

CELNÍ SPRÁVA ČR

Generální ředitelství cel

Metodická informace č.: 1 / 2024

Věc: Prodloužení, přerušení a stavení lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu a jejich kombinace

Vyhlášeno ve Věstníku CS	č. 1 / 2024	č.j.: 29350/2023/900000/303
Referent: [REDACTED]		Počet příloh:
Datum schválení: 04/01/2024		Účinnost: 05/01/2024

ČÁST PRVNÍ ÚVODNÍ USTANOVENÍ

Čl. 1

Předmět a účel úpravy

(1) Tato metodická informace (dále jen „MI“) upravuje vzájemný vztah přerušení, prodloužení a stavení lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Účelem této MI je upravit některé z případů, u kterých dochází ke kumulaci skutečností, jež mají vliv na běh lhůty pro stanovení daně. MI se nepoužije na běh lhůty pro stanovení cla.¹

(2) Daňový řád nevylučuje při splnění všech jím definovaných podmínek řetězení jednotlivých skutečností, se kterými spojuje přerušení, prodloužení či stavení lhůty pro stanovení daně. Jediné omezení představuje ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, dle kterého je maximální délka prekluzivní lhůty pro stanovení daně deset let. Po uplynutí této desetileté lhůty již nelze běh prodlužovat, přerušovat ani stavět.²

(3) Daňový řád předpokládá, že lhůta pro stanovení daně může být modifikována jak na základě úkonů správce daně, tak daňového subjektu. Pokud k modifikaci lhůty pro stanovení daně dochází na základě úkonu správce daně, je vždy zapotřebí, aby tento úkon nebyl činěn ryze formálně toliko z důvodu blížící se prekluze práva správce daně daň stanovit. V opačném případě by takový úkon nemusel být způsobilý lhůtu pro stanovení daně modifikovat.³ Důvod

¹ Právní úprava lhůty pro stanovení cla je obsažena v čl. 103 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie

² Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2011-218 ze dne 31. května 2012 „ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.“

³ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 54/2015-21 ze dne 20. května 2015 „za úkon způsobující prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb.,

uskutečnění takového úkonu správcem daně by měl vždy vyplynout z příslušného daňového řízení. Jeho oprávněnost, pokud je podmiňován splněním zákonem stanovených předpokladů, bude posuzována vždy s ohledem na konkrétně zjištěný skutkový stav.

(4) Lhůta pro stanovení daně se počítá pro každé zdaňovací období a daň samostatně.

(5) Daňový řád v ustanovení § 148 vymezuje jednotlivé úkony správce daně a daňového subjektu, které lhůtu pro stanovení daně různým způsobem modifikují, přičemž výslovná úprava vzájemného vztahu těchto úkonů absentuje. V praxi dochází běžně k situacím, kdy lhůtu pro stanovení daně v jejím běhu ovlivní hned několik skutečností, s nimiž daňový řád spojuje její prodloužení, přerušení či stavení. S ohledem na opakované dotazy celních úřadů se jeví vhodné a účelné postup celních úřadů při posuzování běhu lhůty pro stanovení daně při kumulaci skutečností mající vliv na její běh metodicky upravit a sjednotit.

(6) MI vychází z právní úpravy účinné k 20.12.2023.

ČÁST DRUHÁ PŘERUŠENÍ LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ

Čl. 2

Počátek běhu lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu

(1) Dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení⁴ nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

(2) Nová lhůta pro stanovení daně běží znovu **ode dne, kdy byl tento úkon učiněn**, nikoli ode dne následujícího. Za předpokladu, že nová tříletá prekluzivní lhůta již nebude ovlivněna žádným zákonem předvídaným úkonem modifikujícím její běh, skončí uplynutím tří let od počátku jejího běhu, a to bez ohledu na to, zdali tento poslední den lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek.⁵

daňový řád, nelze považovat takovou výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, kterou správce daně vydal formálně na samém konci dosavadní prekluzivní lhůty za výhradním či hlavním účelem spočívajícím v zachování lhůty pro doměření daně.“

⁴ Lhůta pro stanovení daně musí v době učinění řádného daňového tvrzení běžet, protože jinak by nemohla začít běžet znovu.

⁵ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. června 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56 dovodil, že „*ustanovení daňového řádu upravující přerušení lhůty pro stanovení daně v důsledku zahájení daňové kontroly je speciální k obecné úpravě počítání lhůt uvedené v § 33 d. ř., která se tak nepoužije... Je-li tedy prvním úkonem např. skutečnost, že správce daně toho kterého dne v sídle daňového subjektu převezme kontrolované doklady či sepíše protokol o zahájení daňové kontroly – tedy zahájí daňovou kontrolu, jen stěží lze dovozovat, že se tak stalo den následující... Možnost vyměřit daň skončila správcem daně uplynutím posledního dne prekluzivní lhůty, který připadl na jeden konkrétní zákonem určený den. Jak již bylo uvedeno, jedná se o lhůtu hmotněprávní, lhůtu propadnou a po jejím uplynutí, byť se tak stane v den pracovního klidu či svátek, právo na vyměření daně bez dalšího zaniká.“*

Příklad 1: Dne 17.10.2023 (pondělí) byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola. Tímto dnem počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně tak měla uplynout dne 17.10.2026 (sobota).

Příklad 2: Daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů za měsíc červenec 2022 opožděně dne 3.10.2022 (pondělí). Téhož dne počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně. Konec nové tříleté lhůty pro stanovení daně připadl na pátek 3.10.2025.

Čl. 3

Opakované přerušení lhůty pro stanovení daně

Lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu **přerušena opakovaně**.

Příklad 3: Daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2020 opožděně dne 15.3.2021 (pondělí). Téhož dne počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně by tak měla uplynout dne 15.3.2024 (pátek). Správce daně daň na základě podaného daňového tvrzení konkludentně vyměřil. Dne 4.2.2022 (pátek) zahájil u daňového subjektu za zdaňovací období říjen 2020 daňovou kontrolu. Lhůta pro stanovení daně počala téhož dne běžet znovu a měla uplynout dne 4.2.2025 (úterý).

ČÁST TŘETÍ

PRODLOUŽENÍ LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ

Čl. 4

Obecně k prodloužení lhůty pro stanovení daně

(1) Ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu vyjmenovává úkony, které prodlužují lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. Jako podmínka pro prodloužení prekluzivní lhůty je stanoveno, že k zákonem specifikovaným skutečnostem musí dojít v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Naopak, došlo-li k úkonům předvídaným citovanými ustanoveními dříve než v posledních 12 měsících před původním dnem uplynutí dosavadní lhůty pro stanovení daně, nemají tyto úkony dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu vliv na její délku.

(2) Prodloužená lhůta počíná běžet **po doběhnutí dosavadní lhůty**⁶, nikoli od data provedení úkonu prodlužujícím lhůtu pro stanovení daně. Dosavadní lhůtou je vždy nutno rozumět aktuální podobu této lhůty. Může jít tedy o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou nebo lhůtu přerušenu, případně lhůtu jejíž běh je zastaven.

Výše uvedenému výkladu přisvědčil Nejvyšší správní soud v rozsudku 9 Afs 168/2019-38 ze dne 29. července 2021 a dále v rozsudku 9 Afs 169/2022 – 39 ze dne 18. ledna 2023, dle kterého „zákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty stanovené v odst. 1 citovaného ustanovení odvíjí, přičemž ani samotný jazykový výklad slova „dnem“ nedává prostor pro jiný závěr, než že běží již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího.“

⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 105/2014-101 ze dne 15. října 2015, náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. září 2015

Čl. 5

Prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu

(1) **[Podání dodatečného daňového tvrzení]** Lhůtu pro stanovení daně prodlužuje podání dodatečného daňového tvrzení. Lhůtu pro stanovení daně neprodlužuje podání daňového subjektu, kterým daňový subjekt vyjadřuje nesouhlas s výzvou, případně podá dodatečné daňové tvrzení, kterým se nemění poslední známá daň ani údaje daňovým subjektem dříve tvrzené.⁷ Na rozdíl od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení daňový řád nevyžaduje, aby podání dodatečného daňového tvrzení vedlo k doměření daně. Podání dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně je úkonem prodlužujícím lhůtu jak v případě, kdy k jeho podání dojde dobrovolně, tak v případě, kdy jej daňový subjekt podá na základě výzvy správce daně.

(2) **[Výzva správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení vedoucí k doměření daně]** Výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení lze lhůtu pro stanovení daně prodloužit pouze na základě kumulativního splnění dvou podmínek, tj. vydáním výzvy v předmětném časovém období a **naplnění příčinné souvislosti mezi výzvou a následným doměřením daně**. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání tak nesmí být toliko formální, činěná za účelem prodloužení lhůty, tedy, aniž by byla součástí plynulého procesního postupu vedoucího k doměření daně. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení přitom může být vydána, pokud lze důvodně předpokládat doměření daně (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Nepodá-li daňový subjekt k výzvě správce daně dodatečné daňové tvrzení, ale reaguje podáním, kterým vyjadřuje nesouhlas s výzvou, případně podá dodatečné daňové tvrzení, kterým se nemění poslední známá daň ani údaje daňovým subjektem dříve tvrzené, je příčinná souvislost mezi výzvou a následným doměřením daně zachována, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájeného postupu k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě. Aby byla v případě zahájeného postupu k odstranění pochybností naplněna podmínka časové souvislosti, je nezbytné, aby správce daně postup k odstranění pochybností zahájil co možná nejdříve po doručení podání daňového subjektu. V případě, že dojde na základě postupu k odstranění pochybností k doměření daně, zůstávají účinky výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu zachovány. Účinky výzvy

⁷ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j.1 Afs 441/2019 ze dne 5. března 2020 „*Judikatura Nejvyššího správního soudu v minulosti dovodila, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu správce 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) 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.“*

správce daně na běh lhůty pro stanovení daně nejsou vyloučeny ani tím, že výše doměřené daně v dodatečném platebním výměru je odlišná od daně plynoucí z dodatečného daňového tvrzení podaného na základě uvedené výzvy.⁸ Zahájením daňové kontroly k podání daňového subjektu vyjadřujícím nesouhlas s výzvou, případně k dodatečnému daňovému tvrzení, kterým se nemění poslední známá daň ani údaje daňovým subjektem dříve tvrzené dochází k „přetržení“ věcné souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením daně. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení v takovém případě nevede k prodloužení lhůty pro stanovení daně.⁹ Výše uvedený závěr se uplatní i v těch případech, kdy jsou výzva k podání dodatečného daňového tvrzení a daňová kontrola fakticky časově a věcně úzce provázané na základě toho, že daňová kontrola byla zahájena v řádech jen několika týdnů po vydání výzvy, a ohledně stejných skutečností, které byly sděleny ve výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.¹⁰ Zahájit daňovou kontrolu k podání daňového subjektu vyjadřujícím nesouhlas s výzvou, případně k dodatečnému daňovému tvrzení, kterým se nemění poslední známá daň ani údaje daňovým subjektem dříve tvrzené lze pouze tehdy, pokud tak správce daně učiní v běhu základní lhůty pro stanovení daně.

(3) **[Podání dodatečného daňového tvrzení po lhůtě stanovené ve výzvě]** Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení až po uplynutí lhůty stanovené výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení, jedná se ve smyslu § 145a odst. 1 daňového řádu o podání **nepřípustné**. Marným uplynutím lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení již došlo v souladu s § 145 odst. 4 daňového řádu k zahájení doměřovací řízení, ve kterém nelze dodatečné daňové tvrzení přípustně podat. Podání nepřípustného dodatečného daňového tvrzení **nemá účinky** na lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Údaje uvedené v takovém podaném dodatečném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Vzniklou-li v takovém případě správci daně pochybnosti o údajích v nepřípustně podaném dodatečném daňovém tvrzení, vyzve daňový subjekt k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu. **Zahájit daňovou kontrolu** lze v takovém případě pouze **do konce běhu dosavadní lhůty pro stanovení daně**.

***Příklad 4:** Konec dosavadní lhůty pro stanovení daně připadal na 15.3.2019 (pátek). Dne 4.1.2019 (pátek) správce daně daňovému subjektu oznámil výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňový subjekt výzvě správce daně nevyhověl a dne 30.1.2019 (středa) doručil správci daně podání, ve kterém vyjádřil nesouhlas s povinností podat dodatečné daňové tvrzení.*

Dle správní judikatury je pro účely následného procesního postupu třeba reakci daňového subjektu posoudit v materiálním smyslu jako podání dodatečného daňového tvrzení na daň ve výši „0“

⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 22/2016-43 ze dne 25. května 2016

⁹ Rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 441/2019-29 ze dne 5. března 2020, č. j. 2 Afs 1/2015-49 ze dne 30. dubna 2015, č.j.2 Afs 388/2019-70 ze dne 18. června 2020

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 6/2022-60 ze dne 15. června 2023

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 360/2021-46 ze dne 24. února 2023 „není tedy podstatné, že v nyní projednávané věci byla daňová kontrola zahájena bezprostředně po realizaci postupu k odstranění pochybností. Je-li nutné pro doměření daně provést daňovou kontrolu, doměření daně se odvíjí právě od výsledků daňové kontroly, která je jinak sama o sobě důvodem k přerušení lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Proto výzva k podání dodatečného daňového tvrzení v takovém případě nemá účinky podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu“.

Kč. Takové podání však dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu lhůtu pro stanovení daně neprodlužuje.

Správce daně dne 14.6.2019 (pátek) zahájil vůči tomuto materiálně „nulovému“ dodatečnému daňovému tvrzení daňovou kontrolu, neboť na základě provedené daňové kontroly za předchozí zdaňovací období bylo zřejmé, že kontrola řádně tvrzené daně bude předpokládat prověření evidencí spotřeby a daňových dokladů, resp. že předpokládané dokazování se svým rozsahem vymyká postupu k odstranění pochybností. Daň byla daňovému subjektu stanovena dodatečnými platebními výměry ze dne 15.6.2020 (pondělí) po provedené daňové kontrole.

Běh lhůty:

V daném případě došlo zahájením daňové kontroly k přetržení příčinné souvislosti mezi výzvou a doměřením daně. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení v daném případě nevedla k prodloužení lhůty pro stanovení daně. K doměření daně došlo po prekluzi a vydané dodatečné platební výměry jsou nezákonné.

Příklad 5: Konec dosavadní lhůty pro stanovení daně připadal na 15.3.2019 (pátek). Dne 4.1.2019 (pátek) správce daně daňovému subjektu doručil výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňový subjekt výzvě správce daně nevyhověl a dne 30.1.2019 (středa) doručil správci daně podání, v němž vyjádřil nesouhlas s povinností podat dodatečné daňové tvrzení.

Dle správní judikatury je pro účely následného procesního postupu třeba reakci daňového subjektu posoudit v materiálním smyslu jako podání dodatečného daňového tvrzení na daň ve výši „0“ Kč. Takové podání však dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu lhůtu pro stanovení daně neprodlužuje.

Správce daně dne 13.2.2019 (středa) zahájil vůči tomuto materiálně „nulovému“ dodatečnému daňovému tvrzení daňovou kontrolu, neboť na základě provedené daňové kontroly za předchozí zdaňovací období bylo zřejmé, že kontrola řádně tvrzené daně bude předpokládat prověření evidencí spotřeby a daňových dokladů, resp. že předpokládané dokazování se svým rozsahem vymyká postupu k odstranění pochybností.

Běh lhůty:

Protože daňová kontrola byla zahájena v základní lhůtě pro stanovení daně (do 15.3.2019), došlo k přerušení lhůty dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, a tak lhůta pro stanovení daně v tomto případě běžela ode dne 13.2.2019 celá znovu a skončila dne 13.2.2022 (neděle).

Čl. 6

Opakované prodloužení lhůty pro stanovení daně

Lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu **prodloužena opakovaně**, neboť daňový řád prodloužení lhůty již jednou či vícekrát prodloužené nezapovídá.¹¹ Úkon lhůtu prodloužující musí vždy naplnit časovou podmínku, tj. musí být učiněn v posledních 12 měsících běhu dosavadní lhůty pro stanovení daně.

Příklad 6: Dne 22.12.2022 (čtvrtek) podal daňový subjekt řádné daňové tvrzení k dani z piva za zdaňovací období listopad 2022. Dne 24.10.2025 (pátek) podá daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení. Dne 5.11.2025 (středa) zahájí správce daně k podanému dodatečnému daňovému tvrzení postup k odstranění pochybností, který ukončil vydáním dodatečného platebního výměru. Tento doručil daňovému subjektu dne 2.2.2026 (pondělí).

¹¹ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 22/2016-43 ze dne 25. května 2016 „lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, prodloužena opakovaně.“

Běh lhůty:

Konec lhůty pro podání řádného daňového přiznání daně z piva za zdaňovací období listopad 2022 připadl v důsledku aplikace § 33 odst. 4 daňového řádu na úterý 27.12.2022. Dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu počala lhůta pro stanovení daně běžet 28.12.2022 a došla by dne 28.12.2025 (sobota). Protože dodatečné daňové tvrzení bylo podáno daňovým subjektem v posledních 12 měsících dosavadní lhůty pro stanovení daně (tj. v období od 28.12.2024 do 28.12.2025), došlo ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty do 28.12.2026 (pondělí). Protože k oznámení dodatečného platebního výměru (2.2.2026) došlo v posledních 12 měsících dosavadní lhůty pro stanovení daně (tj. v období 28.12.2025 do 28.12.2026) prodlužuje se lhůta pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu opakovaně o rok, a to do 28.12.2027 (úterý).

ČÁST ČTVRTÁ KOMBINACE PŘERUŠENÍ A PRODLOUŽENÍ LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ

ČI. 7

Daňový řád taktéž nevyklučuje, aby došlo k prodloužení lhůty, která již byla předtím přerušena úkonem dle ustanovení § 148 odst. 3. V těch případech, kdy dojde v posledních 12 měsících běhu lhůty přerušené dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu k úkonu dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, počne prodloužená jednoletá lhůta **běžet od konce (dosavadní) přerušené lhůty.**

ČI. 8

Prodloužení již dříve přerušené lhůty z důvodu podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu]

Dojde-li k přerušení lhůty pro stanovení daně z důvodů předvídaných ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu a v posledních 12 měsících běhu dosavadní přerušené lhůty daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání nebo správce daně oznámí daňovému subjektu výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, prodlužuje se přerušená lhůta o jeden rok. Prodloužená lhůta počíná běžet po doběhnutí dosavadní přerušené lhůty, nikoli od data podání dodatečného daňového tvrzení či data oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení.

***Příklad 7:** Daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení za zdaňovací období říjen 2021 opožděně dne 15.3.2022 (úterý). Dne 19.9.2024 (čtvrtek) vydá správce daně výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť důvodně předpokládá, že daň bude daňovému subjektu za předmětné zdaňovací období doměřena. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bude daňovému subjektu oznámena dne 15.10.2024 (úterý). Na základě výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení daňový subjekt podá 30.10.2024 (středa) dodatečné daňové tvrzení. Správce daně zahájí dne 12.11.2024 (úterý) postup k odstranění pochybností a dne 3.4.2025 (čtvrtek) vydá dodatečný platební výměr, který daňovému subjektu doručil dne 10.4.2025 (čtvrtek).*

Běh lhůty:

Podáním řádného daňového tvrzení dne 15.3.2022 počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně, tato měla uplynout dne 15.3.2025 (sobota). Protože jak oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (15.10.2024), tak podání dodatečného daňového tvrzení (30.10.2024) splnilo časovou podmínku (oba úkony byly učiněny v posledních 12 měsících dosavadní lhůty tj od 15.3.2024 do 15.3.2025), došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok, tedy do 15.3.2026. Taktéž oznámení rozhodnutí o stanovení daně dne 10.4.2025 splnilo časovou podmínku, bylo učiněno v posledních 12 měsících dosavadní lhůty (tj. bylo učiněno od 15.3.2025 do 15.3.2026), a prodloužilo tak lhůtu pro stanovení daně o další rok do 15.3.2027(pondělí).

Čl. 9

Prodloužení již dříve přerušené lhůty z důvodu oznámení rozhodnutí o stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]

(1) Dojde-li k přerušení lhůty pro stanovení daně z důvodů předvídaných ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu a v posledních 12 měsících běhu přerušené lhůty oznámí správce daně daňovému subjektu rozhodnutí o stanovení daně, prodlužuje se přerušená lhůta o jeden rok. Prodloužená lhůta počíná běžet po doběhnutí dosavadní přerušené lhůty, nikoli od data oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

(2) Prodloužení lhůty dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu **není vázáno na bezvadnost či zákonnost oznamovaného rozhodnutí**.¹² Případné následné zrušení tohoto rozhodnutí (např. ve správním soudnictví) nemá na účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně vliv (s výjimkou těch případů, kdy by správní soud shledal zrušované rozhodnutí úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně).^{13 14}

Příklad 8: Dne 23.11.2017 (čtvrtek) byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola. Od tohoto dne počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně. Nová tříletá přerušená lhůta pro stanovení daně by tak měla uplynout dne 23.11.2020 (pondělí). Na základě provedené daňové kontroly byla daňovému subjektu doměřena daň, dodatečný platební výměr byl daňovému subjektu doručen dne 10.12.2019. Protože k oznámení dodatečného platebního výměru došlo v posledních 12 měsících dosavadní lhůty pro stanovení daně (tj. v období od 23.11.2019 do 23.11.2020) prodlužuje se lhůta pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o jeden rok, tedy do 23.11.2021 (úterý).

¹² Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 156/2016 – 59 ze dne 16. listopadu 2016 „zákonodárce přistoupil v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně i v případě oznámení rozhodnutí o opravném prostředku, kterým se zpravidla řízení před daňovými orgány končí; důvodem této úpravy bylo umožnit daňovým orgánům, aby v případě zrušení odvolacího rozhodnutí ze strany soudu či přezkumného orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení měly přiměřené množství času na opravu vytýkaných vad a správné stanovení daně. Podmínit prodloužení dané lhůty zákonností či bezvadností odvolacího rozhodnutí by bylo obecně v rozporu se smyslem a účelem této úpravy.“

¹³ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 239/2017-29 ze dne 7. února 2017, „zruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.“

¹⁴ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 380/2020-30 ze dne 6. května 2021 „následně prohlášená nezákonnost úkonů orgánů finanční správy těmto v zásadě neodnímá jejich účinky na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Výjimkou jsou pak jen úkony toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nelze totiž věc hodnotit optikou následně vydaného rozhodnutí soudu a odnímat jednou učiněným úkonům (zde oznámení výzvy a doručení rozhodnutí o odvolání) jejich zákonné účinky. Takový výklad by vedl k nastolení zásadní právní nejistoty. ...Dodat lze, že § 148 daňového řádu u výzev k podání daňového přiznání i u rozhodnutí o řádných opravných prostředcích spojuje účinky na prekluzivní lhůtu s jejich oznámením, nikoliv například s jejich existencí. Je přitom zřejmé, že účinek oznámení je jednorázový a vyčerpává se plně v okamžiku uskutečnění. Ani v případě zrušení již oznámeného úkonu tak nemůže dojít ke zpětné negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně.“

Čl. 10

Prodloužení již dříve přerušené lhůty z důvodu zahájení řízení o mimořádném nebo dozorčím opravném prostředku [§ 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu]

Dojde-li k přerušení lhůty pro stanovení daně z důvodů předvídaných ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu a v posledních 12 měsících běhu přerušené lhůty zahájí správce daně řízení o mimořádném či dozorčím opravném prostředku, prodlužuje se přerušená lhůta o rok. Prodloužená lhůta počíná běžet po doběhnutí dosavadní přerušené lhůty, nikoli od data zahájení řízení o mimořádném nebo dozorčím opravném prostředku.

***Příklad 9:** Daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení za zdaňovací období říjen 2011 opožděně dne 15.3.2012 (čtvrtek). Od tohoto dne počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně, tato měla uplynout dne 15.3.2015 (neděle). V posledních 12 měsících dosavadní přerušené lhůty pro stanovení daně (tj. od 15.3.2014 do 15.3.2015) nařídil správce daně dne 11.2.2015 dle ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu přezkum rozhodnutí o stanovení daně. Přerušená lhůta pro stanovení daně byla v tomto případě v důsledku zahájení přezkumného řízení prodloužena o jeden rok, tj. do 15.3.2016 (úterý).*

Čl. 11

Prodloužení již dříve přerušené lhůty z důvodu oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku [§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu]

Dojde-li k přerušení lhůty pro stanovení daně z důvodů předvídaných ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu a v posledních 12 měsících běhu přerušené lhůty oznámí správce daně daňovému subjektu rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, prodlužuje se přerušená lhůta o jeden rok. Prodloužená lhůta počíná běžet po doběhnutí dosavadní přerušené lhůty, nikoli od data oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.

***Příklad 10:** Daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení za zdaňovací období říjen 2011 opožděně dne 15.3.2012. Téhož dne počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně, tato měla uplynout dne 15.3.2015. Dne 11.2.2014 nařídil správce daně dle ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu přezkum rozhodnutí o stanovení daně. Protože k zahájení přezkumného řízení nedošlo v posledních 12 měsících běhu dosavadní (přerušené lhůty), nemělo zahájení přezkumného řízení vliv na běh lhůty pro stanovení daně. V posledních 12 měsících dosavadní přerušené lhůty pro stanovení daně (tj. 15.3.2014 do 15.3.2015) vydal dne 12.1.2015 správce daně dle ustanovení § 123 odst. 5 daňového řádu rozhodnutí, které doručil daňovému subjektu dne 15.1.2015. Přerušená lhůta pro stanovení daně byla v tomto případě v důsledku oznámení rozhodnutí v přezkumném řízení prodloužena o jeden rok, tj. do 15.3.2016 (úterý).*

Čl. 12

Prodloužení již dříve přerušené lhůty z důvodu oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. e) daňového řádu]

Dojde-li k přerušení lhůty pro stanovení daně z důvodů předvídaných ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu a v posledních 12 měsících běhu přerušené lhůty oznámí správce daně daňovému subjektu rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, prodlužuje se přerušená lhůta o jeden rok. Prodloužená lhůta počíná běžet po doběhnutí

dosavadní přerušené lhůty, nikoli od data oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Příklad 11: Daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení za zdaňovací období říjen 2011 opožděně dne 15.3.2012. Správce daně platebním výměrem ze dne 20.4.2012 daň vyměřil. V důsledku opožděného podání řádného daňového tvrzení počala ode dne 15.3.2012 běžet tříletá lhůta pro stanovení daně, tato měla uplynout dne 15.3.2015. Dne 11.2.2015 vydal správce daně rozhodnutí dle ustanovení § 105 daňového řádu, jímž prohlásil nicotnost platebního výměru ze dne 20.4.2012. Rozhodnutí o prohlášení nicotnosti bylo daňovému subjektu doručeno dne 12.2.2015. Protože k oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti došlo v posledních 12 měsících dosavadní lhůty pro stanovení daně (tj. 15.3.2014 do 15.3.2015), prodlouží se lhůta pro stanovení daně o jeden rok, tj. do 15.3.2016 (úterý).

Čl. 13

Přerušeni již prodloužené lhůty pro stanovení daně

(1) Daňový řád taktéž nevyklučuje, aby v běhu lhůty pro stanovení daně, jež byla dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužena, došlo k jejímu přerušení.¹⁵

(2) **[Zahájení daňové kontroly po dobrovolném podání dodatečného daňového tvrzení]** Podá-li daňový subjekt v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu dobrovolně dodatečné daňové tvrzení, kterým mění poslední známou daň nebo údaje dříve tvrzené a správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti podaného dodatečného daňového tvrzení a současně předpokládá rozsáhlé dokazování, je správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu. Zahájení daňové kontroly ve lhůtě prodloužené podáním dodatečného daňového tvrzení přerušuje lhůtu pro stanovení daně.

(3) **[Zahájení daňové kontroly po podání dodatečného daňového tvrzení ve lhůtě stanovené ve výzvě]** Vyhoví-li daňový subjekt výzvě správce daně a ve lhůtě stanovené výzvou podá dodatečné daňové tvrzení, kterým mění poslední známou daň nebo údaje dříve tvrzené, přičemž jak výzva k podání dodatečného daňového tvrzení, tak dodatečné daňové tvrzení byly učiněny v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, dojde na základě podání dodatečného daňového tvrzení k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Vzniklou-li v takovém případě správci daně pochybnosti o správnosti podaného dodatečného daňového tvrzení a současně předpokládá rozsáhlé dokazování, zahájí daňovou kontrolu. Zahájení daňové kontroly ve lhůtě prodloužené podáním dodatečného daňového tvrzení přerušuje lhůtu pro stanovení daně.

Příklad 12: Konec dosavadní lhůty pro stanovení daně připadal na 15.3.2019 (pátek). Dne 10.1.2019 (čtvrtek) podal daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení. Správce daně dne 14.6.2019 (pátek) zahájil vůči tomuto dodatečnému daňovému tvrzení daňovou kontrolu.

¹⁵ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 374/2020-42 ze dne 29. 12. 2022 „Lhůtou pro stanovení daně, která se dle § 148 odst. 2 daňového řádu prodlužuje, je dosavadní, v ten okamžik běžící lhůta. V § 148 daňového řádu přitom není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně k prodloužení, přerušeni nebo stavení prekluzivní lhůty. Jediným limitem je, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty.“

Běh lhůty:

Podáním dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo dle § 148 odst. 12 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty o jeden rok, tj. do 15.3.2020. Zahájením daňové kontroly ve lhůtě prodloužené podáním dodatečného daňového tvrzení došlo k přerušení lhůty dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, a tak lhůta pro stanovení daně v tomto případě běžela ode dne 14.6.2019 celá znovu a skončila dne 14.6.2022 (úterý).

Příklad 13: *Konec dosavadní lhůty pro stanovení daně připadal na 15.3.2019 (pátek). Dne 4.1.2019 (pátek) správce daně daňovému subjektu doručil výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňový subjekt výzvě správce daně vyhověl a ve lhůtě stanovené správcem daně dne 11.1.2019 (pátek) dodatečné daňové tvrzení podal, avšak ve výši rozdílu oproti poslední známé dani nižší, neodpovídajícím skutečností, které správce daně sdělil daňovému subjektu ve výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení. S ohledem na tuto skutečnost správce daně dne 17.4.2019 (středa) zahájil vůči tomuto dodatečnému daňovému tvrzení daňovou kontrolu.*

Běh lhůty:

Úkonem, na základě, kterého došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně, bylo v tomto případě podání dodatečného daňového tvrzení. Jeho podáním v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty o jeden rok, tj. do 15.3.2020. Zahájením daňové kontroly ve lhůtě prodloužené podáním dodatečného daňového tvrzení došlo k přerušení lhůty dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, a tak lhůta pro stanovení daně v tomto případě běžela ode dne 17.4.2019 celá znovu a skončila dne 17.4.2022 (neděle).

ČÁST PÁTÁ

PŘERUŠENÍ A PRODLOUŽENÍ LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ V DOBĚ JEJÍHO STAVENÍ

Čl. 14

Obecně ke stavení lhůty dle ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu

- (1) Nastanou-li okolnosti předvídané v ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu, prekluzivní lhůta neběží, její běh se staví po celou dobu prováděného úkonu či řízení. Účelem institutu stavení je zajistit, aby lhůta pro stanovení daně neuplynula.
- (2) Existence stavení lhůty je v daňovém řádu vázána nejen na úkony správce daně. Některé z úkonů, s nimiž daňový řád spojuje stavení lhůty, jsou mimo dispozici správce daně.
- (3) Dle ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu*
 - a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem¹⁶,
 - b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,¹⁷

¹⁶ Lhůta pro stanovení daně neběží od momentu zahájení soudního řízení (doručení návrhu příslušnému soudu) do momentu nabytí právní moci rozhodnutí ve věci.

¹⁷ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 76/2017 – 45 ze dne 25. října 2017, je lhůta dle ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu stavena jen tehdy, pokud jde o řízení, která mají zásadní význam pro stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2016, č. j. 3 Afs 243/2015 – 28). „Důraz však je nutně klást právě na deklarovanou „nezbytnost“. Nebude-li ona nezbytnost dána, nelze hovořit o stavení lhůty pro stanovení daně. V takovém případě by správce daně

- c) *trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní,*¹⁸
- d) *od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav,*
- e) *od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení, nebo*
- f) *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.*¹⁹

Příklad 14: *Lhůta pro stanovení daně započala běžet dne 1.4.2016 a má uplynout dne 1.4.2019. Dne 1.6.2018 je zahájeno řízení před příslušným krajským soudem. Řízení je ukončeno rozsudkem, jež nabyl právní moci dne 1.7.2021. Tímto dnem končí stavení lhůty. Lhůta neběžela po dobu 37 měsíců. Do okamžiku stavení uběhlo ze lhůty 26 měsíců. Do konce lhůty zbývalo 10 měsíců. Po ukončení stavení lhůty správce daně provede výpočet lhůty po stavení, resp. po konci stavení lhůty (2. 7. 2021) připočte zbývajících 10 měsíců. Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 2.5.2022.*

Čl. 15

Účinky úkonů zakládajících přerušení lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu v době jejího stavení

(1) **[Souběžná aplikace stavení a přerušení lhůty]** V praxi dochází i k situacím, kdy v době stavení lhůty dle ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu dojde k úkonu, se kterým daňový řád spojuje přerušení lhůty. Instituty přerušení lhůty a stavení lhůty jsou na sobě nezávislé a z daňového řádu nevyplývá, že by se měly tyto vylučovat. Souběžnou aplikací stavení a přerušení lhůty se zabrání absurdním situacím, 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, avšak kdyby správce daně nejdříve vydal žádost o mezinárodní spolupráci a následně až zahájil daňovou kontrolu, lhůta pro stanovení daně by se nepřerušila. Tento absurdní výsledek zcela jistě nebyl záměrem zákonodárce. Současná aplikace výše uvedených institutů je v některých případech nezbytností, jelikož ke stavení lhůty stejně jako k odpadnutí důvodů pro stavení lhůty dochází na základě úkonů činěných jiným orgánem. Správce daně je v takových případech o existenci stavení informován s časovou prodlevou (např. existence trestního stíhání). Pokud by například správce daně zahájil daňovou kontrolu v době trestního stíhání a zahájení daňové kontroly by nebyly přiznány účinky přerušení lhůty dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, mohlo by dojít v případě zastavení trestního stíhání

měl řízení ukončit s tím, že v případě ukončení paralelního řízení za situace, kdy by tato skutečnost nejspíše vedla ke změně rozhodnutí o stanovení daně, by se přistoupilo k obnově řízení.“ V odkazované věci bylo předmětem řízení u soudu platební výměr na DPH a daňový subjekt namítal stavení lhůty po dobu soudního řízení, jehož předmětem byl platební výměr na spotřební daň.

¹⁸ Lhůta pro stanovení daně se staví pouze po dobu jednoho ze stádií trestního řízení, kterým je trestní stíhání. Časový úsek, po který lhůta neběží, začíná okamžikem zahájení trestního stíhání a končí právní moci rozsudku, případně jiného rozhodnutí ve věci samé. Trestní stíhání přitom nutně nemusí být vedeno proti daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se jedná. Rozhodný je vztah trestního stíhání ke konkrétní dani. Daňový řád s komentářem a judikaturou autorů JUDr. Matyášové a spol., 2 aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015, str. 541)

¹⁹ Za den odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci je třeba považovat den, kdy je písemnost odeslána oddělením mezinárodní spolupráce GŘC

k. podstatnému zkrácení lhůty pro stanovení daně. I v této situaci by měl mít správce daně dostatečný časový prostor pro provedení daňové kontroly.

(2) Současně je třeba zdůraznit, že stavení lhůty **nezakládá vždy překážku v pokračování řízení, resp. neodůvodňuje pasivitu správce daně**. Vždy je třeba zohlednit důvody stavení i konkrétní skutkový stav.²⁰ Za situace, kdy ke stavení lhůty došlo na základě **úkonu jiného orgánu** (např. zahájení trestního stíhání), **není rozumného důvodu v daňovém řízení nepokračovat**.²¹ Naopak, pokud je výsledek jiného řízení pro daňové řízení nezbytný, nemůže být pasivita správci daně účinně vytýkána.

(3) Dojde-li k některému úkonu dle ustanovení § 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.

***Příklad 15:** Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 1.4.2020. Dne 1.6.2018 nastává stavení lhůty. Dne 1.8.2018, tedy v době stavení lhůty je zahájena daňová kontrola. Dne 1.6.2019 končí stavení lhůty. Po ukončení stavení lhůty správce daně (tj. od 2.6.2019) připočte správce daně 3 roky. Lhůta pro stanovení daně tak uplyne dne 2.6.2022.*

Čl. 16

Účinky úkonů zakládajících prodloužení lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu v době jejího stavení

(1) S ohledem na časovou podmínku úkonů prodloužujících lhůtu pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, bude prodloužení lhůty o jeden rok přicházet v úvahu pouze tehdy, pokud ke stavení lhůty došlo v posledních 12 měsících dosavadní lhůty pro stanovení daně.

(2) Dojde-li k některému úkonu dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy je lhůta pro stanovení daně stavena, přičemž ke stavení došlo v posledních 12 měsících běhu dosavadní lhůty pro stanovení daně, dojde k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok od konce lhůty vypočtené po jejím stavení.

(3) Dojde-li k některému úkonu dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy je lhůta pro stanovení daně stavena, přičemž ke stavení došlo dříve než v posledních 12 měsících běhu dosavadní lhůty pro stanovení daně, k prodloužení lhůty pro stanovení daně nedochází. 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 ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu.

²⁰ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 206/2017-39 ze dne 9. listopadu 2017 „i. v případě, že prekluzivní lhůta v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci neběží, správce daně může činit jiné procesní úkony (odesílat žádosti o mezinárodní spolupráci jiným členským státům, zahájit daňovou kontrolu, provést místní šetření atd.)“.

²¹ Nastanou-li okolnosti předvídané v tomto ustanovení, prekluzivní lhůta neběží vůbec, její běh se staví po celou dobu prováděného úkonu či řízení. Je tomu tak proto, že je správnímu orgánu dočasně odejmut předmět řízení z dispozice (správní spis se nachází u soudu a další postup ve věci je závislý na výsledku soudního řízení); tento důvod pro pozastavení běhu prekluzivních lhůt je logický a srozumitelný. (Komentář k ustanovení § 148 odst. 4 autorů JUDr. Baxa a spol.)

Příklad 16: Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 1.4.2020. Dne 1.5.2019 dochází ke stavení lhůty dle ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu. V posledních 12 měsících dosavadní lhůty pro stanovení daně je dne 1.2.2020 podáno dodatečné daňové přiznání. Dne 1.3.2020 končí stavení lhůty. Správce daně nejprve provede výpočet lhůty po stavení (tj. od 2.3.2020 připočte 11 měsíců, které zbývaly do jejího konce). Dosavadní lhůta pro stanovení daně by po stavení uplynula dne 2.2.2021. K tomuto datu se připočte jeden rok z důvodů podání dodatečného daňového přiznání. Prodloužená lhůta pro stanovení daně tak uplyne dne 2.2.2022.

Příklad 17: Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 1.4.2020. Dne 1.3.2019 nastává stavení lhůty. Dne 1.5.2019 je vydána výzva k podání dodatečného daňového tvrzení. Dne 1.6.2019 končí stavení lhůty. Správce daně provede výpočet lhůty po stavení (tj. od 2.6.2019 připočte 13 měsíců, které zbývají do jejího konce). Lhůta pro stanovení daně uplyne dne 2.7.2020.

Čl. 17

Kombinace úkonů zakládajících přerušení a prodloužení lhůty pro stanovení daně v době jejího stavení

Dojde-li v době stavení lhůty nejprve k úkonu podle ustanovení § 148 odst. 2 a poté i k úkonu podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, připočte se celá nová délka lhůty pro stanovení daně po ukončení stavení lhůty (tj. přerušení lhůty podle ustanovení § 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).

Příklad 18: Lhůta pro stanovení daně by měla uplynout dne 1.4.2020. Dne 1.6.2018 nastává stavení lhůty. Dne 1.5.2019 je podáno dodatečné daňové tvrzení. Dne 20.5.2019 je zahájena daňová kontrola. Dne 1.6.2019 končí stavení lhůty. Po ukončení stavení lhůty (tj. od 2.6.2019) připočte správce daně 3 roky. Lhůta pro stanovení daně uplyne dne 2.6.2022.

ČÁST ŠESTÁ ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

Čl. 18

Zrušovací ustanovení

Zrušují se:

- _____
- b) _____
- _____.

Čl. 19

Účinnost

Tato MI nabývá účinnosti dnem následujícím po dni vyhlášení ve Věstníku CS.

plk. JUDr. Jana Jarešová, Ph.D.
ředitelka odboru
odbor 30 – Právní
Generální ředitelství cel