



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

## **METODICKÝ POKYN**

### **k postupu správce daně po vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení**

#### **I. Uvedení situace**

Generální finanční ředitelství vydalo dne 4. 12. 2015 dokument „*Stanovisko k aplikaci § 148 odst. 2 písm. a) ve vazbě na § 148 odst. 3 DŘ, resp. ke splnění podmínek vyvolávajících účinek prodloužení lhůty ke stanovení daně daných DŘ a stanovisko k aplikaci § 145 odst. 2 DŘ v případě nepodání DoDaP*“, č. j. 62559/15/7100-40126-500852 (dále jen „**Stanovisko č. j. 62559/15/7100-40126-500852**“).

Vzhledem k následně vydané další judikatuře Nejvyššího správního soudu ke způsobilosti výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení prodloužit lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) se Generální finanční ředitelství rozhodlo pro komplexnější metodickou úpravu a nahrazení Stanoviska č. j. 62559/15/7100-40126-500852.

#### **II. Jednotlivé situace a jejich metodické řešení**

##### **1. Daňový subjekt výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení vyhoví, tj. ve lhůtě stanovené výzvou podá dodatečné daňové tvrzení<sup>1</sup>, kterým mění poslední známou daň, případně pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené<sup>2</sup>**

Správce daně buď tzv. konkludentně stanoví daň<sup>3</sup>, nebo v případě vzniku konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného dodatečného daňového tvrzení (dále jen „**DoDAP**“) nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených zahájí vůči tomuto DoDAP postup k odstranění pochybností, v případě předpokladu rozsáhlého dokazování zahájí daňovou kontrolu<sup>4</sup>. Tím není dotčena možnost pokusit se o odstranění vzniklých pochybností nejprve neformální cestou<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Tj. dodatečné daňové přiznání, následně hlášení nebo dodatečné vyúčtování, viz § 1 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

<sup>2</sup> Pod toto řešení lze podřadit i situaci, kdy správce daně po reakci daňového subjektu na výzvu k podání DoDAP vyzve daňový subjekt k odstranění vad podání dle § 74 odst. 1 písm. c), případně d) daňového řádu či v jejich souběhu, např. pokud daňový subjekt daň dodatečně přizná, avšak nikoli způsobem dle § 72 odst. 2 daňového řádu. Důsledkem neodstranění takových vad je pokuta dle § 247a odst. 2 daňového řádu, nikoli neúčinnost podání.

<sup>3</sup> Případně dojde k samodoměření daně tam, kde to stanoví zákon.

<sup>4</sup> K rozdílnému využití uvedených kontrolních postupů viz zejména čl. II. odst. 4 až 6 Metodického pokynu k postupu k odstranění pochybností, č. j. 17367/21/7700-10124-011654 ze dne 12. 3. 2021.

<sup>5</sup> Viz zejména čl. II. odst. 7 Metodického pokynu k postupu k odstranění pochybností, č. j. 17367/21/7700-10124-011654 ze dne 12. 3. 2021.

## 2. Daňový subjekt na výzvu k podání DoDAP nereaguje, případně pouze požádá správce daně o prodloužení lhůty k podání DoDAP, avšak ani následně jej nepodá

V tom případě nedisponuje správce daně písemností, vůči níž by mohl zahájit postup k odstranění pochybností. Marným uplynutím lhůty pro podání DoDAP je však v souladu s § 145 odst. 4 daňového řádu zahájeno doměřovací řízení, v rámci něhož správce daně bez kontrolního postupu stanoví daň v rozsahu důvodů vydané výzvy dokazováním nebo podle pomůcek<sup>6</sup>. Vzhledem k tomu, že již při vydání výzvy k podání DoDAP musí správce daně disponovat důvodným předpokladem k doměření daně, je zřejmé, že by i bez součinnosti daňového subjektu měl být správce daně schopen stanovit daň ideálně dokazováním, popř. při splnění zákonných kritérií za použití pomůcek. Nutno doplnit, že předmětem dokazování v uvedené situaci by mělo být pouze izolované pochybení, či jednoduché skutkové a právní posouzení věci, naopak v této situaci nemá správce daně prostor pro provádění rozsáhlejšího dokazování s vydáváním výzev dle § 92 daňového řádu, s obstaráváním důkazních prostředků od třetích osob apod. – takový postup lze označit za faktické provádění daňové kontroly<sup>7</sup> a pokud by se pro něj správce daně rozhodl, musel by zahájit daňovou kontrolu v původní, tj. oznámením výzvy k podání DoDAP neprodloužené lhůtě pro stanovení daně. Vzhledem ke skutečnosti, že daňovou kontrolu může správce daně zahájit jen do uplynutí původní lhůty pro stanovení daně, viz výše, a zahájení daňové kontroly přerušuje běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, není v případě zahájení daňové kontroly správce daně co do rozsahu daňové kontroly nutně vázán důvody, pro které byla výzva k DoDAP vydána, neboť zde není potřeba naplnit podmínku, že výzva vedla k doměření daně.

Při posouzení, zda je nutné v situaci dokazování mimo daňovou kontrolu (mimo kontrolní postupy) před vydáním dodatečného platebního výměru seznámit daňový subjekt s výsledkem doměřovacího řízení, je nutné vzít v potaz zejména skutečnost, nakolik lze tento výsledek dovodit již z výzvy k podání DoDAP – dodatečný platební výměr by neměl být pro daňový subjekt rozhodnutím překvapivým. S ohledem na výše uvedené lze předpokládat, že situace, kdy bude nutné před vydáním dodatečného platebního výměru daňový subjekt seznámit s výsledkem doměřovacího řízení, bude po nesplnění výzvě k podání DoDAP spíše výjimečná.

## 3. Daňový subjekt podá DoDAP až po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k podání DoDAP

V popisované situaci bylo s ohledem na § 145 odst. 4 daňového řádu uplynutím lhůty uvedené ve výzvě zahájeno ex lege doměřovací řízení. DoDAP podané v jeho rámci je tedy dle § 145a odst. 1 daňového řádu nepřípustné a nezahajuje další řízení, současně podání takového DoDAP nemá účinky na lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Údaje uvedené v takto podaném DoDAP se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Pro úplnost je však třeba uvést, že správce daně po marném uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k podání DoDAP nevyčká na to, zda daňový subjekt nebude reagovat později, ale může bez dalšího postupovat dle odst. 2 tohoto článku. Využitím údajů z nepřípustně podaného DoDAP nelze rozumět automatické převzetí těchto údajů. Správce daně tak rovněž posuzuje jejich relevantnost, tj. zachází s nimi jako s ostatními informacemi, které se dostanou do jeho sféry (jako s údaji získanými v rámci vyhledávací činnosti). Správce daně musí provést správním úvahou o tom, zda údaje z nepřípustného DoDAP lze využít pro doměření daně, tj. kromě

<sup>6</sup> Generální finanční ředitelství metodicky dlouhodobě akcentuje prioritu dokazování, viz např. čl. X odst. 1 Metodického pokynu k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 20711/21/7700-10124-506246 ze dne 30. 3. 2021.

<sup>7</sup> Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 100/2020-47 ze dne 21. 1. 2022.

posouzení, zda to umožňuje stav řízení, taktéž posoudit, zda neexistují pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, vzniklé zejména komparací údajů nepřipustného DoDAP s důvody, pro které byla vydána výzva k podání DoDAP. V praxi mohou nastat zejména tyto základní situace:

- a) pokud správce daně dojde k závěru, že údaje uvedené v nepřipustně podaném DoDAP lze využít pro doměření daně v plném rozsahu, stanoví daň (dokazováním) bez provádění kontrolního postupu prostřednictvím odůvodněného dodatečného platebního výměru, který oznámí daňovému subjektu ve lhůtě pro stanovení daně prodloužené výzvou k podání DoDAP. V tomto případě se nejedná o konkludentní doměření daně ve smyslu § 144 daňového řádu, tzn. správce daně je povinen dodatečný platební výměr doručit daňovému subjektu a proti dodatečnému platebnímu výměru je v souladu s § 109 daňového řádu připuštěno odvolání.
- b) pokud správci daně vzniknou pochybnosti o údajích v nepřipustně podaném DoDAP, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, případně zahájí daňovou kontrolu. Tím není dotčena možnost pokusit se o odstranění vzniklých pochybností nejprve neformální cestou<sup>8</sup>. Při posuzování, který z kontrolních postupů bude zahájen, postupuje správce daně analogicky volbě dle odst. 4 tohoto článku.

Pokud bude zahajován postup k odstranění pochybností, ve výzvě dle § 89 odst. 1 daňového řádu je nutno rekapitulovat dosavadní průběh řízení, tzn. vždy definovat též daň a zdaňovací období, zmínit zejména předchozí výzvu k podání DoDAP, marné uplynutí lhůty v ní stanovené a zahájení doměřovacího řízení uplynutím této lhůty, dále konstatovat nepřipustnost podaného DoDAP a možnost využití údajů v takto podaném DoDAP při doměření daně, pokud to stav řízení umožňuje (§ 145a odst. 1 daňového řádu). Vhodné je ve výzvě též uvést, že s ohledem na nepřipustnost podaného DoDAP je postup k odstranění pochybností veden k tomuto DoDAP jakožto „jiné písemnosti předložené daňovým subjektem“ – v tomto směru by měl být upraven i výrok výzvy. Dále zde musí být uveden důsledek neposkytnutí součinnosti dle § 90 odst. 4 daňového řádu, tj. možnost stanovit daň podle pomůcek, neboť vydáním výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu správce daně přichází o možnost přechodu na pomůcky dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V úředním záznamu nebo protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností správce daně mj. uvede, které údaje z nepřipustného DoDAP budou využity pro doměření daně a které nikoli a proč, současně zde vyčíslí daň a další číselné údaje nezbytné pro její doměření. Další postup správce daně je analogický jako v případě postupu k odstranění pochybností vedeného vůči přípustnému daňovému tvrzení<sup>9</sup>. Pro úplnost nutno uvést, že pokud daňový subjekt v průběhu doměřovacího řízení podá více DoDAP, platí § 145a odst. 1 daňového řádu pro všechna tato DoDAP, avšak postup k odstranění pochybností je veden pouze jeden. Jinými slovy, i údaje z DoDAP podaných po zahájení postupu k odstranění pochybností se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Tato DoDAP mohou být např. překvalifikována např. jako odpověď na výzvu dle § 89 odst. 1 daňového řádu, reakce na seznámení s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností apod.

Pokud správce daně v situaci nepřipustného DoDAP zvolí zahájení daňové kontroly, v oznámení o zahájení daňové kontroly zcela standardně vymezí její předmět, tj. daň a zdaňovací období, a rozsah. Vzhledem ke skutečnosti, že daňovou kontrolu může

<sup>8</sup> Viz zejména čl. II odst. 7 Metodického pokynu k postupu k odstranění pochybností, č. j. 17367/21/7700-10124-011654 ze dne 12. 3. 2021.

<sup>9</sup> Viz Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností č. j. 17367/21/7700-10124-011654 ze dne 12. 3. 2021.

správce daně zahájit jen do uplynutí původní, tj. oznámením výzvy k DoDAP neprodloužené lhůty pro stanovení daně, a zahájení daňové kontroly přerušuje běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, není co do rozsahu daňové kontroly správce daně nutně vázán důvody, pro které byla výzva k DoDAP vydána, neboť zde není potřeba naplnit podmínku, že výzva vedla k doměření daně.

- c) pokud správce daně dojde k závěru, že údaje uvedené v nepřípustně podaném DoDAP nelze pro stanovení daně využít, postupuje analogicky odstavci 2. Pod toto řešení lze podřadit i situaci, kdy má správce daně důvodný předpoklad doměření daně postaven prakticky najisto včetně konkrétní částky, která má být doměřena, přičemž údaje nepřípustného DoDAP zjevně neodpovídají důkazům, shromážděným správcem daně. V odůvodnění dodatečného platebního výměru by se pak měl správce daně vypořádat mj. s tím, proč údaje z nepřípustně podaného DoDAP nebylo možné pro stanovení daně využít.

#### **4. Daňový subjekt na výzvu k podání DoDAP reaguje ve lhůtě daně touto výzvou podáním, v němž vyjádří kvalifikovaný nesouhlas s výzvou, případně podáním DoDAP, kterým se nemění poslední známá daň ani údaje daňovým subjektem dříve tvrzené**

V této situaci nelze považovat daňový subjekt za nesoučinný a nejsou tak bez dalšího splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek na základě § 145 odst. 2 daňového řádu. Postup správce daně by měl být následující:

- a) pokud v době posuzování reakce daňového subjektu správcem daně dosud neuplynula původní, tj. oznámením výzvy k podání DoDAP neprodloužená lhůta pro stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu], správce daně dle standardních pravidel volí mezi zahájením postupu k odstranění pochybností vůči tomuto materiálně, případně též formálně „nulovému“ DoDAP a zahájením daňové kontroly předmětné daně za předmětné zdaňovací období. Pokud nelze předpokládat oznámení rozhodnutí o stanovení daně před uplynutím výzvou k podání DoDAP prodloužené lhůty pro stanovení daně, je nutno před uplynutím původní lhůty pro stanovení daně zahájit daňovou kontrolu<sup>10</sup> – přímo nebo přechodem z postupu k odstranění pochybností. V situaci, kdy na základě reakce daňového subjektu dojde správce daně k závěru, že nemá dojít ke změně poslední známé daně, správce daně žádný kontrolní postup nezahajuje a zastaví nalézací řízení podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.
- b) pokud v době posuzování reakce daňového subjektu správcem daně již původní, tj. oznámením výzvy k podání DoDAP neprodloužená lhůta pro stanovení daně uplynula, správce daně zahájí vůči předmětnému podání výhradně postup k odstranění pochybností. V situaci, kdy byla vydána výzva k podání DoDAP, musel pro její vydání existovat důvodný předpoklad doměření daně, který byl ve výzvě konkretizován – ten by měl představovat ve vztahu k materiálně, případně též formálně „nulovému“ DoDAP konkrétní pochybnost pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Je však třeba mít na paměti, že zahájení postupu k odstranění pochybností na rozdíl od zahájení daňové kontroly nepřerušuje běh lhůty pro stanovení daně, postup k odstranění pochybností by tak měl být zahájen co nejdříve po reakci daňového subjektu a je třeba jej ukončit a dodatečný platební výměr vydat a doručit ve lhůtě prodloužené výzvou k podání DoDAP, tedy v tomto případě

<sup>10</sup> Např. výzva k podání DoDAP oznámena dne 31. 1. 2022, daňový subjekt vyjádřil dne 10. 2. 2022 nesouhlas s výzvou, původní lhůta pro stanovení daně má uplynout dne 1. 4. 2022. Pokud nelze předpokládat, že bude rozhodnutí o stanovení daně oznámeno do 1. 4. 2023, je třeba do data 1. 4. 2022 zahájit daňovou kontrolu.

v podstatně kratší době, než v případě, pokud by byla zahájena daňová kontrola. S výjimkou zcela ojedinělých situací u extrémně vleklých postupů k odstranění pochybností s nutností dalšího rozsáhlého dokazování, zejména v situaci, kdy důkazní prostředky navrhuje daňový subjekt, správce daně provádí dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností, bez přechodu do daňové kontroly. V situaci, kdy na základě reakce daňového subjektu dojde správce daně k závěru, že nemá dojít ke změně poslední známé daně, správce daně žádný kontrolní postup nezahajuje a zastaví nalézací řízení podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

Uvedené podání, jakkoli judikatura Nejvyššího správního soudu<sup>11</sup> v minulosti dovodila, že takovou reakci daňového subjektu lze vnímat v materiálním smyslu jako DoDAP na daň ve výši nula Kč, není možné chápat jako podání DoDAP ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. takové podání lhůtu pro stanovení daně neprodlužuje<sup>12</sup>.

Pozn.: V případě nekvalifikovaného nesouhlasu daňového subjektu správce daně postupuje analogicky odstavci 2. Za nekvalifikovaný nesouhlas lze považovat takovou nesouhlasnou reakci daňového subjektu na výzvu k podání DoDAP, která postrádá jakékoliv daňové zdůvodnění, proč daňový subjekt odmítá výzvě správce daně vyhovět.

V obecné rovině je nutno apelovat na finanční úřady, aby při vydávání výzev k podání DoDAP kromě naplnění existence důvodného předpokladu doměření daně maximálně zohlednily rovněž časové hledisko zahájení navazujícího doměřovacího řízení, tj. vzaly v úvahu zejména možnou dobu doručování předmětné výzvy a v ní stanovenou lhůtu včetně předpokladu jejího prodloužení, tak, aby k případnému zahájení daňové kontroly mohlo dojít ještě v původní, tj. oznámením výzvy k podání DoDAP neprodloužené lhůtě pro stanovení daně. V doměřovacím řízení pak musí správce daně zachovat kontinuitu a časovou návaznost jednotlivých úkonů bez zbytečných prodlev, a to jak v samotném zahájení kontrolního postupu, tak při jeho provádění a následném vydání dodatečného platebního výměru.

### III. Odůvodnění

#### Ad 1)

Jedná se o aplikaci standardních postupů při prověřování údajů v daňových tvrzeních. Generálnímu finančnímu ředitelství není znám žádný judikát Nejvyššího správního soudu, který by zapovídal zahájení a provádění daňové kontroly po uplynutí původní lhůty pro stanovení daně, pokud byl daňový subjekt před jejím uplynutím vyzván správcem daně k podání DoDAP a této výzvě vyhověl<sup>13</sup> a podal dodatečné daňové tvrzení, kterým se mění poslední známá daň, nebo údaje daňovým subjektem dříve tvrzené. Dále je třeba uvést, že nejen výzva k podání DoDAP, ale samo podání DoDAP v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně také prodlužuje lhůtu pro stanovení daně o 1 rok [viz § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu]. Současně, na rozdíl od výzvy k podání DoDAP, daňový řád pro způsobilost DoDAP prodloužit lhůtu pro stanovení daně nevyžaduje, aby jeho podání vedlo k doměření daně.

<sup>11</sup> Srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 69/2015-32 ze dne 29. 5. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014-30 ze dne 22. 7. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014-31 ze dne 11. 8. 2015.

<sup>12</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 441/2019-29 ze dne 5. 3. 2020.

<sup>13</sup> Není přitom rozhodné, zda k vyhovění výzvě došlo v původní, nebo výzvou k podání DoDAP prodloužené lhůtě pro stanovení daně, rozhodné je vyhovění ve lhůtě stanovené ve výzvě.

**Ad 2)**

Postup správce daně, kdy po nesplnění výzvě k podání DoDAP stanoví daň bez využití kontrolního postupu dokazováním nebo podle pomůcek, je aprobevován judikaturou Nejvyššího správního soudu<sup>14</sup> a nově je možné jej opřít též o ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu a o text důvodové zprávy k novelizovanému ustanovení § 145 odst. 3 a 4 daňového řádu<sup>15</sup>. Pokud správce daně stanoví daň v rozsahu důvodů vydané výzvy, je možné konstatovat, že výzva k podání DoDAP vedla k doměření daně – pokud judikatura Nejvyššího správního soudu [viz Ad 3]) připouští, že výzva k podání DoDAP vedla k doměření daně v situaci, kdy byl veden postup k odstranění pochybností ve vztahu k podání, kterým daňový subjekt vyjádřil nesouhlas s touto výzvou, lze učinit závěr, že výzva k podání DoDAP vede k doměření daně rovněž v situaci, kdy daňový subjekt na výzvu k podání DoDAP ve stanovené lhůtě nereaguje a daň je stanovena zákonem předvídaným způsobem pro tuto situaci [viz § 143 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Opačný výklad, tedy že takováto výzva nevedla k doměření daně, by zpochybňoval samotný smysl této výzvy a její aplikaci.

Výzva k podání DoDAP by však v popisované situaci nevedla k doměření daně v případě, že by po marném uplynutí lhůty k podání DoDAP stanovené ve výzvě byla zahájena daňová kontrola, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 32/2015-28 ze dne 20. 5. 2015.

**1 Afs 32/2015-28 ze dne 20. 5. 2015 (zvýraznění textu provedeno GFR):**

procesní situace: výzva k DoDAP vydána a současně doručena dne 12. 12. 2013, daňový subjekt pouze dne 23. 12. 2013 požádal o prodloužení lhůty pro podání DoDAP do ledna 2014, pak již nereagoval, původní lhůta pro stanovení daně do 31. 12. 2013, daňová kontrola zahájena dne 20. 2. 2014

*„[31] (...) v projednávaném případě výzva k doměření daně nevedla. **Na výzvu stěžovatel reagoval pouze žádostí o prodloužení lhůty k jejímu splnění. Následně však nebyla na jejím základě daň doměřena. (...)**“*

**Ad 3)**

Ustanovení § 145a odst. 1 daňového řádu zakotvuje pro správce daně povinnost se zabývat údaji, uvedenými v nepřípustném daňovém tvrzení. V situaci, kdy stav řízení, tj. jeho fáze se zohledněním zásady koncentrace řízení, zásady hospodárnosti a procesní ekonomie a zásady rychlosti řízení, umožňuje správci daně využít údaje z nepřípustného DoDAP, avšak o jejich správnosti má pochybnosti, jeví se jako procesně čisté řešení zahájení vhodného kontrolního postupu. Při jeho výběru je nutno zohlednit jak předpokládaný rozsah dokazování, tak s ohledem na konstantní judikaturu uvedenou v dalších odstavcích odůvodnění též běh lhůty pro stanovení daně, aby mohlo dojít k naplnění cíle správy daní, tj. v rovině nalézací ke správnému zjištění a stanovení daně, a nedošlo ke zmaření tohoto cíle prekluzí lhůty pro stanovení daně.

Způsobilst výzvy k podání DoDAP prodloužit lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu v situaci pozdě, resp. nepřípustně podaného daňového tvrzení, je třeba posuzovat analogicky jako v situaci, kdy na výzvu k podání DoDAP daňový subjekt nereagoval vůbec, v tomto lze odkázat na odůvodnění Ad 2).

<sup>14</sup> Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 394/2018-33 ze dne 20. 6. 2019.

<sup>15</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 145, K odstavcům 3 a 4, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, dostupná z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

**Ad 4)**

Přijaté metodické řešení je odrazem konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu v oblasti výkladu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. zejména v oblasti výkladu naplnění podmínky, že „výzva vedla k doměření daně“, a v oblasti (ne)možnosti přejít bez dalšího na stanovení daně podle pomůcek v situaci, kdy daňový subjekt v reakci na výzvu projeví kvalifikovaný nesouhlas s výzvou.

Problematikou posouzení podání daňových subjektů jakožto reakcí na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud<sup>16</sup> a došel jednoznačně k závěru, že **reakci daňového subjektu na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení bez podání tohoto daňového tvrzení prostřednictvím příslušného formuláře (tiskopis dodatečného daňového tvrzení) nelze považovat za nevyhovění této výzvě a bez dalšího přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek.**

Pokud daňový subjekt není nečinný a na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení reaguje tím, že sdělí správci daně např., že není dle jeho názoru povinen podat toto tvrzení a odůvodní toto své tvrzení, projeví kvalifikovaný nesouhlas s výzvou, nedodrží formu podání (tiskopis) a uvede údaje, jež mají být v dodatečném daňovém tvrzení, nelze toto hodnotit jako nečinnost daňového subjektu a nevyhovění výzvě a bez dalšího přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek. Správce daně je povinen v těchto případech vést dokazování a teprve v případě, kdy nelze daň stanovit dokazováním, přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek.

Např. v rozsudku č. j. 3 Afs 87/2015-31 ze dne 9. 12. 2015 Nejvyšší správní soud uvedl:

*„[16] (...) pokud správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a ten na to reaguje podáním, z jehož obsahu je zřejmé, že této výzvě materiálně vyhovuje, neboť toto podání po obsahové stránce představuje dodatečné daňové tvrzení na nulovou daňovou povinnost, v němž se daňový subjekt vyjadřuje k otázkám obsaženým ve výzvě správce daně, nelze hovořit o tom, že by daňový subjekt byl nečinný a že by na základě tohoto postupu bylo možné stanovit daň za použití pomůcek.“*

Ohledně splnění podmínky „výzva vedla k doměření daně“ lze citovat zejména z následujících judikátů (zvýraznění textu provedeno GFR):

**2 Afs 1/2015-49 ze dne 30. 4. 2015:**

procesní situace: výzva k DoDAP vydána a současně doručena dne 26. 6. 2012, daňový subjekt reagoval nesouhlasně dne 9. 7. 2012, původní lhůta pro stanovení daně do 31. 12. 2012, daňová kontrola zahájena dne 5. 4. 2013

Nejvyšší správní soud v tomto judikátu prekluzi lhůty pro stanovení daně odůvodnil tím, že:  
*„[36] (...) Správce daně však na základě předmětné výzvy daň nedoměřil, ve věci již žádné úkony nečinil a až dne 5. 4. 2013 zahájil, mj. za toto zdaňovací období, daňovou kontrolu, na základě které poté daň doměřil. S ohledem na to, že nebyla splněna zákonná podmínka, aby výzva vedla k doměření daně, nemohla mít zákonem předpokládaný účinek prodloužení lhůty o jeden rok. (...)“*

<sup>16</sup> Viz např. judikáty č. j. 5 Afs 105/2013 ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 66/2015-36 ze dne 6. 8. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32 ze dne 29. 5. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014-30 ze dne 22. 7. 2015, č. j. 5 Afs 187/2014-27 ze dne 7. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014-34 ze dne 11. 8. 2015, č. j. 1 Afs 180/2014-32 ze dne 22. 7. 2015, č. j. 4 Afs 170/2015-42 ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32 ze dne 29. 5. 2015 či č. j. 3 Afs 87/2015-31 ze dne 9. 12. 2015.

Na webu Nejvyššího správního soudu je u rozsudku tato právní věta, která v rozsudku není výslovně obsažena, avšak obsahově lze závěr soudu takto interpretovat:

**„Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se prodlužuje o jeden rok pouze tehdy, pokud výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla skutečně tím úkonem, na základě kterého došlo k doměření daně. Byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedené právní normy a k prodloužení lhůty k stanovení daně nedochází.“**

#### **2 Afs 22/2016-43 ze dne 25. 5. 2016:**

procesní situace: výzva k DoDAP vydána 15. 12. 2011, doručena dne 16. 12. 2011, daňový subjekt dne 28. 12. 2011 požádal o prodloužení lhůty pro podání DoDAP, původní lhůta pro stanovení daně do 31. 12. 2011, dne 12. 1. 2012 podáno DoDAP se shodnými údaji jako v předešlém daňovém přiznání, dne 9. 3. 2012 zahájen postup k odstranění pochybností, dne 19. 7. 2012 vydán dodatečný platební výměr

*„(...) Je pravdou, že daň nebyla doměřena přímo na základě stěžovatelova dodatečného daňového přiznání, ale až na základě na něj navazujícího postupu správce daně. To ovšem neznamená, že vydaná výzva pozbyla svého účinku. Bylo by paradoxem, pokud by daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání podaném na výzvu správce daně v něm žádný další příjem neuvedl, a tím by eliminoval účinky vydané výzvy. Výzva směřovala k přiznání příjmu, který podle správce daně měl být přiznán ke zdanění, a také následným rozhodnutím byla daň z tohoto příjmu doměřena. Mezi výzvou a doměrkem tedy je vztah příčinné souvislosti.“*

Právní věty:

**„Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že daň byla doměřena v jiné výši než daňovým subjektem dodatečně přiznané, s sebou nese pouze povinnost odůvodnění tohoto rozdílu v dodatečném platebním výměru (§147 odst. 2 d. ř.).“**

#### **č. j. 1 Afs 441/2019-29 ze dne 5. 3. 2020<sup>17</sup>:**

procesní situace: výzva k DoDAP vydána dne 20. 6. 2018, daňový subjekt reagoval, že neshledal důvod poslední známou daň měnit, původní lhůta pro stanovení daně do 27. 8. 2018, daňová kontrola zahájena dne 29. 8. 2018

*„[16] (...) následně zahájená daňová kontrola nemá natolik bezprostřední vztah k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, aby byly splněny podmínky shora uvedeného zákonného ustanovení („výzva vedla k doměření daně“). K prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok proto v takovém případě nedochází.“*

*„[18] (...) po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměření daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. **Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření**“*

<sup>17</sup> Obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 66/2020-32 ze dne 5. 3. 2020.



**daně na základě výsledků daňové kontroly. Daňovou kontrolu tudíž může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně.** Je tomu tak také proto, že daňová kontrola již rozsahem oprávnění správce daně při jejím provádění může relativně citelně daňový subjekt omezit. Daňový subjekt by tak mohl zároveň po nikoliv zanedbatelnou dobu setrvat v nejistotě, zda daň bude doměřena a jakým způsobem se postup správce daně projeví ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.

[19] (...) Pakliže je výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vydána až na samém sklonku prekluzivní lhůty ke stanovení daně, **skutečnost, že již nezbývá časový prostor k zahájení daňové kontroly, je nutné připsat k tíži správce daně.**“

[20] Nejvyšší správní soud považuje dále za vhodné upozornit také na skutečnost, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok dochází dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu také v případě, že v rozhodné době došlo k podání dodatečného daňového tvrzení. Judikatura Nejvyššího správního soudu v minulosti dovodila, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu správci daně vyjádří nesouhlas s důvody podání dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč (srov. např. rozsudky ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014-30, ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014-31). Tato skutečnost **by mohla svádět k výkladu, že takovou reakcí daňového subjektu dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez ohledu na to, zda výzva správce daně vedla k doměření daně. Tento výklad je ovšem dle Nejvyššího správního soudu nutné jako nesprávný odmítnout.** Smyslem a účelem dané právní normy je totiž prodloužit lhůtu pro stanovení daně v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň ve výši odlišné od poslední známé daně (tedy na daň vyšší nebo nižší)<sup>18</sup> tak, aby měl správce daně dostatečný prostor tvrzení daňového subjektu prověřit. Jen tehdy dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez dalšího. **Nelze akceptovat, aby k prodloužení lhůty sama o sobě vedla jakákoliv reakce daňového subjektu na výzvu správce daně, bez ohledu na souvislost doměření daně s důvody vydané výzvy.** V takovém případě by byla omezující podmínka daného ustanovení („pokud výzva vedla k doměření daně“) vyprázdněna ve všech případech, kdy daňový subjekt nezůstane zcela pasivní.

#### **Č. j. 2 Afs 388/2019-70 ze dne 18. 6. 2020:**

procesní situace: výzva k DoDAP vydána dne 23. 4. 2018, daňový subjekt reagoval nesouhlasně dne 31. 5. 2018, správce daně vyrozuměl dne 13. 6. 2018 o úmyslu zahájit daňovou kontrolu dne 27. 6. 2018, daňový subjekt požádal o posunutí termínu, vyhověno, daňová kontrola zahájena dne 1. 8. 2018 – kdy měla uplynout lhůta pro stanovení daně, z rozsudku není patrné, je zde i kombinace s lhůtou dle § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Druhý senát se v rozsudku jednoznačně ztotožňuje se závěry rozsudků č. j. 1 Afs 441/2019-29, č. j. 2 Afs 1/2015-49 a č. j. 1 Afs 32/2015-28. Současně **odmítl věc předložit rozšířenému senátu, neboť neshledal rozpory v judikatuře,** resp. judikaturu přivedenou správcem daně vyhodnotil jako nepřiléhavou.

Dále je možno citovat např.:

„[42] Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí s názorem stěžovatele o „podmíněném“ prodloužení lhůty vydáním výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, na niž bylo daňovým subjektem reagováno negativně, přičemž důvodnost prodloužení lhůty by se mohla prokázat až daňovou kontrolou zahájenou právě v době tohoto „podmíněného“ prodloužení.

<sup>18</sup> Nad rámec zde uvedeného výkladu Nejvyššího správního soudu logicky ze stejného důvodu též v situaci předvídané v § 141 odst. 4 daňového řádu, tj. v případě DoDAP, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené – podání takového DoDAP lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodlužuje.

*Výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu vytváří nezbytný prostor pro toto podání, tedy pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, a tento prostor mu musí být poskytnut. **Pokud výslovně odmítne využít této možnosti a je-li třeba k prokázání správcem daně ve výzvě tvrzeného podezření provedení daňové kontroly, musí být i ta zahájena včas, tedy v původní lhůtě. Operuje-li stěžovatel názorem, že se neumožněním podmíněného prodloužení lhůty dostává správce daně do neřešitelné situace, je třeba poukázat na to, že tato „neřešitelnost“ plyne zcela z jeho postupu, ponechá-li nezbytné úkony na konec lhůty.“***

#### **Situace zvláště odůvodňující zahájení daňové kontroly v roční prodloužené lhůtě pro stanovení daně:**

Lze si představit spíše výjimečnou situaci, kdy se střetnou judikaturou dovozená nemožnost zahájit daňovou kontrolu v roční prodloužené lhůtě a jiná práva, resp. pravomoci a povinnosti. Pokud by měla být daňová kontrola vedena z takto velmi specifických důvodů, je nutné porovnat váhu pravidla o zákazu zahájit daňovou kontrolu s právem, resp. pravomocí, které by byly tímto pravidlem potlačeny. Jistě lze nalézt případy, kdy by měla ochrana daných práv, nebo síla daných pravomocí, převážet nad výše uvedeným pravidlem.

Lze si tak představit například situaci, kdy správce daně po nesouhlasné reakci daňového subjektu na výzvu k DoDAP provádí postup k odstranění pochybností, přičemž v rámci postupu k odstranění pochybností by bylo třeba provádět rozsáhlé dokazování na základě „tvrzení“ daňového subjektu, resp. důkazních návrhů daňového subjektu, které není možno z legitimních důvodů odmítnout. V takovém případě, kdy by předčasným ukončením dokazování mohlo dojít ke stanovení daně v neprospěch daňového subjektu a k rozporu se základním cílem správy daní, je tedy možno připustit v rozsahu přetrvávajících pochybností přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly<sup>19</sup> po uplynutí původní, tj. oznámením výzvy k podání DoDAP neprodloužené lhůty pro stanovení daně<sup>20</sup>. Cílem judikatury, která zapovídá zahájení daňové kontroly v roční prodloužené lhůtě, jistě nebylo potlačit práva daňového subjektu účinně navrhopvat důkazy, ani docílit situace, kdy by byl veden dlouhotrvající postup k odstranění pochybností (což je v přímém rozporu se smyslem tohoto institutu), a pokud nemá správce daně rezignovat ani na ochranu práv daňových subjektů, ani na základní cíl správy daní („správné zjištění a stanovení daní“), nelze střet uvedených zájmů vyřešit jinak, než možností zahájit za těchto okolností daňovou kontrolu i ve lhůtě pro stanovení daně prodloužené o rok vydáním výzvy k DoDAP.

#### **IV. Zrušovací ustanovení**

Tento metodický pokyn zrušuje Stanovisko č. j. 62559/15/7100-40126-500852 ze dne 4. 12. 2015.

<sup>19</sup> K tomu srovnej např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 37/2013-36 ze dne 13. 11. 2013, resp. navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014.

<sup>20</sup> Toto řešení vychází z premisy, že v takovém případě výzva k podání DoDAP k doměření daně vedla.

## **V. Účinnost**

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

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

### **Na vědomí**

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