

CELNÍ SPRÁVA ČR

Generální ředitelství cel

Metodická informace č. : 10 / 2025

Věc: Procesní aspekty postupu k odstranění pochybností

Vyhlášeno ve Věstníku CS č. 20/ 2025	č.j. 17713/2025-900000-21030
Referent: Mgr. Cafourek, JUDr. Hortová	Počet příloh: 0
Datum schválení 22/05/2025	Účinnost: 27/05/2025

OBSAH

Část první – Úvodní ustanovení	2
Čl. 1 Předmět a účel úpravy	2
Čl. 2 Právní předpisy	2
Část druhá – Postup k odstranění pochybností v daňovém řízení	2
Čl. 3 Daňové řízení	2
Čl. 4 Povaha a smysl postupu k odstranění pochybností	3
Čl. 5 Volba mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou	4
Schéma volby procesního postupu po podání daňového tvrzení	5
Čl. 6 Zahájení postupu k odstranění pochybností	5
Čl. 7 Průběh postupu k odstranění pochybností	8
Čl. 8 Ukončení postupu k odstranění pochybností.....	10
Čl. 9 Přejít do daňové kontroly	13
Schéma průběhu ukončení postupu k odstranění pochybností.....	14
Čl. 10 Rozhodnutí o stanovení daně	14
Schéma povinnosti odůvodnit rozhodnutí o stanovení daně.....	15
Čl. 11 Obrana daňového subjektu v souvislosti s postupem k odstranění pochybností a s rozhodnutím o stanovení daně	16
Část třetí – Postup k odstranění pochybností v registračním řízení.....	19
Čl. 12 Registrační řízení	19
Čl. 13 Postup k odstranění pochybností v registračním řízení	19
Čl. 14 Rozhodnutí v registračním řízení	21
Schéma registračního řízení při postupu k odstranění pochybností.....	22
Část čtvrtá – Závěrečná ustanovení.....	23
Čl. 15 Účinnost	23

ČÁST PRVNÍ ÚVODNÍ USTANOVENÍ

Čl. 1

Předmět a účel úpravy

(1) Tato metodická informace (dále jen „**MI**“) podává právní výklad institutu postupu k odstranění pochybností (dále také „**POP**“), který orgány Celní správy České republiky (dále jen „**správce daně**“) využívají při správě daní (na správu cel se MI nevztahuje), a vybraných souvisejících procesních postupů. Předmětem MI není POP v povolovacím řízení, který je upraven jiným vnitřním aktem řízení.

(2) Účelem MI je sjednotit výklad správců daně v procesních aspektech POP a poskytnout správcům daně konkrétní vodítka pro aplikační praxi tak, aby bylo z jejich strany možné předcházet sporům v procesní oblasti a soustředit se na oblast hmotněprávní. Právní názory vyjádřené v MI proto reflektují ustálenou judikaturu soudů ve správním soudnictví, zejména Nejvyššího správního soudu (dále jen „**NSS**“).

Čl. 2

Právní předpisy

Relevantními právními předpisy pro předmět úpravy jsou zejména:

- a) zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“ nebo „**DŘ**“),
- b) zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o SPD**“),
- c) zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZPZL**“),
- d) zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZPHM**“),
- e) zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o SVR**“),
- f) zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**SŘS**“).

ČÁST DRUHÁ POSTUP K ODSTRANĚNÍ POCHYBNOSTÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

Čl. 3

Daňové řízení

Správa daní ve smyslu § 1 odst. 2 DŘ v sobě zahrnuje různé druhy řízení, přičemž stěžejním je daňové řízení (vedle daňového řízení náleží do správy daní např. registrační řízení, povolovací řízení, řízení o zajištění vybraných výrobků, řízení o zajištěných vybraných výrobcích, řízení o závazném posouzení). Daňové řízení se skládá z dílčích řízení (§ 134 DŘ) a trvá v latentní podobě po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy ve vztahu k nalézacímu řízení do uplynutí lhůty pro stanovení daně a ve vztahu k placení daní do uplynutí lhůty pro placení daně.¹

¹ PAPOUŠKOVÁ, Z. IN: JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, str. 432, ISBN 978-80-7380-639-2.

Čl. 4

Povaha a smysl postupu k odstranění pochybností

(1) POP je upraven v § 89 a § 90 DŘ a v rámci správy daní je zařazen mezi kontrolní postupy. POP lze charakterizovat jako ucelený soubor úkonů, který správce daně fakultativně využívá především v rámci nalézacího daňového řízení² (POP tedy představuje určitou část řízení) a který je „krátký, rychlý a jednoduchý“. Jde o důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit v blízké časové posloupnosti, pokud k prověření daňové povinnosti daňového subjektu zvolí tento postup.

(2) Z důvodové zprávy k DŘ³ vyplývá, že POP má sloužit zejména k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže správci daně vzniknou konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. POP má sloužit k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností konkrétně vyjádřených. POP nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, protože pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola⁴ (dále také „DK“).

(3) Smyslem POP je rychlé objasnění konkrétní pochybnosti správce daně, která brání řádnému stanovení daně (tj. brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření / doměření daně). Cílem POP je tedy přispět k zjištění a stanovení daňové povinnosti ve správné výši. POP nicméně není „malou“ DK a neslouží k prověřování výše daně bez konkrétních pochybností.

(4) Postup, kdy správce daně vyvine úsilí odstranit svou pochybnost mimo POP (např. telefonickým hovorem s daňovým subjektem, emailovou komunikací, protokolovaným ústním jednáním, místním šetřením), je souladný s daňovým řádem s ohledem na zásadu přiměřenosti, zdrženlivosti a spolupráce. Takovým postupem ale nesmí být daňový subjekt krácen na svých právech, tzn. nepodaří-li se pochybnost správci daně odstranit tímto „neformalizovaným“ postupem, je nutné zahájit POP bez zbytečných průtahů⁵. Podaří-li se pochybnost správci daně odstranit tímto „neformalizovaným“ postupem, je na místě konkludentně vyměřit / doměřit daň, přičemž rozhodnutí o stanovení daně se neodůvodňuje a neoznamuje daňovému subjektu.

Nutno však dodat, že úřední osoba správce daně není oprávněna konkludentně vyměřit / doměřit daň poté, kdy daňový subjekt sdělí, že v daňovém přiznání uvedl nesprávné údaje (nelze tímto způsobem měnit a opravovat údaje tvrzené daňovým subjektem v daňovém přiznání). V takovém případě je na místě zpravidla zahájit POP, případně lze rovnou přistoupit k nekonkludentnímu vyměření / doměření daně (tj. výše daně se odchyluje od daně původně tvrzené daňovým subjektem v daňovém tvrzení) formou vydání rozhodnutí o stanovení daně, které je nutno řádně odůvodnit a oznámit daňovému subjektu, a to tehdy, když daňový subjekt předloží důkazní prostředky, které prokazují výši daně nebo jiné údaje dostatečně věrohodné.

(5) Podle důvodové zprávy k DŘ *„samotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním*

² K pojmu nalézací řízení viz § 134 odst. 3 písm. a) a odst. 4 DŘ. POP má své místo také v rámci registračního řízení, o čemž bude pojednáno v části třetí této MI.

³ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. (Poslanecká sněmovna, volební období 2006-2010, sněmovní tisk č. 685/0, www.psp.cz), dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503> (dále jen „**důvodová zpráva k DŘ**“).

⁴ Rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 – 52, č. 2729/2013 Sb. NSS.

⁵ Má-li daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet (daňovým odpočtem je např. vracení daně podle zákona o SPD), správce daně již není povinen zahájit POP do 30 dnů ode dne podání daňového tvrzení (nejdříve však od posledního dne lhůty pro podání daňového tvrzení). Správce daně je však povinen postupovat tak, aby minimalizoval riziko vzniku úroku z daňového odpočtu dle § 254a DŘ.

případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4).“

(6) Daňový řád explicitně nestanoví maximální lhůtu, po kterou může POP trvat, ale lze vyvodit, že úmyslem zákonodárce bylo upravit postup tak, aby trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován⁶, což je v souladu se zásadou rychlosti řízení. Správce daně je tedy sice omezen lhůtou pro stanovení daně, ale nutno zdůraznit, že pokud z daňového tvrzení vyplývá, že má daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet, náleží daňovému subjektu při splnění zákonných podmínek úrok z daňového odpočtu dle § 254a DŘ⁷.

(7) POP nemá žádným způsobem vliv na lhůtu pro stanovení daně. Naproti tomu se zahájením DK je dle § 148 odst. 3 daňového řádu spojeno přerušení této lhůty a její opakovaný běh. Po podání dodatečného daňového tvrzení na základě výzvy správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení lze však POP použít, aniž to má vliv na účinky takové výzvy na lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) DŘ,⁸ resp. účinky výzvy 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 výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ. Rovněž samotné podání dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně prodlužuje tuto lhůtu o 1 rok.⁹

Příklad: podá-li daňový subjekt na výzvu dle § 145 odst. 2 DŘ dodatečné daňové tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok i tehdy, zahájí-li správce daně k dodatečnému daňovému tvrzení POP a doměří-li daň v jiné výši, než v jaké ji tvrdil daňový subjekt.

Čl. 5

Volba mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou

(1) Smyslem DK¹⁰ je prověřit i bez konkrétní pochybnosti ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností daňového subjektu, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňového subjektu, přičemž smyslem POP je „jen“ objasnit konkrétní pochybnost, která brání řádnému vyměření / doměření daně.

(2) Správce daně má omezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. POP musí správce daně využívat v případech, kde je jeho použití přiléhavé (zejména pokud nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností), a nesmí jej volně

⁶ LICHNOVSKÝ, O. § 90. IN: LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R.; NOVÁKOVÁ, P.; KOSTOLANSKÁ, E.; ROZEHNAL, T. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, str. 329, ISBN 978-80-7400-604-3.

⁷ „Úrok z daňového odpočtu vzniká ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto daňové tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení, převedení nebo použití daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.“

⁸ Rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, čj. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS.

⁹ K prodloužení, přerušení a stavení lhůty pro stanovení daně viz metodická informace č. 1/2020.

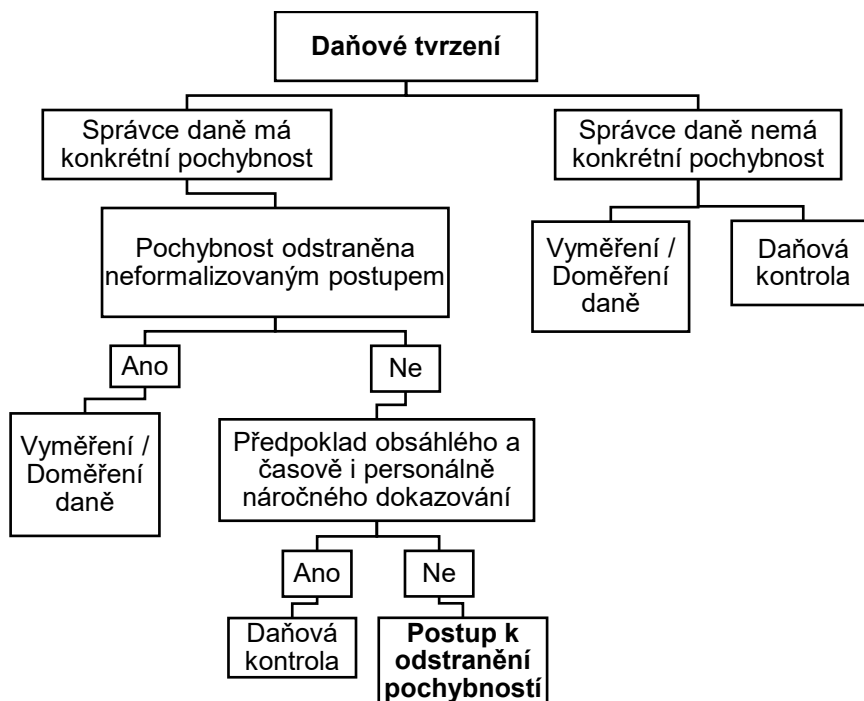
¹⁰ K tomu srovnej § 85 odst. 1 DŘ a body 26 a 27 rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS.

zaměřovat s DK¹¹ (zejména správce daně nesmí přistoupit k POP tehdy, nemá-li konkrétní pochybnost).

(3) Za situace, kdy správce daně po vyhodnocení daňového tvrzení daňového subjektu již ví, že POP nebude postačovat a že by nevedl k dosažení cíle správy daní, nic správci daně nebrání zahájit DK namísto vydání výzvy k odstranění pochybností.¹² Tedy zvolí-li správce daně k prověření správnosti tvrzené daně před vyměřením nebo doměřením daně mechanismus DK, aniž před tím aktivoval POP, nevybočí tím při dodržení základních zásad správy daní ze zákonných mantinelů.¹³

(4) Rozhodujícím kritériem pro volbu procesního postupu je zejména to, zda správce daně předpokládá obsáhlé a časově i personálně náročné dokazování; pokud ano, je na místě zahájit DK. Naproti tomu má-li správce daně pouze konkrétní dílčí pochybnosti a nepředpokládá-li složité dokazování, je nutné zvolit v souladu se zásadou zdrženlivosti, přiměřenosti a hospodárnosti řízení POP, který je pojímán jako „krátký, rychlý a jednoduchý“ postup. Nemá-li však správce daně konkrétní pochybnosti a zároveň považuje za nutné prověřit daňové tvrzení daňového subjektu, je nutné zvolit DK.

Schéma volby procesního postupu po podání daňového tvrzení:



Čl. 6

Zahájení postupu k odstranění pochybností

(1) Podle § 89 odst. 1 DŘ správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění pochybností tehdy, má-li konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení¹⁴ nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.

(2) POP je postupem, který se vztahuje k obsahovým „nedostatkům“ (přesněji pochybnostem) nejčastěji daňového tvrzení. Pokud správce daně shledá v daňovém

¹¹ Rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS.

¹² Rozsudek KS v Ostravě ze dne 20. 2. 2014, čj. 22 A 123/2013 - 27, č. 3140/2015 Sb. NSS.

¹³ Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS.

¹⁴ Daňovým tvrzením je ve smyslu § 1 odst. 4 DŘ řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení.

tvrzení formální nedostatky, je na místě aplikovat postup dle § 74 DŘ a vyzvat daňový subjekt k odstranění vad podání. Jedná se o rozdílné instituty, které nelze zaměňovat. Obsahové nedostatky daňového tvrzení nelze řešit postupem dle § 74 DŘ a opačně formální nedostatky daňového tvrzení nelze řešit POP dle § 89 DŘ.

Příklad: podá-li fyzická osoba v listinné podobě daňové přiznání, které není podepsané ve smyslu § 71 odst. 2 DŘ, je nutné podatele vyzvat ve smyslu § 74 DŘ. Rovněž je-li osoba povinna činit podání datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a neučiní-li takové podání ve stanoveném formátu nebo struktuře, je nutné podatele vyzvat dle § 74 daňového řádu.

(3) POP z podstaty věci nelze zahájit tehdy, pokud správce daně již daň ve vztahu k podanému daňovému tvrzení za konkrétní zdaňovací období vyměřil či doměřil. Realizace POP přichází v úvahu pouze před vyměřením / doměřením daně tvrzené za konkrétní zdaňovací období v podaném daňovém tvrzení.

Příklad: pokud je daň doměřena na základě „prvního“ dodatečného daňového tvrzení a daňový subjekt podá „druhé“ dodatečné daňové tvrzení, o jehož správnosti má správce daně pochybnosti, pak v této situaci lze zahájit POP.

(4) POP se vede k podanému daňovému tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem (tedy přestože se POP vede primárně k pochybnosti týkající se daňového tvrzení, lze vést samostatně POP i k podání, které není daňovým tvrzením).

Příklad: správce daně vyzve daňový subjekt k podání řádného daňového přiznání podle § 145 odst. 1 DŘ. Daňový subjekt správci daně podáním sdělí, že mu daňová povinnost nevznikla a že daňové přiznání z tohoto důvodu nepodá (z pohledu správce daně lze takové podání považovat za tvrzení daně ve výši 0 Kč). Jedním (nikoli však jediným) z následujících možných postupů správce daně je zahájení POP ve vztahu k podání DS (jde o „jinou písemnost předloženou daňovým subjektem“ ve smyslu § 89 odst. 1 DŘ), v jehož rámci bude vedeno dokazování o výši daně. Nesprávným postupem by ale bylo zahájení POP tehdy, pokud by daňový subjekt byl neaktivní a nepodal jakékoli podání (daňové tvrzení nebo jinou písemnost).

(5) Pochybnost správce daně musí být konkrétní (musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody), ale nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.¹⁵ Naproti tomu pochybností se rozumí i případ, kdy správce daně má v rukou silné důkazy, na základě nichž lze s vysokou pravděpodobností, ne-li dokonce s praktickou jistotou, očekávat závěr o nesprávnosti tvrzení daňového subjektu.¹⁶

(6) Výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím ve smyslu § 101 a § 102 DŘ, musí obsahovat veškeré zákonné náležitosti a musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná. Důležitým aspektem je především kvalitní formulace pochybností ve výroku výzvy. Uplatňuje se rovněž teorie jediné výzvy, tzn. k jednomu nalézacímu vyměřovacímu / doměřovacímu řízení může být vydána pouze jediná výzva dle § 89 DŘ, která POP zahajuje. Není přípustné vydání souhrnné výzvy k několika nalézacím řízením, tedy ke každému nalézacímu řízení musí být vydána samostatná výzva.

¹⁵ Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS.

¹⁶ Rozsudek NSS ze dne 25. 1. 2017, čj. 4 Afs 182/2016 – 18.

Příklad: daňový subjekt podá zároveň více daňových přiznání k uplatnění nároku na vrácení daně za různá zdaňovací období, přičemž správce daně má pochybnost o všech daňových přiznáních. V takovém případě musí správce daně ke každému daňovému přiznání vydat samostatnou výzvu k odstranění pochybností; případně lze zahájit jednu DK, která bude prováděna společně pro více daňových řízení (§ 85 odst. 4 DŘ).

(7) Správce daně je povinen ve výzvě, resp. v jejím výroku konkrétně stanovit, v čem pochybnost spočívá, zda tedy v kritériu správnosti, průkaznosti, úplnosti či pravdivosti, kdy je nutné zvolit alespoň jedno z těchto čtyř kritérií, případně i všechna kritéria, a to podle konkrétního případu. Nesprávný je však postup, kdy správce daně automaticky ve výzvě uvede všechna uvedená kritéria bez zohlednění konkrétního případu. Rovněž je nesprávným postupem zaměňování výroku rozhodnutí a jeho odůvodnění (např. správce daně ve výrokové části uvádí popis podmínek, za kterých dochází obecně ke vzniku nároku na vrácení daně, obsáhle popisuje skutečnosti zjištěné při místním šetření, které zamlžují vyjádření vlastní pochybnosti, apod.).

Příklad dostatečně formulovaného výroku výzvy k odstranění pochybností, kdy pochybnosti a související úvahy lze blíže rozvést v odůvodnění:

Celní úřad pro ... (dále jen „správce daně“), který je věcně a místně příslušný podle § 6 a § 8 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a podle § 1 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

vyzývá

obchodní společnost ..., se sídlem ..., DIČ: ... (dále jen „daňový subjekt“)

ve věci řádného daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období ..., které bylo podáno dne ... a zaevidováno pod č.j. ..., k odstranění níže uvedených pochybností o správnosti a průkaznosti podaného daňového přiznání.

Správce daně má pochybnost:

- o nakoupeném množství topných olejů, neboť údaje z předložených dokladů o prodeji (doklady č. ...) se neshodují s údaji vykázanými v evidenci o nákupu,
- o prokazatelném množství spotřebovaných topných olejů, resp. o průkaznosti evidence o spotřebě topných olejů, neboť při místním šetření u daňového subjektu na adrese ... dne ... bylo zjištěno, že nádrž topného zařízení není vybavena průtokoměry nebo jinými měřidly a že daňový subjekt skutečnou spotřebu odhaduje.

Správce daně stanovuje daňovému subjektu lhůtu k odstranění pochybností v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

(8) Pochybnosti musí správce daně vyjádřit v souladu s § 89 odst. 2 DŘ způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností. Bude-li vyjádření pochybností nesrozumitelné, neurčité či nejasné, stěžlí může daňový subjekt povinnost stanovenou ve výzvě plnohodnotně splnit a pochybnosti odstranit.

(9) V souladu s § 102 odst. 3 DŘ je vhodné, aby správce daně v odůvodnění výzvy rozvedl své úvahy o pochybnostech uvedených ve výroku výzvy, pokud tím přispěje k větší srozumitelnosti výzvy. Na druhou stranu jsou-li pochybnosti objektivně jasné, určité a srozumitelné již z výroku výzvy, není nezbytně nutné v odůvodnění výzvy tyto opakovat nebo je nepřiměřeným způsobem rozvádět. Jde o posouzení okolností konkrétního případu (ad hoc).

(10) Správce daně je povinen ve výzvě, resp. v jejím výroku daňovému subjektu stanovit lhůtu k odstranění pochybností (jedná se o pořádkovou, správcovskou lhůtu), která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučit jej o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty. Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně ve smyslu § 36 DŘ o prodloužení lhůty k odstranění pochybností stanovené ve výzvě nebo ve smyslu § 37 DŘ o navrácení uvedené lhůty v předešlý stav.

Následkem spojeným s neodstraněním pochybností je možnost správce daně dle § 90 odst. 4 DŘ stanovit daň podle pomůcek, neposkytl-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností. Při stanovení daně podle pomůcek je nutno respektovat podmínky uvedené v § 98 DŘ, resp. stanovit daň podle pomůcek lze při kumulativním splnění tří podmínek:

- 1) daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností,
- 2) v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování,
- 3) daň lze pomocí pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě.

Z uvedeného vyplývá, že stanovení daně dokazováním má obecně přednost před stanovením daně podle pomůcek a že jestliže je možné stanovit daň dokazováním (správce daně disponuje důkazními prostředky, na jejichž základě lze prokázat daňově relevantní skutečnosti), není možné stanovit daň podle pomůcek.

(11) K zahájení POP dochází oznámením výzvy k odstranění pochybností, tj. řádným doručením rozhodnutí nebo seznámením příjemce s obsahem rozhodnutí jiným prokazatelným způsobem.

Čl. 7

Průběh postupu k odstranění pochybností

(1) Oznámením výzvy k odstranění pochybností dochází k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ¹⁷, avšak pouze za předpokladu, že je výzva jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná. Správce daně v podstatě vyčkává, zda daňový subjekt zareaguje na výzvu ve stanovené lhůtě a zda unese své důkazní břemeno.

Přestože je daňový subjekt povinen ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních, nelze opomíjet důkazní břemeno správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Pokud daňový subjekt unese v řízení své důkazní břemeno ohledně určité skutečnosti, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který následně kvalifikovaným způsobem prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

(2) V zásadě není v rámci POP na místě provádět úkony, které svou časovou a obsahovou náročností zjevně přesahují rámec POP. Jde zpravidla o mezinárodní spolupráci při správě daní, ale také o vyhledávání, předvolávání a vyslýchání svědků, ustanovování znalce apod. Pakliže správce daně dojde k závěru, že jsou takové úkony nutné pro to, aby daň mohla být dostatečně spolehlivě stanovena, a že tyto úkony budou trvat delší časový úsek, je nutné přejít do daňové kontroly.

¹⁷ „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“

(3) Na druhou stranu správce daně není v rámci POP „bezbranný“ a může provádět jakékoli úkony, které budou odpovídat rozsahu vyjádřených pochybností a které budou respektovat omezený časový rámec, který je pro POP charakteristický. Správce daně je totiž povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu. Proto správce daně může i v průběhu POP provádět místní šetření, opakovaně ústně jednat s daňovým subjektem, o čemž bude pořízen protokol, vyzývat povinné osoby k poskytnutí informací ve smyslu § 57 DŘ, případně i vyslechnout svědka/svědky, pokud bude z okolností případu vyplývat, že takový úkon zabere velmi krátký časový úsek apod.

Příklad: pokud daňový subjekt reaguje na výzvu k odstranění pochybností tak, že se telefonicky spojí se správcem daně a navrhne, aby se správce daně dostavil do jeho sídla a ohledal listiny a věci, které rozptýlí pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě, nic nebrání správci daně takové místní šetření provést.

Příklad: navrhne-li daňový subjekt výslech svědků, kteří jsou jeho zaměstnanci, a zároveň uvede, že zajistí jejich přítomnost v konkrétní den v blízké budoucnosti, nic nebrání správci daně takovému návrhu vyhovět a svědky vyslechnout. Nedařilo-li by se výslech svědků provést s ohledem na jejich nesoučinnost či nespolupráci daňového subjektu a výslech svědků by se stal časově náročnějším úkonem, bylo by nutné přejít do daňové kontroly.

(4) Po uplynutí správcem daně stanovené lhůty ve smyslu § 89 odst. 3 DŘ mohou nastat tyto situace:

- I. daňový subjekt na výzvu reagoval a pochybnosti správce daně odstranil,
- II. daňový subjekt na výzvu reagoval a pochybnosti správce daně neodstranil (zcela nebo zčásti),
- III. daňový subjekt na výzvu žádným způsobem nereagoval, tj. pochybnosti správce daně neodstranil (z podstaty věci je ani odstranit nemohl).

Příklad: o situaci, kdy daňový subjekt pochybnosti neodstranil, půjde také tehdy, souhlasí-li daňový subjekt s pochybnostmi správce daně, resp. s tím, že v daňovém přiznání uvedl daň v nesprávné výši. Přestože daňový subjekt se správcem daně souhlasí (resp. daňový subjekt souhlasí s tím, že daň bude vyměřena v jiné výši, než v jaké ji tvrdil v daňovém přiznání), musí být závěr správce daně v rámci POP takový, že daňový subjekt pochybnosti neodstranil, neboť daň bude stanovena v jiné výši, než ve které ji daňový subjekt tvrdil (daňový subjekt tedy neunesl své důkazní břemeno a neprokázal správnost svého prvotního tvrzení). V takové situaci nicméně není nutno aplikovat větu druhou § 90 odst. 2 DŘ (srov. čl. 8 odst. 4 MI).

(5) Za situace, kdy daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností reagoval, ale pochybnosti správce daně neodstranil, je možné přistoupit k vydání výzvy k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 DŘ, kterou správce daně opětovně přenesl na daňový subjekt důkazní břemeno (opět pouze za předpokladu, že je výzva k prokázání skutečností jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná). Opětovné vydání výzvy dle § 89 DŘ není přípustné. Správce daně by měl před vydáním výzvy k prokázání skutečností posoudit, zda by nebylo rychlejší a vhodnější odstranit přetrvávající pochybnosti jiným způsobem¹⁸, případně zda by nebylo vhodnější namísto vydání výzvy k prokázání skutečností přejít do daňové kontroly ve smyslu § 89 odst. 4 DŘ. Přesto je nutné připustit, že správce daně je oprávněn výzvu k prokázání skutečností v rámci POP vydat, ale zároveň je správce daně povinen respektovat povahu a smysl POP, tak jak byly uvedeny v čl. 4 a 5 této MI.

(6) Podá-li daňový subjekt v průběhu POP (tj. v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení) dodatečné daňové tvrzení, nedochází podle § 145a odst. 1 DŘ

¹⁸ Například telefonním hovorem s požadavkem na předložení dalších důkazních prostředků v určité lhůtě, protokolovaným ústním jednáním s daňovým subjektem, místním šetřením u daňového subjektu po předchozí telefonické dohodě apod.

k zahájení dalšího řízení (tzn. nelze ve vztahu k nově podanému dodatečnému daňovému tvrzení zastavit řízení). Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se bez dalšího využijí při stanovení daně (zohlední se v průběhu POP), pokud to stav řízení umožňuje.

(7) Reaguje-li daňový subjekt v průběhu POP podáním, kterým bere zpět své daňové přiznání, je možné zahájené řízení zastavit podle § 106 odst. 1 písm. a) DŘ, avšak pouze tehdy, pokud zákon zpětvzetí nevylučuje (např. tento postup lze aplikovat v řízení, jehož předmětem je uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 nebo § 57 zákona o SPD¹⁹). Vylučuje-li zákon zpětvzetí (např. jde o situaci, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání), je nutné vydat rozhodnutí o stanovení daně.

(8) Daňové řízení není vystavěno na zásadě koncentrace řízení. Lhůta dle § 89 odst. 3 DŘ je lhůta pořádková, která není propadná (tzn. s jejím uplynutím nezaniká právo daňového subjektu odstranit pochybnosti správce daně). Jestliže daňový subjekt reaguje po stanovení lhůty k odstranění pochybností, musí se správce daně podáním daňového subjektu věcně zabývat, resp. se zabývat tím, zda daňový subjekt pochybnosti odstranil, nebo neodstranil. Smysl lhůty k odstranění pochybností je ten, že pokud daňový subjekt ve lhůtě nereagoval a lhůta již uplynula, může správce daně přistoupit k postupu dle § 90 odst. 2 DŘ, tj. sdělit daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností, resp. že nedošlo k odstranění pochybností.

(9) S přihlédnutím ke lhůtám uvedeným v § 89 a § 90 DŘ, ke lhůtě pro fikci doručení dle § 47 odst. 2 DŘ a k určité době nutné pro posouzení věci správcem daně lze dojít k obecnému závěru, že není objektivní důvod pro to, aby POP trval déle než 4 měsíce ode dne jeho zahájení. Jestliže trvá POP déle, je nutné učinit neprodleně úkony směřující k jeho ukončení nebo zvážit přechod do DK.

Čl. 8

Ukončení postupu k odstranění pochybností

(1) K ukončení POP nedochází vydáním rozhodnutí o stanovení daně, ale dochází k němu dřívějším okamžikem, a to:

- a) sepsáním a podepsáním úředního záznamu o konečném výsledku²⁰ a průběhu POP,
- b) při protokolovaném jednání s daňovým subjektem, v němž je popsán konečný výsledek a průběh POP,
- c) zahájením DK při přechodu z POP (viz čl. 9).

(2) Před přistoupením k ukončení POP je nutné posoudit, zda došlo, nebo nedošlo k odstranění pochybností. V případě, že pochybnosti přetrvávají, je nutno posoudit také to, zda se POP již nevymyká své povaze (v takovém případě je třeba přejít do DK). V návaznosti na toto posouzení se liší procesní postup správce daně.

(3) V případě, kdy **daňový subjekt** na výzvu reaguje a **pochybnosti správce daně odstraní**, správce daně postupuje podle § 90 odst. 1 DŘ a sepíše o průběhu (a výsledku) postupu k odstranění pochybností podle povahy svého úkonu úřední záznam nebo protokol²¹. V takové písemnosti je správce daně povinen uvést vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za odstraněné (§ 90 odst. 1 DŘ),

¹⁹ Uplatnění uvedených nároků na vrácení spotřební daně je oprávněním, nikoli povinností daňového subjektu, a je pouze na vůli daňového subjektu, zda uvedeného daňového benefitu využije, nebo nevyužije.

²⁰ Rozlišení mezi dosavadním a konečným výsledkem POP je třeba chápat ve vztahu k tomu, zda se jedná o prvotní verzi tohoto zjištění, anebo o verzi finální.

²¹ Protokol bude sepsován tehdy, bude-li s daňovým subjektem vedeno ústní jednání, v jehož rámci mu bude sdělen průběh a výsledek POP. Daňový řád nicméně nestanovuje správci daně povinnost projednat s daňovým subjektem výsledek POP ústně. Pokud daňový subjekt pochybnosti správce daně odstraní, jeví se hospodárnější a rychlejší ukončení POP úředním záznamem.

a také skutečnosti, které považuje za prokázané a které nikoli a na základě kterých důkazních prostředků (ve smyslu § 92 odst. 7 DŘ)²².

(4) V případech, kdy **daňový subjekt** sice **neodstraní pochybnosti správce daně**, ale plně souhlasí s pochybnostmi správce daně (**daňový subjekt „uzná své pochybení“**) a zároveň **mezi správcem daně a daňovým subjektem dojde k úplné shodě na výši daně** (jinými slovy výše daně je prokázána dostatečně věrohodně, nejsou nadále mezi správcem daně a daňovým subjektem pochybnosti o výši daně), postupuje správce daně podle § 90 odst. 1 DŘ a sepíše o průběhu (a výsledku) postupu k odstranění pochybností podle povahy svého úkonu úřední záznam nebo protokol a s touto písemností seznámí daňový subjekt (jde-li o úřední záznam, tak jej správce daně např. doručí spolu s rozhodnutím o stanovení daně); nedochází k aplikaci § 90 odst. 2 a daňovému subjektu není poskytnuta lhůta 15 dnů na podání návrhu na pokračování v dokazování s ohledem na základní zásady správy daní a s ohledem na skutečnost, že výše daně byla v daňovém řízení prokázána dostatečně věrohodně.

(5) V případech, kdy **daňový subjekt** na výzvu reaguje nebo ve stanovené lhůtě nereaguje a **neodstraní pochybnosti správce daně** (resp. je neodstraní vůbec nebo je odstraní zčásti) a **výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně**, správce daně postupuje takto:

- I. **Správce daně sdělí daňovému subjektu dosavadní výsledek POP** ve smyslu § 90 odst. 2 DŘ, resp. sdělí, že nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně. K takovému sdělení může dojít ústně v rámci protokolovaného jednání nebo zasláním písemného sdělení (nehledě toho, zda je taková písemnost označena jako úřední záznam, sdělení apod.) daňovému subjektu. Správce daně je ve sdělení povinen uvést soubor poznatků zjištěných v rámci kontrolního postupu, případně uvést důvody přetrvávajících pochybností. Ve sdělení tedy správce daně uvede, které skutečnosti má za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků, dále uvede, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce (jde o obecné požadavky na dokazování). **Správce daně je při sdělování dosavadního výsledku POP také povinen poučit daňový subjekt o právu podat návrh na pokračování v dokazování, viz bod II.**
- II. **Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů** (jde o pořádkovou, zákonnou lhůtu) ode dne, kdy byl seznámen²³ s dosavadním výsledkem POP, **podat návrh na pokračování v dokazování** spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

²² Tento požadavek má praktický dopad, neboť pokud správce daně prověřuje v rámci POP určité skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, je v zásadě povinen prověřit tyto skutečnosti „napoprvé“, resp. je povinen k prověření vynaložit patřičné úsilí podložené odborností a profesionalitou. V tomto směru lze citovat z rozsudku NSS ze dne 18. 11. 2010, čj. 5 Afs 8/2010 – 138: „Pokud správce daně uznal oprávněnost nároku na odpočet daně z deklarovaného plnění, nemohla být již tato otázka znovu posuzována v rámci daňové kontroly následně provedené. Následnému a novému přezkoumání brání překážka věci pravomocně rozhodnuté. Nikoliv tak vytýkáci řízení jako celek, ale prověřování a rozhodnutí ohledně konkrétní daňově relevantní skutečnosti vytvořilo překážku věci pravomocně rozhodnuté. Předmětná obchodní transakce byla ze strany správce daně již jednou prověřována a bylo o ní rozhodnuto s předpokladem, že při prvním prověřování této okolnosti bylo postupováno s patřičným úsilím, odborností a profesionalitou za účelem zjištění všech podstatných skutečností. (Jinou otázkou je možnost změny pravomocně vyměřené daňové povinnosti za použití mimořádných opravných prostředků.)“

²³ Seznámením je třeba rozumět oznámení dosavadního výsledku POP, tj. doručení písemného sdělení nebo zaprotokolování ústního jednání, při němž je daňový subjekt seznámen s obsahem dosavadního výsledku POP.

III. **Nepodá-li daňový subjekt** v zákonné lhůtě **návrh na pokračování v dokazování** spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, správce daně může postupovat dvojím způsobem. Správce daně zpravidla přistoupí k vydání rozhodnutí o stanovení daně bez zbytečných průtahů²⁴, nicméně správce daně může také učinit úkony k zahájení DK, pokud shledá důvody k pokračování v dokazování za účelem, aby byla daň zjištěna a stanovena ve správné výši. Ve vztahu k prvému postupu lze doporučit, aby byl před vydáním rozhodnutí o stanovení daně sepsán úřední záznam o konečném výsledku POP, v němž je kromě skutečností uvedených ve sdělení o neodstranění pochybností uvedeno a rozvedeno také to, že bylo řádně postupováno dle § 90 odst. 2 DŘ a že daňový subjekt návrh na pokračování v dokazování nepodal (pokud správce daně úřední záznam neseíše, ale přistoupí rovnou k vydání rozhodnutí o stanovení daně, které řádně odůvodní, nejedná se o nesprávný procesní postup).

IV. **Podá-li daňový subjekt** v zákonné lhůtě nebo po uplynutí zákonné lhůty (zmeškání zákonné lhůty nemá za následek zánik práva podat návrh na pokračování v dokazování), ale ještě před vydáním rozhodnutí o stanovení daně, **návrh na pokračování v dokazování** spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, správce daně musí posoudit důvodnost takového návrhu, resp. dojít k závěru, zda shledává nebo neshledává důvody k pokračování v dokazování. Pokud by daňový subjekt podal takový návrh až po vydání rozhodnutí o stanovení daně, je na místě zvážit posouzení takového podání podle skutečného obsahu ve smyslu § 70 odst. 2 DŘ jako odvolání. Nemá-li takové podání veškeré náležitosti odvolání dle § 112 odst. 1 DŘ, je na místě vyzvat daňový subjekt k doplnění podání ve smyslu § 112 odst. 2 DŘ.

a) Pokud **správce daně neshledá důvody k pokračování v dokazování**, přistoupí k vydání rozhodnutí o stanovení daně, a to do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, nebo k vydání rozhodnutí o zastavení řízení podle § 90 odst. 5 DŘ²⁵. Opět lze doporučit postup, kdy je před vydáním rozhodnutí o stanovení daně sepsán úřední záznam nebo protokol²⁶ o konečném výsledku POP, v němž správce daně mimo skutečností uvedených ve sdělení o neodstranění pochybností uvede to, že bylo postupováno dle § 90 odst. 2 DŘ a že daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, a důvody, pro které správce daně nepovažuje za nutné pokračovat v dokazování, a dále se správce daně vypořádá s návrhy a námitkami daňového subjektu (pokud správce daně úřední záznam neseíše, ale přistoupí rovnou k vydání rozhodnutí o stanovení daně, které řádně odůvodní, nejedná se o nesprávný procesní postup). Důvodem pro nepokračování v dokazování je mimo jiné to, pokud daňový subjekt navrhuje pokračovat v dokazování, ale nenavrhone provedení dalších důkazních prostředků. Dalšími důvody pro nepokračování v dokazování jsou

²⁴ Analogicky k § 90 odst. 3 DŘ lze za lhůtu bez zbytečných průtahů považovat pořádkovou lhůtu 15 dnů, která počne běžet ode dne, kdy daňovému subjektu uplynula lhůta pro podání návrhu na pokračování v dokazování.

²⁵ Ustanovení § 90 odst. 5 DŘ lze pojímat jako oprávnění správce daně rozhodnout o zastavení řízení, pokud nedošlo k odstranění pochybností ohledně skutečnosti, která nemá vliv na výši daně. Takový postup je namístě např. tehdy, podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené (§ 141 odst. 4 DŘ), přičemž daňový subjekt neprokáže správnost dodatečně tvrzených údajů. Postup podle § 90 odst. 5 DŘ bude namístě také tehdy, pokud rozhodnou písemností, ke které se vede POP, není daňové tvrzení, ale jde o jinou písemnost předloženou daňovým subjektem.

²⁶ V tomto případě by správce daně předloženému subjektu po podání návrhu na pokračování v dokazování v rámci ústního jednání sdělil výsledek POP a odůvodnil, proč neshledává důvody k pokračování v dokazování. Důsledkem takového postupu by bylo to, že se za odůvodnění považuje protokol o projednání výsledku POP v souladu s § 147 odst. 3 DŘ.

obecně: 1) navrhovaný důkaz, resp. tvrzená skutečnost nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, 2) důkaz nedisponuje vypovídací potenciál – není s to ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, 3) nadbytečnost důkazu – tvrzená skutečnost již byla v řízení ověřena nebo vyvrácena.²⁷ Specifickým případem pro nepokračování v dokazování je také situace, kdy daňový subjekt v návrhu na pokračování v dokazování uvede relevantní informace a tyto důkazně podloží, čímž pochybnosti správce daně odstraní.

Příklad: sepsání úředního záznamu bude zpravidla namísto tehdy, pokud daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování a předloží relevantní důkazní prostředky, kterými pochybnosti správce daně zcela rozptýlí, čímž dojde v této fázi (tj. při pokračování v POP) k odstranění pochybností. Správce daně sepíše úřední záznam o průběhu POP, ve kterém mimo jiné POP úplně popíše a uvede, co jej vedlo ke změně názoru oproti prvotnímu sdělení o neodstranění pochybností. Správce daně je nicméně povinen řádně odůvodnit rozhodnutí o stanovení daně.

- b) Pokud **správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování**, je oprávněn pokračovat v rámci POP (zejména tehdy, pokud je dán předpoklad jednoduchého a krátkého dokazování) nebo zahájit DK v souladu s § 89 odst. 4 DŘ. Pokud správce daně pokračuje v POP, další průběh bude zachycen prostřednictvím opakovaného použití § 90 odst. 1 DŘ, tj. v rámci protokolu nebo úředního záznamu.

Čl. 9

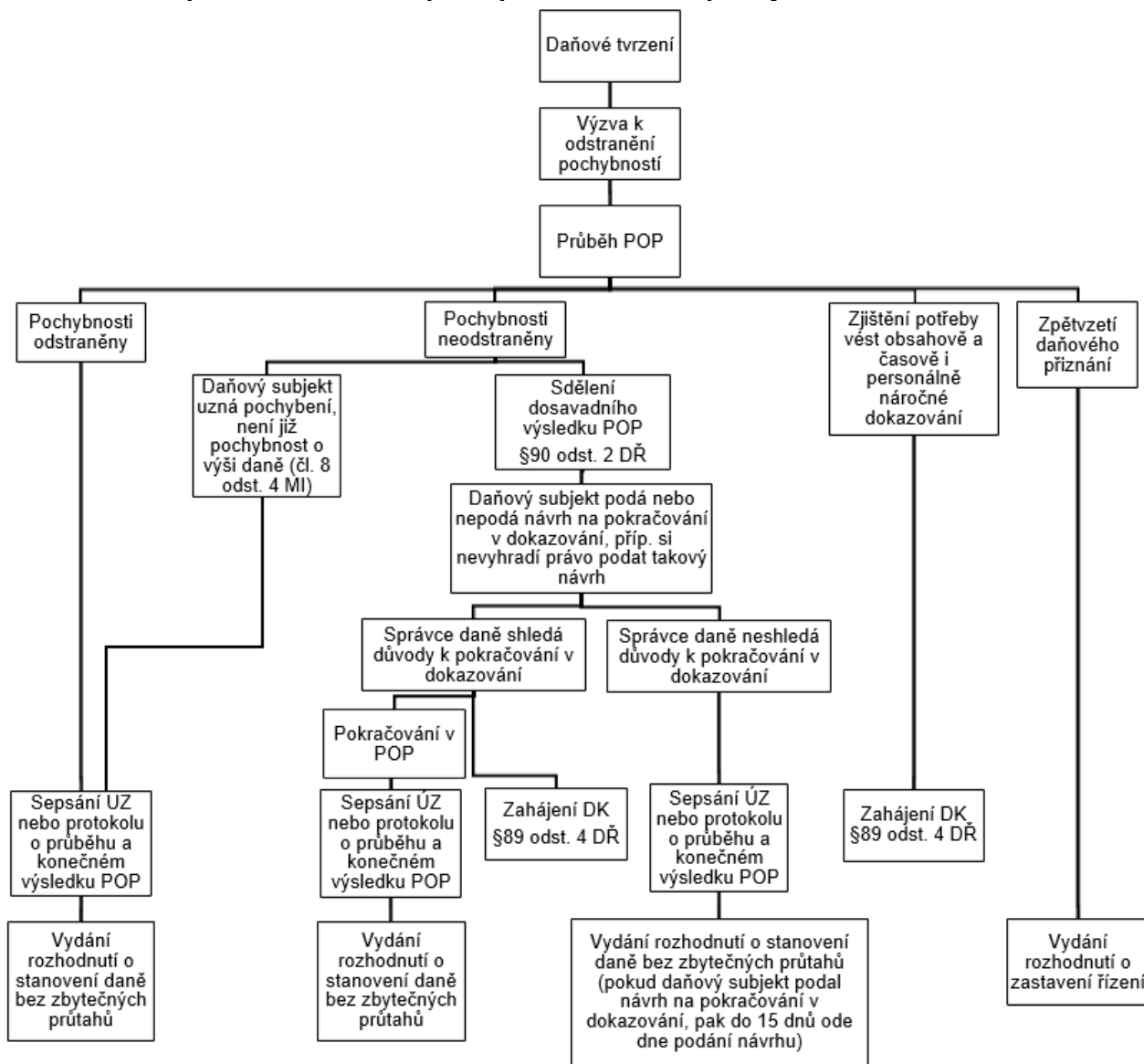
Přechod do daňové kontroly

- (1) Podle § 89 odst. 4 DŘ je správce daně oprávněn zahájit za účelem odstranění pochybností DK, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny (tzn. DK může být zahájena v širším rozsahu oproti pochybnostem správce daně nebo oproti probíhajícímu POP).
- (2) Zahájením DK je dosavadní POP ze zákona (ex lege) ukončen, není zapotřebí žádného formálního kroku (není proto namísto sepisovat úřední záznam o ukončení POP nebo POP protokolárně ukončovat).
- (3) Přejít z POP do DK lze v jakékoli fázi průběhu POP, resp. prakticky kdykoli to správce daně uzná za vhodné (tzn. i před, nebo po realizaci postupu dle § 90 odst. 2 DŘ), přičemž musí být respektovány základní zásady správy daní, zákaz svévole a povaha obou kontrolních postupů (viz čl. 4 a 5 této MI).
- (4) Správce daně by měl vždy přejít z POP do DK tehdy, pokud dojde k závěru, že dosavadní průběh řízení již překračuje rámec POP²⁸, a to z důvodu potřeby obsáhlého a časově i personálně náročného dokazování.

²⁷ K otázce oprávněnosti zamítnutí návrhu na provedení důkazu lze poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09.

²⁸ Rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61.

Schéma průběhu ukončení postupu k odstranění pochybností:



Čl. 10

Rozhodnutí o stanovení daně

(1) **Výroková část:** správce daně je povinen uvést výrok²⁹ s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a u platebních povinností také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena, a lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, je povinen uvést uplatnění tohoto postupu ve výroku rozhodnutí.³⁰

(2) **Odůvodnění:** přestože obecně platí, že neodchyluje-li se stanovená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, rozhodnutí o stanovení daně se neodůvodňuje³¹, pokud byl zahájen a proveden POP, je správce daně povinen vždy rozhodnutí o stanovení daně odůvodnit³². V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede důvody výroku a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Je-li daň

²⁹ Výrokem je vlastní rozhodnutí správce daně o stanovení konkrétní daně v určité výši konkrétnímu daňovému subjektu, a to za určité zdaňovací období nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.

³⁰ § 98 odst. 1 věta poslední DŘ.

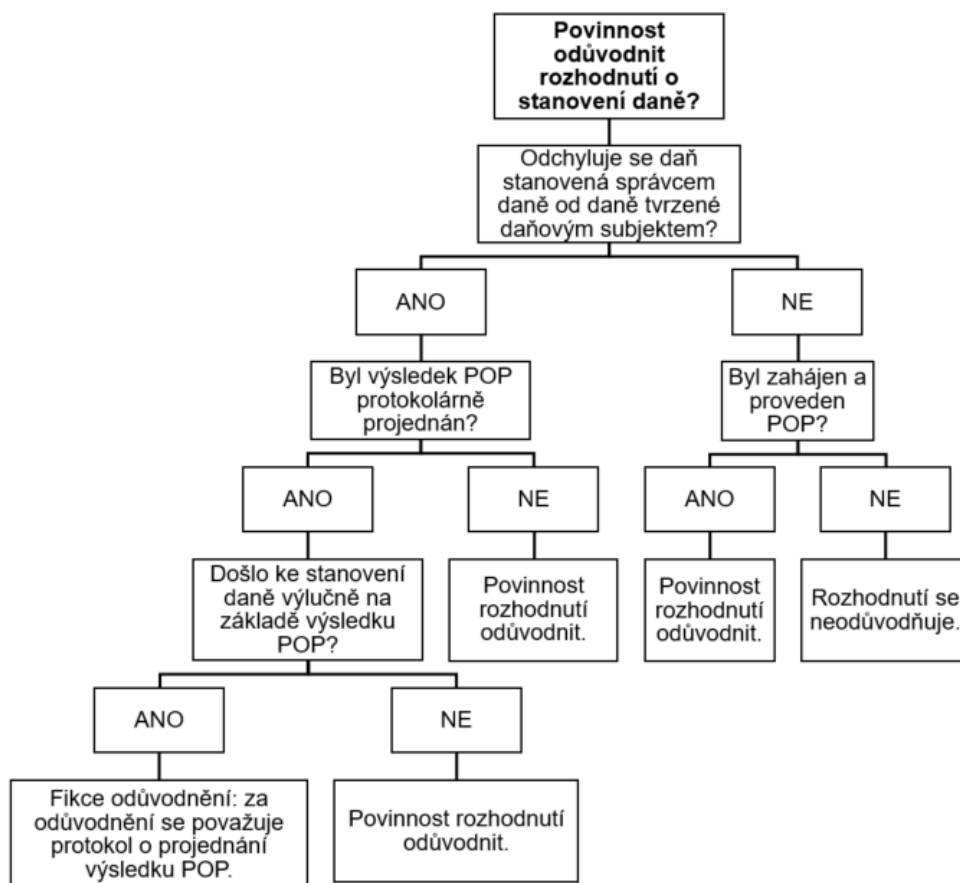
³¹ § 147 odst. 2 DŘ.

³² Viz Baxa, J.; Dráb, I.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. II. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, str. 841 a 842.

stanovena dokazováním, uvede správce daně v odůvodnění také skutečnosti, které má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.

(3) Z povinnosti správce daně odůvodnit rozhodnutí o stanovení daně je stanovena v § 147 odst. 3 DŘ výjimka, resp. je stanovena **právní fikce odůvodnění**. Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledků POP, považuje se za odůvodnění protokol o projednání výsledku POP. Této právní fikce lze ale využít pouze tehdy, pokud je výsledek POP projednáván s daňovým subjektem protokolární formou. Vzhledem k tomu, že daňový řád nestanovuje jako podmínku ukončení POP projednání výsledku, je na úvaze správce daně (s přihlédnutím k okolnostem daného případu), zda s daňovým subjektem výsledek projedná (a uplatní právní fikci odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně), či zda přistoupí k vydání rozhodnutí o stanovení daně bez ústního projednání výsledku POP (v takovém případě zmíněnou právní fikci užít nelze a rozhodnutí musí obsahovat řádné a úplné odůvodnění). V případě, kdy bude užito právní fikce, je nutné klást na obsah protokolu o projednání výsledku POP stejné obsahové požadavky jako na odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, viz předchozí odstavec.

Schéma povinnosti odůvodnit rozhodnutí o stanovení daně:



(4) **Poučení:** správce daně je povinen poučit daňový subjekt ve smyslu § 102 odst. 1 písm. f) DŘ, zda je možné proti rozhodnutí podat řádný opravný prostředek, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se řádný opravný prostředek podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Platí, že odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně (tj. platebnímu výměru nebo dodatečnému platebnímu výměru), které je vydáno po postupu k odstranění pochybností, je vždy (bez dalšího) přípustné³³. Odvolání se podává ve lhůtě do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí

³³ Srov rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2020, sp. zn. 1 Afs 313/2019 – 83: „Proti platebnímu výměru vydanému poté, kdy v návaznosti na podání dodatečného daňového přiznání zahájil správce daně

o stanovení daně, a to i před doručením tohoto rozhodnutí. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Přestože odvolání nemá ve smyslu § 109 odst. 5 DŘ odkladný účinek, rozhodnutí o stanovení daně se nestane vykonatelné ve smyslu § 103 odst. 2 DŘ tehdy, neuplyne-li lhůta k plnění stanovená ve výroku (tj. daň se nestane splatnou)³⁴.

(5) **Lhůta pro vydání rozhodnutí:** pokud daňový subjekt v rámci POP pochybnosti správce daně neodstraní a následně správce daně vyhodnotí návrh daňového subjektu na pokračování v dokazování tak, že neshledá důvody k pokračování v dokazování, je správce daně povinen vydat rozhodnutí o stanovení daně do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování (jedná se o pořádkovou lhůtu). Pokud daňový subjekt v rámci POP pochybnosti odstraní, měl by správce daně vydat rozhodnutí bez zbytečných průtahů (přestože není zákonem stanovená konkrétní lhůta, analogicky se nabízí aplikace výše uvedené pořádkové lhůty 15 dnů, která počne běžet ode dne, kdy objektivně došlo k odstranění pochybností).

(6) **Oznamování rozhodnutí:** každé rozhodnutí o stanovení daně, které je vydáno po POP, je nutné daňovému subjektu oznámit,³⁵ tj. řádně rozhodnutí doručit nebo seznámit příjemce s obsahem rozhodnutí jiným prokazatelným způsobem.

Čl. 11

Obrana daňového subjektu v souvislosti s postupem k odstranění pochybností a s rozhodnutím o stanovení daně

(1) Cílem tohoto článku je nastítnit možnou obranu daňového subjektu v souvislosti s POP, se kterou se může správce daně v praxi setkat (nehledě toho, zda je obrana procesně nebo věcně oprávněná nebo neoprávněná), a charakterizovat adekvátní reakci správce daně. Jedná se o možnou obranu formou podání odvolání, stížnosti, podnětu na ochranu před nečinností, žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.

(2) **Odvolání proti výzvě k odstranění pochybností:** výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím ve smyslu § 101 DŘ, proti kterému není v souladu s § 109 odst. 2 DŘ přípustné odvolání. Pokud daňový subjekt podá proti výzvě k odstranění pochybností podání označené jako odvolání, je na místě posoudit takové podání podle skutečného obsahu v souladu s § 70 odst. 2 DŘ³⁶. Je-li obsahem podání projev vůle směřující proti zahájení POP, je na místě posoudit podání jako stížnost a prošetřit takovou stížnost v režimu § 261 DŘ. Neposoudí-li správce daně podání jako stížnost, ale posoudí-li podání jako odvolání,³⁷ je třeba zastavit odvolací řízení podle § 113 odst. 1 písm. c) DŘ. Zároveň je nutné posoudit, zda se jedná, nebo nejedná o tzv. „multipodání“³⁸ daňového subjektu, jehož součástí je vyjádření nebo předložení důkazních prostředků (či jejich

u daňového subjektu postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu, je přípustné odvolání i tehdy, pokud se doměřená daň neodchyluje od daně dodatečně tvrzené v tomto daňovém přiznání.“

³⁴ Srovnej § 139 odst. 3 DŘ a § 143 odst. 5 DŘ. Splatnost daně je stanovena v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci (nikoli ode dne oznámení) rozhodnutí o stanovení daně.

³⁵ Srovnej § 140 odst. 1 uprostřed DŘ a § 144 odst. 1 uprostřed DŘ.

³⁶ V této souvislosti je třeba dodat, že správce daně by obecně neměl určitému a srozumitelnému úkonu daňového subjektu přikládat jiný než podatelem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlet“ nebo činit závěry z jeho obsahu nevyplývající, což vyplývá z rozsudku NSS ze dne 14. 10. 2005, čj. 7 Afs 71/2005, č. 819/2006 Sb. NSS.

³⁷ V případě pochybností o tom, zda je podání dle obsahu odvoláním nebo stížností, doporučujeme posuzovat podání jako stížnost, neboť takové posouzení šetří práva daňového subjektu a zaručuje mu ochranu formou prošetření stížnosti, na rozdíl od „pouhého“ zastavení odvolacího řízení.

³⁸ Za „multipodání“ lze považovat podání, které obsahuje více úkonů podatele (např. podatel v jednom podání vznese stížnost proti zahájení POP a zároveň požádá o potvrzení bezdlužnosti a požádá o vrácení vratitelného přeplatku). Takové „multipodání“ je nutné rozčlenit na jednotlivá podání a každým se samostatně zabývat, resp. jej vyřídit v souladu s právními předpisy.

navržení) a kterými daňový subjekt věcně reaguje na pochybnosti uvedené ve výzvě k odstranění pochybností; pokud ano, je třeba zhodnotit, zda došlo k odstranění pochybností zcela nebo zčásti, případně zda pochybnosti přetrvávají, a následně pokračovat v probíhajícím POP v souladu se zásadou hospodárnosti řízení.

Příklad: podání daňového subjektu obsahuje stížnost proti zahájení POP a zároveň vyjádření daňového subjektu spolu s důkazními prostředky, které zcela odstraňují pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě k odstranění pochybností. V takovém případě správce daně posoudí podání podle obsahu jako: 1) stížnost podle § 261 DŘ, 2) reakci na výzvu k odstranění pochybností. Stížnost bude prošetřena v režimu § 261 DŘ a správce daně bezodkladně vyrozumí stěžovatele o výsledku šetření a případných opatřeních přijatých k nápravě. Jelikož po zhodnocení obsahu podání došlo zároveň k odstranění pochybností správce daně, sepíše správce daně o průběhu POP úřední záznam (nepřistoupí-li k ústnímu jednání s daňovým subjektem, o němž by byl sepsán protokol) a vydá rozhodnutí o stanovení daně. V takovém případě není nezbytně nutné, aby stížnost byla vyřízena před vydáním rozhodnutí o stanovení daně.

(3) **Stížnost:** daňový subjekt je oprávněn podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu tohoto správce daně v souladu s § 261 DŘ, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Správce daně je povinen prošetřit relevantní skutečnost a vyřídit stížnost do 60 dnů ode dne, kdy byla podána. V aplikační praxi se správce daně může setkat se stížnostmi, která směřuje proti výzvě k odstranění pochybností, proti jednotlivým úkonům v POP (např. proti provedení místního šetření bez vědomí daňového subjektu, proti výsledku svědků apod.), proti hodnocení důkazů správcem daně, případně se jedná o opakovanou stížnost, která je obsahově totožná s dříve podanou a vyřízenou stížností.

- I. **Stížnost proti výzvě k odstranění pochybností** je v zásadě přípustná, pokud směřuje proti procesním pochybením (zejména proti nedostatečnému vymezení pochybností správce daně), neboť jde o postup správce daně, a proto je třeba zkoumat důvodnost či nedůvodnost stížnosti. Pokud je stížnost shledána důvodnou (alespoň částečně) a vytýkané vady je možné z podstaty věci odstranit, je možné zjednat nápravu např. dalším dialogem vedeným v rámci POP (např. konkretizovat pochybnosti vyjádřené ve výzvě).
- II. **Stížnost proti jednotlivým úkonům v POP** je v zásadě přípustná, neboť směřuje proti postupu správce daně, a proto je třeba zkoumat její důvodnost či nedůvodnost (např. pokud stížnost směřuje proti dlouhotrvajícímu a složitému dokazování v rámci POP, které vybočuje z jeho rozsahu, je možné shledat stížnost důvodnou a zjednat nápravu formou přechodu do daňové kontroly). Od takové situace je třeba odlišit situaci, kdy stížnost směřuje proti myšlenkovému procesu správce daně, neboť taková stížnost je nepřípustná.
- III. **Stížnost proti myšlenkovému procesu správce daně**, tj. proti tomu, jak správce daně hodnotí důkazy, a proti závěru správce daně o tom, že některý důkazní prostředek provede či neprovede a proč, je nepřípustná, neboť stížnost nesměřuje proti postupu správce daně nebo proti chování jeho úřední osoby. Jedná se totiž o myšlenkový proces správce daně, který nelze napadnout stížností, ale lze jej napadnout až v odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně. Naproti tomu je v rámci dokazování přípustná stížnost proti procesnímu postupu opatřování a provádění důkazů, tj. zejména hodnocení způsobu, jakým byly důkazy opatřeny³⁹.

³⁹ Například zda byl daňový subjekt řádně a včas vyrozuměn o konání svědecké výpovědi, zda bylo daňovému subjektu umožněno klást svědkovi otázky apod.

- IV. **Opakovanou stížnost** proti postupu správce daně nebo chování jeho úřední osoby, která vytyká tytéž nedostatky jako stížnost již dříve podaná a vyřízená, je nutno shledat nepřipustnou v souladu s procesní zásadou ne bis in idem, tj. ne dvakrát v téže věci (samozřejmě nejedná-li se o žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 DŘ, která je přípustná). Pokud stěžovatel podává opakovaně stále dokola tytéž stížnosti a je tak zřejmé jeho obstrukční, či jinak zneužívající jednání, správce daně nemusí po vyřízení první z tohoto důvodu nepřipustné stížnosti o vyřízení každé další obsahově totožné (a rovněž z uvedeného důvodu nepřipustné) stížnosti stěžovatele vyrozumívat. Nutno ale připomenout, že je vždy třeba vyhodnotit, zda podaná „opakovaná stížnost“ není svým obsahem žádost o prošetření stížnosti. Rovněž pokud se stížnost opakuje jen v některých částech, ale uvádí nové důvody nebo napadá jiný důvod, není v takové části stížnost nepřipustná z důvodu opakovanosti.

(4) **Ochrana před nečinností:** daňový subjekt je za podmínek uvedených v § 38 DŘ oprávněn dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně na ochranu před nečinností. Obdrží-li správce daně takové podání, postoupí jej v souladu s § 75 DŘ nejbližší nadřízenému správci daně (pokud je prvostupňovým správcem daně celní úřad, je nejbližší nadřízeným správcem daně Generální ředitelství cel, resp. Odbor 24 správních činností), který podnět prověří a následně přikáže zjednání nápravy nebo podnět odloží. Žaloba proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 SŘS není přípustná.⁴⁰

(5) **Ochrana před nezákonným zásahem:** žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. SŘS je přípustnou obranou proti POP. Podá-li daňový subjekt takovou žalobu, správce daně v probíhajícím POP nadále pokračuje a vede nalézací daňové řízení v souladu se zásadou hospodárnosti řízení (správce daně nevyčkává na rozhodnutí soudu); to neplatí, uloží-li soud formou předběžného opatření dle § 38 SŘS správci daně povinnost zdržet se veškerých úkonů směřujících k vyměření / doměření daně za konkrétní zdaňovací období do doby rozhodnutí o žalobě. Jestliže soud vysloví, že zahájení a provádění POP bylo nezákonným zásahem, jsou důkazní prostředky použitelné pro rozhodnutí o stanovení daně tehdy, pokud v rámci takového postupu nebyl daňový subjekt zkrácen na svých právech a důkazní prostředky byly získány v souladu se zákonem, resp. rozhodnutí o stanovení daně není bez dalšího nezákonné jen z toho důvodu, že byl nezákonným shledán POP.

(6) **Odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně:** rozhodnutí o stanovení daně je vydáváno v rámci nalézacího řízení poté, co je POP již ukončen. Proti rozhodnutí o stanovení daně, byl-li po podání daňového tvrzení zahájen POP, je odvolání vždy přípustné (viz čl. 10 odst. 4). V odvolání daňový subjekt může namítat mimo jiné i nezákonnost výzvy k odstranění pochybností, jakož i nezákonnost navazujících úkonů. Je úlohou správce daně ve smyslu § 113 DŘ a odvolacího orgánu ve smyslu § 114 a násl. DŘ, aby napadené rozhodnutí o stanovení daně přezkoumal. Pokud daňový subjekt nebyl zkrácen na svých právech (tj. jeho práva byla zachována v podobě, v jaké by mu náležela v rámci zákonného POP) a důkazní prostředky byly v rámci POP získány v souladu se zákonem, pak takové důkazní prostředky jsou obecně použitelné pro dokazování a rozhodnutí o stanovení daně není nezákonné jen z tohoto důvodu, že byl nezákonným shledán POP.

⁴⁰ Viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014-26, č. 3199/2015 Sb. NSS, rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS.

ČÁST TŘETÍ

POSTUP K ODSTRANĚNÍ POCHYBNOSTÍ V REGISTRAČNÍM ŘÍZENÍ

Čl. 12

Registrační řízení

(1) Registrační řízení představuje typ řízení, které náleží do správy daní a které je odlišné od řízení daňového.⁴¹ Právní úprava registračního řízení je obecně upravena v části třetí, hlavě první daňového řádu (§ 125 - § 131 DŘ).

(2) Rozhodnutí o registraci (nebo i vydání povolení v rámci povolovacího řízení) má konstitutivní, nebo deklaratorní charakter⁴², přičemž tento charakter je třeba posuzovat individuálně u jednotlivých typů řízení. Deklaratorní povahu má registrační řízení plátce daně podle zákona o SPD⁴³ a plátce daně podle části 45. až 47. zákona o SVR. Konstitutivní povahu má povolovací řízení podle zákona o SPD, povolovací řízení podle zákona o SVR, registrační řízení osoby nakládající se zvláštním minerálním olejem a osoby skladující surový tabák podle zákona o SPD, dále registrační řízení distributora lihu a osoby povinné značit líh podle ZPZL a registrační řízení distributora pohonných hmot podle ZPHM.⁴⁴

(3) Daňový subjekt stíhá i v registračním řízení břemeno tvrzení a břemeno důkazní. V registračním řízení se uplatní právní úprava dle § 92 DŘ s výjimkou odst. 2 a 4, které se vztahují ke správnému zjištění a stanovení daně.⁴⁵ Daňový subjekt tedy prokazuje skutečnosti, které je povinen uvést v přihlášce k registraci nebo v oznámení o změně registračních údajů (prokazuje správnost a úplnost takových údajů, jakož i jejich pravdivost).

Čl. 13

Postup k odstranění pochybností v registračním řízení

(1) POP v registračním řízení je postup, který je komplexně upraven v § 128 DŘ, a proto se nepoužije ani subsidiárně postup dle § 89 a § 90 DŘ. Zákon o SPD, zákon o SVR, ZPZL, ZPHM neupravují POP v rámci registračního řízení jinak. POP představuje určitý úsek registračního řízení.

(2) Podle § 128 odst. 1 DŘ správce daně prověří údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci nebo v oznámení o změně registračních údajů a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje vysvětlil,

⁴¹ Účel registračního (a i povolovacího) řízení je především evidenční nebo evidenčně-povolovací, přičemž účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

⁴² „Daňověprávní teorie řeší otázku, zda rozhodnutí o registraci má konstitutivní či deklaratorní charakter. Konstitutivní charakter rozhodnutí znamená, že až rozhodnutím jako takovým dochází ke vzniku, změně nebo zániku subjektivních práv a povinností daňového subjektu. To znamená, že daňový subjekt se až od účinnosti rozhodnutí o registraci (ex nunc) stává plátcem či poplatníkem daně a vzniká mu konkrétní daňová povinnost. V případě deklaratorních účinků rozhodnutí o registraci se jedná o situaci, kdy daňovému subjektu daňová povinnost vznikla už naplněním konkrétních okolností předvídaných v jednotlivých daňových zákonech (ex tunc) a registrace je pouze potvrzením těchto skutečností.“ NOVOTNÁ, M.; JORDANOVÁ, K.; KRUPÍČKOVÁ, L.; ŠOTNÍK, J. Daňové řízení. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, str. 52-53. ISBN 978-80-7400-730-9.

⁴³ Není-li splněna registrační povinnost dle § 4 odst. 2 zákona o SPD, nemá taková skutečnost vliv na vznik daňové povinnosti a vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit.

⁴⁴ Neregistruje-li se osoba jako distributor lihu, má tato skutečnost vliv na možnost této osoby distribuovat líh, resp. taková osoba není k takové činnosti oprávněna ve smyslu § 41 odst. 1 ZPZL se všemi právními důsledky.

⁴⁵ Tento závěr lze podpořit rozsudkem NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 9 Afs 216/2018 – 47.

doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a zároveň stanoví lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen tak učinit.

(3) POP se vždy vztahuje k podání daňového subjektu, kterým je přihláška k registraci anebo oznámení o změně registračních údajů. Bez uvedených druhů podání není možné POP zahájit. POP je možné zahájit až tehdy, kdy správce daně má formálně bezvadné podání, tj. pokud má podání formální vady, je na místě postupovat podle § 74 DŘ (postup dle § 128 DŘ se vztahuje až k obsahovým vadám podání).

Příklad: učiní-li fyzická osoba přihlášku k registraci v listinné podobě, která není podepsána ve smyslu § 71 odst. 2 DŘ, je nutné podatele vyzvat ve smyslu § 74 daňového řádu. Rovněž je-li osoba povinná činit podání datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a neučiní-li takové podání ve stanoveném formátu nebo struktuře, je nutné podatele vyzvat dle § 74 daňového řádu.

(4) POP rovněž není možné aplikovat tehdy, vzniknou-li pochybnosti následně po skončení registračního řízení.

V takovém případě je na místě postupovat v zásadě třemi způsoby:

- 1) vyzvat daňový subjekt ke splnění povinností vyplývajících z § 127 DŘ rozhodnutím vydaným dle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 78 odst. 3 písm. a) DŘ,
- 2) vydat rozhodnutí o registraci nebo o zrušení registrace z moci úřední na základě § 129 odst. 3 písm. a) nebo b) DŘ, pokud poklady postačující k vydání rozhodnutí,
- 3) provést změny v registračních údajích dle § 129 odst. 4 DŘ, pokud podklady postačují k provedení změny údajů.

(5) Dále je třeba dodat, že v návaznosti na to, které údaje považuje správce daně za nesprávné nebo neúplné, je na místě se před zahájením POP nejprve pokusit doplnit nebo zpřesnit registrační údaje z dostupných interních a externích zdrojů, případně se pokusit o neformální kontakt s daňovým subjektem v souladu se zásadou spolupráce a hospodárnosti řízení.

(6) Pochybnost správce daně o registračním údaji musí spočívat buď v kritériu správnosti nebo úplnosti, případně v obou kritériích.

(7) Správce daně musí pochybnost vyjádřit ve výzvě k odstranění pochybností takovým způsobem, aby daňový subjekt mohl údaje vysvětlit, doložit, popřípadě doplnit nebo změnit. Registrační údaj je v podání obsažen pouze formou tvrzení (jde o dílčí údaj) a správce daně je povinen údaj, o kterém má pochybnosti, výslovně ve výzvě k odstranění pochybností označit a uvést ve stručnosti konkrétní pochybnost, ideálně i sdělit, jakým způsobem může daňový subjekt skutečnost prokázat. Právě proto, že registrační údaj je v přihlášce obsažen pouze formou tvrzení, neuvádí správce daně ve výzvě výčet okolností, které jej vedly k pochybnostem, v rozsahu obdobnému u výzvy k odstranění pochybností, která směřuje vůči souhrnnému údaji uvedenému v daňovém tvrzení. Platí tedy, že nelze obecně vztahovat všechny požadavky kladené na výzvu k odstranění pochybností, která směřuje vůči souhrnnému údaji v daňovém tvrzení, také na výzvu k odstranění pochybností v registračním řízení, která směřuje vůči určitému (a nijak komplexnímu) údaji. Registrační údaj může daňový subjekt zpravidla doložit vcelku jednoduchou a stručnou odpovědí.

Příklad: nevyplní-li daňový subjekt v přihlášce k registraci údaj o tom, ke které spotřební dani se chce registrovat, je namíste jej vyzvat k doplnění údajů ve smyslu § 128 daňového řádu (správce daně má pochybnost o úplnosti údajů uvedených v přihlášce k registraci).

(8) Výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím ve smyslu § 101 a § 102 DŘ, a proto musí obsahovat veškeré zákonné náležitosti a musí být jasná, určitá, srozumitelná

a splnitelná. Uplatňuje se teorie jediné výzvy (opakovanou výzvu k odstranění pochybností nelze v téže věci vydat i s ohledem účinky výzvy ve smyslu § 128 odst. 2 DŘ.). Proti výzvě není přípustné odvolání (§ 109 odst. 2 DŘ).

(9) Správce daně je povinen stanovit daňovému subjektu lhůtu k odstranění pochybností, přičemž tato lhůta by zpravidla neměla být kratší než 8 dnů ode dne doručení výzvy. Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé, přičemž tato kratší lhůta musí být odůvodněna (§ 32 odst. 2 a 3 DŘ). Lhůta uvedená v § 89 odst. 3 DŘ se pro POP v registračním řízení neuplatní.

(10) V § 128 odst. 2 DŘ jsou upraveny způsoby posuzování okamžiku podání přihlášky nebo oznámení, kdy jsou rozlišeny dvě situace. Vyhoví-li daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě, hledí se na přihlášku k registraci nebo na oznámení o změně registračních údajů jako podané bez vady v den původního podání. Vyhoví-li daňový subjekt výzvě až po uplynutí lhůty, považuje se přihláška k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů za podané tímto dnem, což je relevantní ve vztahu k běhu lhůty pro vydání rozhodnutí.

(11) Podá-li daňový subjekt další přihlášku dříve, než je ve věci prvotní přihlášky rozhodnuto, je tato další přihláška považována za změnu/doplnění předchozí přihlášky, přičemž obě přihlášky je nutno posuzovat jako jeden celek a o tomto celku vést celé řízení.

(12) Reaguje-li daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností, nicméně pochybnosti správce daně tím neodstraní, je na místě přetrvávající pochybnosti odstranit neformální komunikací (telefonicky, emailem), případně rozhodnout či provést změny registračních údajů v návaznosti na to, zda jsou, nebo nejsou naplněny podmínky pro registraci, zrušení registrace nebo změnu registračních údajů.

(13) Okamžik ukončení POP není explicitně daňovým řádem upraven a není ani nutné pro potřeby aplikační praxe jej vymezovat. Po postupu k odstranění pochybností (tj. po odstranění pochybností nebo po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k odstranění pochybností) správce daně přistoupí k rozhodnutí v registračním řízení.

Čl. 14

Rozhodnutí v registračním řízení

(1) Registrační řízení je nutno ukončit formalizovaným způsobem. O registraci, o zamítnutí registrace, o zrušení registrace a o zamítnutí žádosti o zrušení registrace správce daně rozhoduje formou rozhodnutí ve smyslu § 101 a § 102 DŘ. Změnu registračních údajů správce daně provádí podle § 129 odst. 4 DŘ pouze formou úředního záznamu (nehledě toho, zda tak činí na základě oznámení o změně registračních údajů nebo na základě vlastního zjištění).

(2) **Výroková část:** správce daně je povinen uvést výrok⁴⁶ s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a případně přidělit daňovému subjektu daňové identifikační číslo dle § 130 DŘ nebo uvést ostatní zákonné náležitosti⁴⁷.

(3) **Odůvodnění:** rozhodnutí se neodůvodňuje dle § 129 odst. 2 DŘ tehdy, rozhodne-li správce daně zcela v souladu s přihláškou k registraci, žádostí o zrušení registrace, oznámením o změně registračních údajů. V opačném případě, tj. pokud správce daně rozhodne odlišně od údajů uvedených v přihlášce k registraci, žádosti o zrušení

⁴⁶ Výrokem je vlastní rozhodnutí správce daně o registraci, o zrušení registrace, případně o zamítnutí registrace nebo žádosti o zrušení registrace konkrétního daňového subjektu ke konkrétní dani, a to od určitého dne.

⁴⁷ Viz např. § 23 ZPZL.

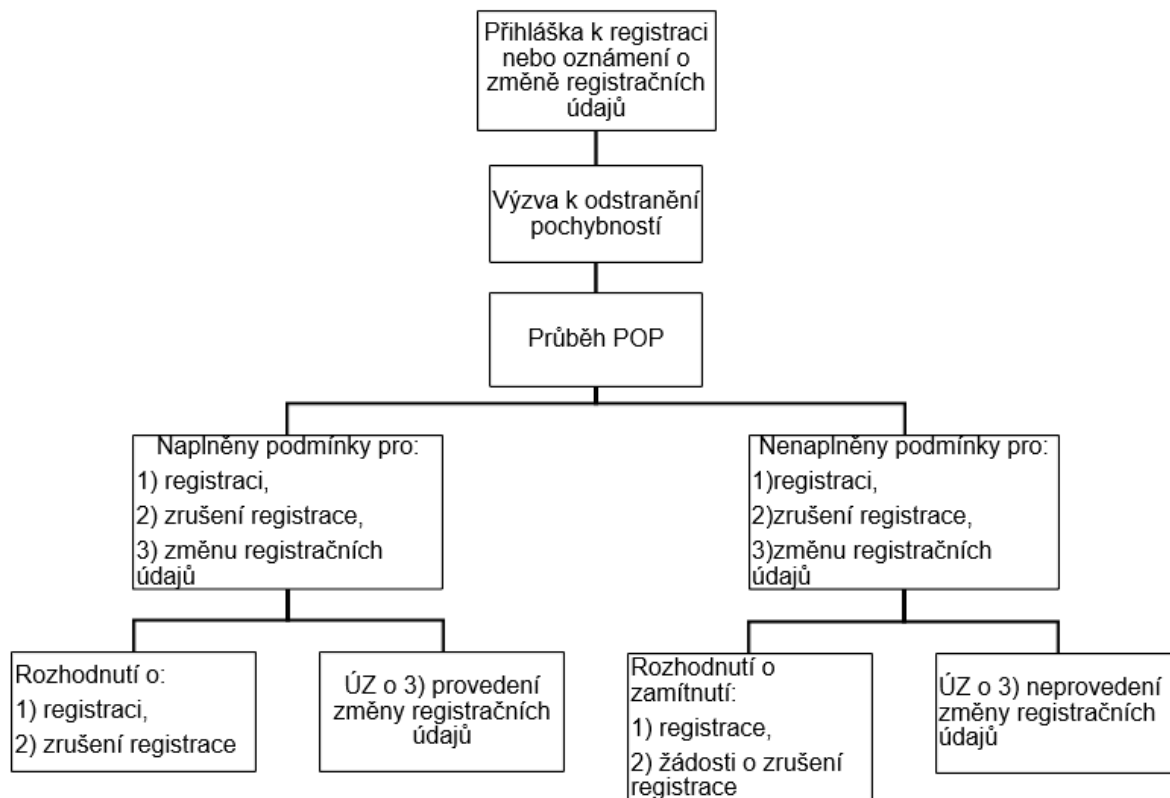
registrace, oznámením o změně registračních údajů, je nutné rozhodnutí řádně odůvodnit ve smyslu § 102 odst. 3 DŘ⁴⁸, a to v zásadě stručným, jasným a výstižným způsobem.

(4) **Poučení:** v rozhodnutí o registraci, o zrušení registrace, o zamítnutí registrace nebo o zamítnutí žádosti o zrušení registrace je správce daně povinen daňový subjekt poučit o právu podat řádný opravný prostředek do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí a o tom, u kterého správce daně se řádný opravný prostředek podává, spolu s upozorněním na vyloučení odkladného účinku. Úřední záznam o provedení změny registračních údajů neobsahuje poučení a není proti němu přípustné odvolání (proti provedení nebo neprovedení změny registračních údajů je přípustná stížnost podle § 261 DŘ).

(5) **Lhůta pro vydání rozhodnutí** o registraci činí 30 dnů ode dne podání přihlášky k registraci, žádosti o zrušení registrace nebo oznámení o změně registračních údajů (popřípadě ode dne odstranění vad přihlášky, žádosti nebo oznámení). Uplatní se pravidlo o stavení lhůty dle § 34 DŘ. Ve zvlášť složitých případech může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně⁴⁹ dle § 129 odst. 1 věta poslední DŘ.

(6) **Oznamování rozhodnutí:** každé rozhodnutí o registraci, o zrušení registrace, o zamítnutí registrace nebo o zamítnutí žádosti o zrušení registrace je nutné daňovému subjektu oznámit, tj. řádně rozhodnutí doručit nebo seznámit příjemce s obsahem rozhodnutí jiným prokazatelným způsobem. Úřední záznam o provedení změny registračních údajů není nutné daňovému subjektu oznamovat.⁵⁰

Schéma registračního řízení při postupu k odstranění pochybností:



⁴⁸ „V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.“

⁴⁹ Pokud je prvostupňovým správcem daně celní úřad, je nejbližší nadřízeným správcem daně Generální ředitelství cel, resp. Odbor 24 správních činností.

⁵⁰ Pokud správce daně změnu registračních údajů neprovede nebo změnu provede jinak, než jak ji oznámil daňový subjekt, je vhodné o tom daňový subjekt neformálně vyrozumět, případně i lze úřední záznam daňovému subjektu oznámit.

**ČÁST ČTVRTÁ
ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ**

**Čl. 15
Zrušovací ustanovení**

MI č. 1/2021 se zrušuje.

**Čl. 16
Účinnost**

(1) Tato MI nabývá účinnosti pátým dnem následujícím po dni vyhlášení ve Věstníku CS.

(2) Vzory písemností k této MI jsou dostupné na intranetových stránkách Oddělení metodiky daňového procesu Generálního ředitelství cel.

plk. JUDr. Jana Jarešová, Ph.D.
zástupkyně ředitele sekce a ředitelka odboru
odbor 21 – Právní
Sekce 2 právní a výkonu služby