

!

Právní věta:

Nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání, a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně I. stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek (§ 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).

**Rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2015,
čj. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, www.nssoud.cz**

§ 139 odst. 3
a § 143 odst. 5 DR

Náhradní lhůta splatnosti daně vyměřené nebo doměřené z moci úřední je 15denní a běží ode dne právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.

PŘÍKLAD

V daňovém přiznání je daňový subjekt povinen vyčíslit daň, která je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání. Pokud by správcem daně byla platebním výměrem vyměřena daň vyšší, než jak ji přiznal daňový subjekt, byl by rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Pokud na základě daňové kontroly bude daň doměřena, tak tato daň bude splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru.

§ 146 DR

Daň se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Záloha na daň se zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru. Upraveno je také zaokrouhlování výpočtu na základě daňové sazby, koeficientů, ukazatelů a výsledku přepočtu měny, a to s přesností na dvě desetinná místa.

9.3 Lhůta pro stanovení daně

§ 148 DR

Lhůta pro stanovení daně je prekluzivní (propadná) lhůta, jejímž uplynutím již nelze měnit poslední známou daň.

POZNÁMKA

Ustanovení § 148 DR nahradilo předchozí úpravu lhůt pro vyměření daně v ustanovení § 47 ZSDP. Podle přechodného ustanovení § 264 bod 4 DR se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle § 47 ZSDP a neskončila do 31. 12. 2010, posuzuje od 1. 1. 2011 podle § 148 DR. Okamžik počátku běhu lhůty pro vyměření daně určený podle § 47 ZSDP zůstává zachován.

§ 148 odst. 1 a 5 DR

Délka lhůty pro stanovení daně činí 3 roky a maximálně 10 let. Objektivní desetiletá lhůta stanovená daňovým řádem je lhůtou konečnou a nelze ji prodloužovat, přerušovat ani stavět podle § 148 odst. 2, 3 a 4 DR.

Základní 3letá lhůta a maximální 10letá lhůta pro stanovení daně počíná běžet:

- a) dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo
- b) dnem, v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Počátek běhu lhůty pro stanovení daně se odvíjí ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení a nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, jako tomu bylo podle § 47 odst. 1 ZSDP.

PŘÍKLAD

DPPO za zdaňovací období hospodářský rok od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011. Den, v němž uplynula 3měsíční lhůta pro podání daňového přiznání, je 1. 7. 2011. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem 1. 7. 2011 a skončí dnem 1. 7. 2014, pokud nenastane žádná právní skutečnost dle § 148 DŘ.

PŘÍKLAD

DPPO za zdaňovací období hospodářský rok od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011. Den, v němž uplynula šestměsíční lhůta pro podání daňového přiznání (daňový subjekt má povinný audit), je 3. 10. 2011 (1. 10. 2011 je sobota). Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem 3. 10. 2011 a skončí dnem 3. 10. 2014, pokud nenastane žádná právní skutečnost dle § 148 DŘ.

PŘÍKLAD

DPPO za zdaňovací období kalendářní rok 2014. Daňový subjekt má povinnost podat daňové přiznání do 1. 4. 2015 (nemá povinný audit a nemá zmocněného daňového poradce nebo advokáta). Tříletá lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem 1. 4. 2015 a za předpokladu, že nenastane žádná z právních skutečností dle § 148 odst. 2 až 4 DŘ, skončí lhůta pro stanovení daně dnem 1. 4. 2018. Maximální desetiletá lhůta skončí dnem 1. 4. 2025.

Daňový řád stanoví taxativní výčet úkonů a dalších právních skutečností, které prodlužují nebo přerušují lhůtu pro stanovení daně, případně způsobí stavění běhu lhůty.

Úkony, které prodlužují lhůtu pro stanovení daně o jeden rok, pokud k nim došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní 3leté lhůty:

§ 148 odst. 2 DŘ

- podání dodatečného daňového tvrzení (§ 141 DŘ),
- oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2, § 101 odst. 5 a 6 DŘ),
- oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§ 147 odst. 1, § 101 odst. 5 a 6 DŘ),
- zahájení řízení o obnově řízení nebo přezkumného řízení (§ 117 odst. 1, § 121 odst. 1 a § 91 odst. 1 DŘ),
- oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku (hlava VII obecná část DŘ, § 101 odst. 5 a 6 DŘ),
- prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně (§ 105 odst. 1 DŘ).

PŘÍKLAD

Lhůta pro vyměření DPPO za kalendářní rok 2013 začala běžet dnem 1. 4. 2014. Lhůta pro stanovení daně by měla skončit dnem 1. 4. 2017. Dne 10. 2. 2017 podá daňový subjekt dodatečné daňové přiznání. Jelikož dodatečné daňové přiznání bude podáno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, prodlouží se lhůta pro stanovení daně o jeden rok, tj. do 1. 4. 2018.

§ 148 odst. 2 písm. a)

Úkony, které přerušují lhůtu pro stanovení daně a způsobují nový běh lhůty ode dne, kdy byl úkon učiněn (nikoliv od konce kalendářního roku):

§ 148 odst. 3 DŘ

- zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 1 DŘ),
- podání řádného daňového tvrzení (§ 135 odst. 1 DŘ),
- oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení (§ 145 odst. 1 a § 101 odst. 5 a 6 DŘ).

PŘÍKLAD§ 148 odst. 3, § 264
bod 4 DR a § 47 ZSDP

Lhůta pro vyměření DPPO za kalendářní rok 2008 začala běžet dnem 31. 12. 2008. Do 31. 12. 2010 nebyl učiněn žádný úkon dle § 47 odst. 2 ZSDP. Od 1. 1. 2011 se běh a délka lhůty pro vyměření daně již bude posuzovat podle § 148 DR, počátek běhu lhůty zůstane zachován. Lhůta pro stanovení daně by měla skončit dnem 31. 12. 2011. Dne 15. 12. 2011 byla zahájena daňová kontrola na DPPO za rok 2008, tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně (zde se nezkoumá posledních 12 měsíců jako u dodatečného daňového přiznání). V důsledku zahájení daňové kontroly lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne zahájení daňové kontroly, tj. od 15. 12. 2011 a končí dnem 15. 12. 2014.

§ 148 odst. 4,
§ 264 bod 4 DR

Kromě úkonů prodlužujících a přerušujících lhůtu pro stanovení daně jsou stanoveny případy, kdy lhůta pro stanovení daně neběží. Jedná se o řízení vedené před krajským soudem nebo NSS ve správním soudnictví (k tomu blíže část III kapitola 2, s. 139) nebo řízení vedené před Ústavním soudem, řízení o otázkce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně. Lhůta se také staví v případě zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně, pokud bude navržena odvolací lhůta v předešlý stav. Ke stavění lhůty pro stanovení daně dojde také tehdy, pokud bude rozhodnuto o neúčinnosti doručení rozhodnutí v nalézacím řízení, a od 1. 1. 2014 v případě odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní. Lhůta pro stanovení daně od 1. 1. 2015 neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.

Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 DR, které započaly přede dnem nabytí účinnosti DR, staví běh lhůty až od 1. 1. 2011.

§ 148 odst. 6 a 7 DR

Dále jsou stanoveny případy možnosti stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a to tehdy, pokud:

- a) nabylo právní moci rozhodnutí soudu, kterým byl daňový subjekt shledán vinným ze spáchání daňového trestného činu,
- b) daňový subjekt se bude domáhat svým tvrzením stanovení daně z důvodu zániku trestnosti jeho chování v důsledku účinné lítosti (k tomu blíže část III kapitola 3, s. 145).

POZNÁMKA

§ 38r ZDP

Ustanovení upravuje speciální lhůtu pro stanovení daní z příjmů, a to pro poplatníky s investiční pobídkou, poplatníky s daňovou ztrátou a poplatníky se smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku.

JUDIKATURA

Žádost správce daně o informace podle § 4 odst. 1 z. č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, podaná zákonem stanoveným způsobem příslušnému orgánu, je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP, pokud tento úkon byl učiněn a pokud s ním byl daňový subjekt seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně.

**Rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010,
čj. 5 Afs 71/2009-48, www.nssoud.cz**

POZNÁMKA§ 148 odst. 1, § 264
bod 4 DR a § 47 ZSDP

V návaznosti na přechodná ustanovení daňového řádu je třeba upozornit na skutečnost, že zůstává zachován okamžik počátku běhu lhůty pro vyměření daně, ke kterému došlo do 1. 1. 2011, a okamžik počátku běhu této lhůty se nebude přepočítávat podle nové právní úpravy. Stejně tak, pokud došlo do 1. 1. 2011 k úkonům, které způsobily nový běh lhůty pro vyměření daně, účinky takového úkonu zůstanou zachovány.

JUDIKATURA

Ve svých úvahách byl Ústavní soud mimo jiné veden též právní a faktickou situací, jež nastala po vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. 1611/07, neboť zákonodárce přistoupil bezprostředně po vydání tohoto nálezu k novelizaci sporného zákonného ustanovení. Došlo ke změně pravidla pro výpočet prekluzivní lhůty, a to právě ve světle výše citovaného nálezu. Od 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost nový daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.), který ve svém ustanovení § 148 nově upravuje lhůtu pro stanovení daně, přičemž způsob jejího výpočtu je odlišný jak od stěžovatelkou naříkané ustálené správní a soudní praxe, tak i od následné novely provedené ve světle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07.

Dne 12. 1. 2011 přijal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu výkladové usnesení k ustanovení § 47 daňového řádu, v němž dospěl k závěru, že závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové příznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

Ministerstvo financí, ústřední finanční a daňové ředitelství, vydalo dne 2. 2. 2009 pod čj. 43/14314/2009-431 stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž vyložilo pravidlo „3+0“ pro případy ještě nezahájených řízení, pro případy probíhajících daňových kontrol či odvolacích řízení, při podání dodatečného daňového příznání a pro případy pravomocně uzavřených řízení a pravomocně skončených řízení.

Dne 18. 9. 2009 vydalo Ministerstvo financí pod čj. 43/57429/2009-431 stanovisko k ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stanovisko“). V tomto stanovisku provedlo výklad počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, a to u daní, u nichž je podáváno daňové příznání nebo hlášení, přičemž konstatovalo, že výklad teorie „3+0“ je nutno aplikovat u všech daní, u nichž je ze zákona stanovena povinnost podat daňové příznání nebo hlášení.

Z výše uvedeného plyne, že po vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, který nalezl svůj odraz též v legislativní činnosti Parlamentu ČR, se počala formovat nová správní a judikатурní praxe. Za výše nastíněného stavu má čtvrtý senát Ústavního soudu za to, že odchýlení se od nálezem I. ÚS 1611/07 nastaveného způsobu výpočtu prekluzivní lhůty by vedlo k zasetí nestability a právní nejistoty do právních vztahů. Vzhledem k tomu, že od 1. 1. 2011 platí pro výpočet prekluzivní lhůty nová právní úprava a vyskytnuvší se otázky stran prekluzivní lhůty, dle předchozí právní úpravy, lze tak mít za dočasné ve spojení s tím, že přijetí jiného než kasacího rozhodnutí by vedlo k narušení stability soudního rozhodování, rozhodl čtvrtý senát Ústavního soudu tak, jak je uvedeno ve výroku nálezu.

**Nález Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2011,
čj. IV. ÚS 1792/07, <http://nalus.usoud.cz>**

Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové příznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

**Rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2011,
čj. 5 Afs 15/2009-122, č. 2229/2011 Sb. NSS, www.nssoud.cz**

Úkony finančního ředitelství učiněné v průběhu finanční revize (§ 1 odst. 4 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném do 31. 12. 1999) nejsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

**Rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2011,
čj. 1 Afs 106/2010-95, č. 2346/2011 Sb. NSS, www.nssoud.cz**

Zatímco podle ustanovení § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží, jinými slovy dochází ke stavění jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně; podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavění objektivní lhůty nedochází. Výše uvedené lze dovodit ze systematiky celého ustanovení § 148 daňového řádu, které stavění

běhu lhůty upravuje samostatně v odst. 4, aby následně v odst. 5 upravilo maximální možnou délku prekluzivní lhůty; tuto lhůtu pak nelze ani stavět či přerušovat.

Daňovým řádem stanovená desetiletá objektivní lhůta tedy představuje maximální časový limit pro stanovení daně, avšak s určitou výhradou pro případy, kdy bylo vydáno pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu (§ 148 odst. 6 daňového řádu); stanovit daň bez ohledu na uplynutí desetileté lhůty lze rovněž tehdy, podá-li již po uplynutí lhůty pro stanovení daně daňový subjekt řádné daňové přiznání a současně daň uhradí za účelem zániku trestnosti z důvodu účinné lítosti (§ 148 odst. 7 daňového řádu). S výjimkou uvedeného proto platí, že desetiletá lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu je lhůtou konečnou, jejíž běh nelze prodloužovat, přerušovat ani stavět ve smyslu § 148 odst. 2, 3, resp. 4 daňového řádu.

Ke stavění prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedochází a řízení před soudy na ni nemůže mít vliv, pokud počala tato lhůta běžet po 1. 1. 2011, tj. po nabytí účinnosti daňového řádu. Maximální, desetiletou prekluzivní lhůtu, která počala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.

**Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012,
čj. 9 Afs 72/2011-218, www.nssoud.cz**

Nejvyšší správní soud považuje za velmi nízkou intenzitu veřejného zájmu na posuzování lhůty pro vyměření či doměření daně započaté ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků podle nových pravidel daňového řádu ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011, a to obzvláště za situace, kdy tento veřejný zájem nebyl zákonodárcem ani vyjádřen. Naopak za velmi silný pokládá Nejvyšší správní soud zájem daňových subjektů na tom, aby se taková lhůta nadále řídila pravidly obsaženými v dosavadní právní úpravě. Tento jejich oprávněný zájem je patrný zejména ohledně úkonů obsažených v § 148 odst. 2 daňového řádu, které oproti předchozímu právnímu předpisu způsobují prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jako je tomu i v nyní posuzované věci. V takovém případě se jedná o nepřípustné posunutí konce dříve časově přesně vymezeného materiálního vztahu mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem, které dokonce může umožnit daňové správě stanovit daň v prodloužené prekluzivní lhůtě za situace, kdyby lhůta pro vyměření či doměření daně posuzovaná podle zákona o správě daní a poplatků již marně uplynula.

**Usnesení NSS ze dne 7. 8. 2014,
čj. 4 Afs 105/2014-38, www.nssoud.cz**

! Právní věta:

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.

**Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015,
čj. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS, www.nssoud.cz**

! Právní věta:

I. Účinky výzvy správce daně podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na běh lhůty pro stanovení daně nejsou vyloučeny tím, že výše doměřené daně je odlišná od daně plynoucí z dodatečného daňového tvrzení podaného na základě uvedené výzvy.

II. Lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, prodloužena opakovaně.

III. Po podání dodatečného daňového tvrzení na základě výzvy správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností, aniž to má vliv na účinky výzvy na lhůtu pro stanovení daně.

**Rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016,
čj. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS, www.nssoud.cz**