2013-47 k tomuto rozsudku. Dle Nejvyššího správního soudu „*V případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si musí být vědom „ceny“, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcova tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. Pokud však správce daně prověřováním zjistí, že nárok plátce na nadměrný odpočet je zcela či zčásti neoprávněný, nemá plátce za tu část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu proto, že mu takový přeplatek nevznikl.*“ Jak je již uvedeno ve stanovisku č. j. 66201/14/7100-40124-709095 ze dne 29. 12. 2014, Generální finanční ředitelství po důkladném zvážení dospělo k závěru podle tohoto rozsudku nepostupovat, a to především z těchto důvodů:

- Při vzniku situace, která může nastat s ohledem na existenci výše uvedeného rozsudku nejvyššího správního soudu, bude postup správce daně následující: Daňový subjekt uplatní nárok na úrok ze „zadržovaného daňového odpočtu“, který správce daně odmítne s odkazem na to, že vznik tohoto úroku v souladu s účinnou právní úpravou (do konce roku 2014) nelze dovodit (viz § 254a daňového řádu účinného od 1. 1. 2015 a tzv. „úrok z daňového odpočtu“). Následně daňový subjekt může uplatnit v souladu s § 159 daňového řádu námitku, která bude odůvodněna s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu.
- Závěr Nejvyššího správního soudu o vzniku úroku ze „zadržovaného daňového odpočtu“ za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně, do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně, s odkazem na § 155 odst. 5 daňového řádu, platí pro správce daně pouze při rozhodování v rámci správy daní u jedné konkrétní věci, které se týkal rozsudek č. j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. 9. 2014, ve znění opravného usnesení č. j. 7 Aps 3/2013-47 ze dne 5. 11. 2014 (tento rozsudek ostatně primárně zavazuje toliko krajský soud). Správce daně nepovažuje právní názor vyjádřený v tomto rozsudku za odraz konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (není známa existence dalších rozsudků obsahujících obdobný názor na vznik úroku ze „zadržovaného daňového odpočtu“). Tento právní názor Nejvyššího správního soudu nemá obecnou závaznost jako obecně závazný právní předpis nebo mezinárodní smlouva, viz i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 6 As 7/2005 – 97 ze dne 21. 10. 2008, které uvádí: „*Ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má.*“ Obdobně jako ostatní soudy obecné soudní soustavy i Nejvyšší správní soud rozhoduje o právech a povinnostech na základě konkrétních skutkových okolností a právních souvislostí, jež se mohou vždy lišit.

- Správce daně je vázán obecně závaznými právními předpisy, tudíž může v demokratickém právním státě postupovat pouze podle zákona, v daném případě daňového řádu. Správce daně v duchu uvedené zásady legality i nadále vychází ze znění § 155 odst. 5 daňového řádu, který hovoří o nároku daňového subjektu na úrok v případě, kdy mu byl vrácen vratitelný přeplatek po zákonem stanovené lhůtě. Právní norma zde obsažená (a ani ostatní normy v daňovém řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014) tedy vůbec neupravuje postup v případě „zadržovaného daňového odpočtu“, který není vratitelný. Vznikne-li vratitelný přeplatek při správě daně z přidané hodnoty v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, je ho správce daně povinen vrátit do 30 dnů od vyměření. Úrok podle § 155 odst. 5 DŘ je tedy spíše speciální sankcí za „nečinnost“ správce daně při vracení částky, která náleží daňovému subjektu a která je zároveň v daném okamžiku evidována na osobním daňovém účtu již jako vratitelný přeplatek. Daňový subjekt tudíž nemá oporu v obecně závazném právním předpisu pro vznik úroku ze „zadržovaného daňového odpočtu“.

25. **[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), které správce daně musí oznamovat daňovému subjektu. Jak je již v textu metodické pomůcky několikrát naznačeno, dle § 147 odst. 4 daňového řádu, 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. 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 zkopíruje 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.

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. 4 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.), pak lze výjimku v § 147 odst. 4 daňového řádu využít.

Čl. 5 – 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 3 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 existují, nebo zda je třeba na postup a vydanou výzvu pohlížet jako na nezákonné²³, není možné na tuto „pozdější nápravu“ spoléhat a vždy je nutné dodržovat pravidla týkající se kvality vydávané výzvy.

3. [odstranění vad výzvy]

Situace první: Pokud daňový subjekt brojí **proti vydání (existenci) výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu** (výzva neměla být vůbec vydána nebo vykazuje takové nedostatky, že by měla být zrušena, popř. změněna) stížností ve smyslu § 261 daňového řádu, bude tato stížnost shledána nepřípustnou. Tato vada by měla být odstraněna buď prostřednictvím přezkumného řízení dle § 121 a násl. daňového řádu (pokud stále probíhá postup k odstranění pochybností), nebo následně v rámci odvolacího řízení.

Situace druhá: Pokud však daňový subjekt ve stížnosti brojí **proti nekonkrétnosti výzvy** (pochybnosti vymezeny nedostatečným způsobem), jedná se o stížnost přípustnou. Vzhledem k tomu, že postup k odstranění pochybností je vzájemným dialogem mezi správcem daně a daňovým subjektem, lze již vydanou výzvu upřesňovat (konkretizovat) další komunikací s daňovým subjektem (tedy nikoli vydáním další výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu) s tím, že prostřednictvím tohoto dialogu nelze překročit rozsah původní výzvy, tento rozsah lze pouze upřesnit. Takto lze postupovat i v rámci odvolacího řízení.

Pozn. č. 1: K této problematice srovnej též závěry z Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců - příspěvek č. 437/18.11.14 „Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností“ (17. 12. 2014). Obsáhleji bude problematika stížností řešena v samostatné metodické pomůcce. Pozn. č. 2: Cílem šetření v rámci stížnosti též není např. přehodnocení výsledku vedeného dokazování.

4. **[ochrana před nečinností]** Jak je již patrné z článku 2 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 – názory NSS]** Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012 „*soudní 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 vytýkacímu řízení žalobou proti nečinnosti správního orgánu podle ustanovení § 79 s.ř.s.

Ve svém rozsudku č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 23. 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.

Podle dříve vydaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Aps 5/2011-130²⁴ ze dne 12. 1. 2012 „*Zahájení vytýkacího 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.²⁵ zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění p. p.*“ Dle názoru soudu se daňový subjekt může účinně domáhat nezákonnosti vytýkacího řízení žalobou podle § 65 s. ř. s. podanou proti konečnému rozhodnutí odvolacího správního orgánu (finančního ředitelství, dnes Odvolacího finančního ředitelství) ve věci stanovení daně. Dále v tomto judikátu soud uvádí, že skutečnost, že vytýkací řízení nemůže představovat nezákonný

²³ 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 vytýkacího 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 pochybnosti správce daně vlastně spočívají.*) či č. j. 5 Afs 57/2012-35 ze dne 13. 12. 2013 (*vadnost jednotlivých úkonů správce daně může být zhojena v dalším řízení*), www.nssoud.cz.

²⁴ Ústavní stížnost proti uvedenému rozsudku byla usnesením Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1023/12 ze dne 26. 8. 2012 odmítnuta.

²⁵ Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem.

zásah ve svém celku, nevylučuje, že by v jeho průběhu nemohlo dojít k takovému faktickému úkonu ze strany úřední osoby, proti kterému by se s ohledem na jeho charakter bylo možné bránit žalobou dle ustanovení § 82 s. ř. s., tj. před samotným vydáním rozhodnutí o vyměření daně. Rozsudek se sice primárně týká vytýkacího 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.

6. **[POP jako nezákonný zásah]** Pokud správní soud dospěje k závěru, že postup k odstranění pochybností byl z důvodu jeho délky nezákonným zásahem, pak je nutno zkoumat, zda v rámci vedeného postupu k odstranění pochybností byl/nebyl daňový subjekt zkrácen na svých právech, zda byly splněny procesní podmínky pro získávání důkazních prostředků (tedy zda byl 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. Daňový subjekt si má samozřejmě možnost požádat o náhradu škody.

Čl. 6 – Přejít z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu

1. **[kdy lze přejít z POP na DK]** Správce daně může „opustit“ probíhající postup k odstranění pochybností a zahájit daňovou kontrolu i před uplynutím 15-ti denní lhůty (k tomu § 90 odst. 2 daňového řádu) nebo i kdykoliv před tím, tj. v průběhu zahájeného postupu k odstranění pochybností, pokud pro tento postup shledá důvody (např. pochybnosti jsou tak rozsáhlé, že je málo pravděpodobné, že mohou být odstraněny v rámci postupu k odstranění pochybností, tedy pokud se správci daně jeví, že postup k odstranění pochybností již není „krátké a stručné vyjasňování si pochybností“). Též Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014 uvedl, že *„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 příléhavé, 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 a průkazně složité 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.“* Také v rozsudku č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012 Nejvyšší správní soud řešil situaci, kdy daňový subjekt spatřoval nesprávnost odůvodnění rozsudku krajského soudu v konstatování tohoto soudu, že by za dané situace bylo vhodné, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu; podle názoru daňového subjektu to již není možné v situaci, kdy správce daně zvolí postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu; daňovou kontrolu pak smí správce daně zahájit již jen k návrhu daňového subjektu a takový návrh daňový subjekt nepodal; závěr krajského soudu tak dle názoru daňového subjektu zcela odporuje znění § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud s názorem daňového subjektu vyslovil nesouhlas, přičemž uvedl: *„Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a*

prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“

2. **[zdůvodnění výkladu]** Přejít na daňovou kontrolu 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 na daňovou kontrolu až ve chvíli, kdy správce daně již zná výsledky těchto dožádání a předpokládá rozsáhlejší dokazování. K tomuto výkladu bylo přistoupeno především z důvodu dodržení zásady přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti řízení. Bylo by v rozporu s těmito zásadami, pokud by správce daně již od určitého okamžiku v rámci prováděného postupu k odstranění pochybností věděl, že bude potřeba zahájit daňovou kontrolu, avšak „musel“ nejprve zpracovat dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností, seznámit s ním daňový subjekt a dát mu možnost se k němu vyjádřit, přičemž bez ohledu na toto vyjádření by pak pravděpodobně zahájil daňovou kontrolu. Práva daňového subjektu zde upřena nejsou, protože jednak musí správce daně jak v průběhu postupu k odstranění pochybností, tak v průběhu daňové kontroly dodržovat zásadu součinnosti, a jednak musí být daňový subjekt seznámen ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu s výsledkem kontrolního zjištění, který bude de facto obsahovat i skutečnosti, které byly zjištěny v rámci předchozího postupu k odstranění pochybností.
3. **[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 neopatřuje 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 rámec této lhůty.
Pozn.: 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!
4. **[formální ukončení POP]** V okamžiku zahájení daňové kontroly je nutné postup k odstranění pochybností formálně ukončit, nejlépe v protokolu o zahájení daňové kontroly, neboť postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu nelze současně vést k jedné dani za jedno zdaňovací období. V tomto protokole bude daňový subjekt seznámen s důvody v pokračování v dokazování (ve fázi dle § 90 odst. 3 první věta daňového řádu), v ostatních případech s důvody přechodu na daňovou kontrolu; přechod na daňovou kontrolu tedy musí být řádně

odůvodněn. Zároveň musí být daňový subjekt materiálně seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, resp. 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 kontrola. Jednání zaznamenané do protokolu by mělo probíhat tak, že nejprve bude ukončen postup k odstranění pochybností, a v návaznosti na to zahájena daňová kontrola.

Příklad textu v protokolu:

Finanční úřad pro Ústecký kraj v návaznosti na přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 podané dne 24. 6. 2014 zahájil výzvou č. j. ze dne 4. 7. 2014 vydanou ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu postup k odstranění pochybností u daňového subjektu XY, s.r.o., se sídlem, DIČ:CZ12345678. V odpovědi na tuto výzvu daňový subjekt předložil následující důkazní prostředky: Správce daně tyto důkazní prostředky vyhodnotil tímto způsobem: Tím daňový subjekt odstranil pochybnost A.

K pochybnosti B daňový subjekt sdělil, že navrhuje vyslechnout svědky AB a CD. Správce daně z údajů poskytnutých daňovým subjektem v odpovědi na výzvu zjistil, že daňový subjekt obchodoval se společnostmi UV a WW, jejichž místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro Liberecký kraj. Vzhledem k tomu, že pro odstranění pochybností správce daně o údajích ve výše uvedeném daňovém přiznání je nyní potřeba vyslechnout svědky AB a CD za účelem zjištění.... a dožádat Finanční úřad pro Liberecký kraj o informace, dále s ohledem na § 1 odst. 2 daňového řádu (cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně) a s ohledem na to, že postup k odstranění pochybností nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, zahájí správce daně v rozsahu pochybnosti B daňovou kontrolu, která je pro takový účel je vhodným nástrojem.

Tímto správce daně ukončuje postup k odstranění pochybností zahájený výzvou č. j. ze dne 4. 7. 2014.

Zároveň Finanční úřad pro Ústecký kraj zahajuje daňovou kontrolu, kdy předmětem daně je daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 a rozsahem je (popsat rozsah B, tedy rozsah pochybností, které ještě nebyly odstraněny).

5. **[zahájení DK]** Daňová kontrola i v těchto případech musí být zahájena postupem dle § 87 odst. 1 daňového řádu, tedy za osobní účasti daňového subjektu (resp. jeho zástupce). Při prvním úkonu, který bude zaznamenan do protokolu, správce daně vymezí předmět a rozsah daňové kontroly a začne prověřovat (v daném případě spíše pokračovat v prověřování) tvrzení daňového subjektu. Předmět daňové kontroly bude v daném případě 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 2013, pak i předmět daňové kontroly bude vztažen k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Co se týká rozsahu, ten je ve fázi dle § 90 odst. 3 první věta daňového řádu při přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu omezen rozsahem důvodů k pokračování v dokazování, tedy rozsahem přetrvávajících pochybností ze strany správce daně a návrhem daňového subjektu, který tento postup svou žádostí iniciuje. Pokud je na daňovou kontrolu přecházeno v ostatních fázích postupu k odstranění pochybností, pak by rozsah daňové kontroly měl odpovídat rozsahu pochybností v tom kterém okamžiku, kdy se na daňovou kontrolu přechází. Pokud je na daňovou kontrolu 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 rozsahu těchto „zbylých částí“. Následně v průběhu daňové kontroly je pak možné původní rozsah daňové kontroly rozšířit, vč. možnosti přejít do tzv. „auditní“ kontroly (k tomu srovnej stanovisko sekce 2 Generálního finančního ředitelství č. j. 1526/12-2111-011654 ze dne 26. 6. 2012). Zúžení v daném případě nepřichází v úvahu, neboť bychom se dostali do rozporu s ustanovením § 90 odst. 3 DŘ „.....zahájí v rozsahu těchto důvodů....“ (minimálně rozsah určený při přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu musí být dodržen po celou dobu daňové kontroly).

Příklad:

Postup k odstranění pochybností

- předmět: daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014
- 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 2014
- rozsah: faktura A, faktura C
- v průběhu daňové kontroly možnost rozšíření o faktury D, E, F.....

Pozn.: Pokud je u jednoho daňového subjektu přecházeno postupně z několika postupů k odstranění pochybností na daňovou kontrolu, jedná se o rozšíření předmětu již zahájené daňové kontroly (srovnej § 85 odst. 4 daňového řádu). Např. v dubnu 2014 je přecházeno z postupu k odstranění pochybností zahájeného k přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2014, v červenci 2014 je přecházeno z postupu k odstranění pochybností zahájeného k přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014. Předpokladem rozšíření daňové kontroly je řádné zahájení „rozšiřované“ daňové kontroly, tedy v daném případě daňovou kontrolu za únor 2014 je též nutné řádně zahájit dle § 87 odst. 1 daňového řádu. K tomu srovnej komentář Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 453 (k odst. 4 § 85).

6. **[nemožnost zahájit DK]** Jestliže daňový subjekt přestane v průběhu postupu k odstranění pochybností se správcem daně spolupracovat, tedy přestane být kontaktní, nelze daňovou kontrolu zahájit. Postup, který by připadal v úvahu, tedy aplikace § 87 odst. 2 a násl. daňového řádu (výzva k umožnění zahájení daňové kontroly), bude zvolen s ohledem na konkrétní okolnosti a reálné skutečnosti daňový subjekt zkontaktovat. Pokud správce daně z dosavadního postupu ví, že daňový subjekt je nekontaktní, pak se aplikace § 87 odst. 2 a násl. daňového řádu v této situaci jeví nadbytečnou, protože pokud daňový subjekt nebude reagovat ani na tuto výzvu, pak důsledky jsou stejné (viz § 87 odst. 5 daňového řádu) jako v případě, když daňový subjekt nespolupracuje v rámci postupu k odstranění pochybností (viz § 90 odst. 4 daňového řádu), tedy stanovení daně podle pomůcek, pokud tak nelze učinit dokazováním.
7. **[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.
8. **[přechod z POP na DK neurčuje daňový subjekt]** Daňový řád nepředpokládá přechod z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu na základě návrhu daňového subjektu. Daňový subjekt má v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu „pouze“ právo podat návrh na pokračování v dokazování, přičemž záleží na úvaze správce daně, zda ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu shledá či neshledá důvody v pokračování tohoto dokazování, tedy zda v rozsahu těchto důvodů zahájí daňovou kontrolu. Správce daně je tedy ten, kdo rozhodne, zda bude zahájena daňová kontrola, a pokud bude zahájena, tak v jaké fázi postupu k odstranění pochybností.

Čl. 7 – Postup k odstranění pochybností vs. lhůta pro stanovení daně

1. **[zahájení POP „neprodlužuje“ lhůtu pro stanovení daně]** Zahájení postupu k odstranění pochybností, tj. 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 tohoto postupu ani ukončení tohoto postupu.

2. **[zahájení DK „prodlužuje“ lhůtu pro stanovení daně]** Pokud dojde k přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu, 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 daňového řádu a případnou budoucí opakovanou daňovou kontrolu je potřeba posuzovat dle § 85 odst. 5 a 6 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 2 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 dodatečnému 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)
 - 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
 - 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. 8 – Postup k odstranění pochybností vs. opakovaná daňová kontrola

1. **[DK zahájená s časovým odstupem po 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 odstupem²⁶ a aplikovat na danou situaci přiměřeně ust. § 85 odst. 5 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.

²⁶ 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.

2. **[judikát]** Výše uvedený postup koresponduje se závěrem Nevyššího správního soudu, který se 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 vytýkací 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 vytýkací řízení dle § 43 ZSDP je kvalitativně odlišné od postupu, který je zakotven v § 89 a § 90 daňového řádu – zatímco vytýkací řízení se svým rozsahem mnohdy blížilo daňové kontrole, postup k odstranění pochybností by měl v případě rozsáhlejších pochybností přejít na daňovou kontrolu.
3. **[přechod z POP na DK]** Pro úplnost sdělujeme, že pokud z postupu k odstranění pochybností přejde správce daně na daňovou kontrolu, nejedná se samozřejmě o „opakovanou“ daňovou kontrolu ve vztahu k tomuto postupu k odstranění pochybností, přestože jsou zde prověřovány totožné skutečnosti.

Čl. 9 – Účinnost

Tato metodická pomůcka je účinná od 10. 1. 2015.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce