



Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR03887318
ESS

Sekce právní

Č. j.: 38621/18/7700-10126-050167

Vyřizuje: Mgr. Nona Hansel, Oddělení daňového procesu III

Tel: (+ 420) 296 854 892

E-mail: Nona.Hansel@fs.mfcr.cz

ID datové schránky: p9iwj4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Odboru právnímu Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Sekci rozvoje a podpory řízení Generálního finančního ředitelství

Metodický pokyn ke vztahu stavení a prodloužení/přerušení lhůty pro stanovení daně

Tento metodický pokyn upravuje vztah § 148 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a § 148 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu.

I. Uvedení situace

Generální finanční ředitelství obdrželo dotaz Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ohledně situace, kdy se daňové řízení nachází ve stavu stavení lhůty pro stanovení daně a v této „fázi“ řízení nastal některý z úkonů dle § 148 odst. 2 nebo odst. 3 daňového řádu mající vliv na délku lhůty pro stanovení daně. Finanční úřad se tázal, zda lze lhůtu, která je stavena, prodloužit.

II. Metodické řešení

1. Vztah k § 148 odst. 2 daňového řádu: Došlo-li k okolnosti mající za následek stavení lhůty **v posledních 12 měsících** před původním dnem uplynutí lhůty pro stanovení daně a nastal-li v době stavení lhůty některý úkon dle § 148 odst. 2 daňového řádu, prodlužuje se lhůta pro stanovení daně o 1 rok, který se připočte ke zbytku lhůty pro stanovení daně, jenž se přičítá po odpadnutí stavení lhůty (tj. klasicky se po odpadnutí překážky stavení lhůty připočte, co ze lhůty zbyvalo, než nastalo stavení + 1 rok).

Naopak došlo-li k okolnosti mající za následek stavení lhůty **dříve než** v posledních 12

měsících před původním dnem uplynutí lhůty pro stanovení daně, nemají úkony podle § 148 odst. 2 daňového řádu nastalé před původním dnem uplynutí lhůty vliv na její délku, neboť není naplněna podmínka, aby nastaly v posledních 12 měsících před koncem lhůty. Jelikož je lhůta stavena dříve než v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, tuto podmínku nelze naplnit.

2. Vztah k § 148 odst. 3 daňového řádu: Došlo-li k některému úkonu podle § 148 odst. 3 daňového řádu v situaci, kdy je lhůta pro stanovení daně stavena, připočte se celá nová délka lhůty pro stanovení daně po ukončení stavení lhůty.

3. Souběh úkonů dle § 148 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu: Došlo-li v době stavení lhůty nejprve k úkonu podle § 148 odst. 2 a poté i k úkonu podle § 148 odst. 3 daňového řádu, připočte se celá nová délka lhůty pro stanovení daně po ukončení stavení lhůty (tj. přerušení lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu má přednost před prodloužením lhůty, a to proto, že kdyby se lhůta nestavila, přerušení lhůty by vždy vedlo k běhu nových tří let od doby přerušení bez ohledu na případné prodloužení lhůty).

III. Odůvodnění

Výše uvedený závěr byl přijat z následujících důvodů. Jednotlivé odstavce § 148 daňového řádu jsou na sobě nezávislé a z textu zákona nijak nevyplývá, že by se měly mezi sebou vylučovat. Smyslem § 148 odst. 4 daňového řádu není lhůtu pro stanovení daně zkracovat, ale pouze zajistit, že neuplyne. Je proto možná aplikace stavení a prodloužení/přerušení lhůty zároveň.

V některých případech je současná aplikace obou institutů nezbytností. Jelikož správce daně často nemá nad důvody stavení lhůty žádnou kontrolu, je třeba zabránit situacím, kdy by v případě nesouběhu stavení a přerušení lhůty došlo k podstatnému zkrácení lhůty pro stanovení daně (např. 3 měsíce trvající trestní stíhání a v této době zahájená daňová kontrola). I v této situaci by měl mít správce daně dostatečný časový prostor pro provedení daňové kontroly, zákon obvykle dává správci daně k dispozici další 3 roky pro vedení řízení a na tom nic nemění fakt, že k zahájení daňové kontroly došlo v době stavení lhůty – principiálně se tato daňová kontrola nijak neliší od daňové kontroly zahájené v době, kdy se lhůta pro stanovení daně nestavila. Odpadnutí překážky zakládající stavení lhůty je právní událostí nezávislou na vůli správce daně nebo daňového subjektu (čili nikdy nelze předvídat, kdy nastane – může se tak stát za měsíc nebo za dva roky), proto po skončení stavení lhůty je třeba přičíst ony 3 roky, které by správce daně za jiných okolností měl k dispozici, přičemž 3 roky je třeba přičíst ihned po skončení stavení lhůty.

Principiálně stejný požadavek vyvstává i s úkony prodlužujícími lhůtu. Ze zákona neuplyne žádné omezení toho, že by správce daně byl zkrácen na lhůtě pro stanovení daně jen proto, že úkon prodlužující lhůtu nastal v době stavení lhůty. Naopak i zde vyvstává potřeba pro dostatečný časový rámec k vedení řízení. Jelikož však úkony podle § 148 odst. 2 daňového řádu lhůtu prodlužují, je třeba po skončení stavení přičíst nejdříve část lhůty, která zbývala v době začátku stavení (tj. klasický výpočet lhůty po skončení stavení) a k tomu přičíst ještě 1 rok. Důvodem k tomuto postupu je fakt, že prodloužení lhůty se nepočítá ode dne, kdy došlo k úkonu prodlužujícímu lhůtu, ale přičte se 1 rok ke konci lhůty. Takový princip je tedy třeba aplikovat i při výpočtu navazujícím na stavení lhůty.

Prodloužení lhůty o 1 rok lze však aplikovat jen v situacích, kdy ke stavení lhůty pro stanovení daně došlo v rámci posledních 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, což navazuje na požadavek § 148 odst. 2 daňového řádu. Tato interpretace může v některých případech vést ke kratší lhůtě pro stanovení daně, než v situaci, kdy by

k úkonu podle § 148 odst. 2 daňového řádu došlo v době, kdy se lhůta nestavila¹, nicméně ani v tomto případě nebude správce daně zbaven možnosti vést řízení, neboť reálně mu v takovém případě vždy zůstane minimálně rok lhůty pro stanovení daně, což je také cíl ust. § 148 odst. 2 daňového řádu.

Souběžnou aplikací stavení a prodloužení/přerušování lhůty se zabrání absurdním závěrům, kdy by pouhý jiný sled událostí vedl k úplně jiným závěrům, např. kdyby správce daně zahájil daňovou kontrolu a následně vydal žádost o mezinárodní spolupráci, došlo by k prodloužení lhůty o 3 roky a následně jejímu stavení; kdyby správce daně ale nejdříve vydal žádost o mezinárodní spolupráci a následně až zahájil daňovou kontrolu, lhůta pro stanovení daně by se neprodloužila. Tento absurdní výsledek nebyl záměrem zákonodárce.

Příklady²:

ad čl. II. 1.:

a) Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 1. 4. 2020; lhůta stavěna dle § 148 odst. 4 daňového řádu ode dne 1. 5. 2019 (tj. lhůta se na konci prodlouží o 11 měsíců, které zbývají do jejího konce); dne 1. 2. 2020 podáno DODAP; dne 1. 3. 2020 odpadá okolnost dle § 148 odst. 4 daňového řádu → ode dne 1. 3. 2020 běží 11 měsíců, které zbývaly do konce lhůty v době, kdy se začala stavět + ještě 1 rok dle § 148 odst. 2 daňového řádu kvůli podanému DODAP = lhůta uplyne dne 1. 2. 2022.

b) Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 1. 4. 2020; dne 1. 3. 2019 nastává stavení lhůty (tj. lhůta se na konci prodlouží o 13 měsíců, které zbývají do jejího konce); dne 1. 5. 2019 je vydána výzva k podání dodatečného daňového tvrzení; dne 1. 6. 2019 končí stavení lhůty → připočte se 13 měsíců = lhůta uplyne dne 1. 7. 2020.

ad čl. II. 2.:

Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 1. 4. 2020; dne 1. 6. 2018 nastává stavení lhůty; dne 1. 8. 2018 je zahájena daňová kontrola; dne 1. 6. 2019 končí stavení lhůty → připočtou se 3 roky = lhůta uplyne dne 1. 6. 2022.

ad čl. II. 3.:

Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 1. 4. 2020; dne 1. 6. 2018 nastává stavení lhůty; dne 1. 5. 2019 je podáno DODAP; dne 20. 5. 2019 je zahájena daňová kontrola, dne 1. 6. 2019 končí stavení lhůty → připočtou se 3 roky = lhůta uplyne dne 1. 6. 2022.

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel odboru

Na vědomí

Odbor 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí

Odbor 39 – Správní činnosti Ministerstva financí

Generální ředitelství cel

¹ Viz příklad b) k čl. II. 1.

² Pro účely ilustračních příkladů nebyly zkoumány víkendy ani svátky.