



Sekce právní

Č. j.: 56921/21/7700-10123-051418

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

M E T O D I C K Ý P O K Y N

k aplikaci § 251 odst. 4 daňového řádu v souvislosti s § 145a daňového řádu

Předmětem metodického pokynu je aplikace § 251 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), v souvislosti s podáním dodatečného daňového tvrzení v již zahájeném řízení. Za účelem sjednocení postupu v dané situaci je vydáván tento metodický pokyn.

I. Uvedení situace

Podle ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z daně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. S účinností od 1. 1. 2021 je součástí daného ustanovení i věta: „**To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.**“

Vysvětlení, co je považováno za nepřípustné dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování, je upraveno v § 145a odst. 1 daňového řádu: „*Podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení.*“

Nepřípustné daňové tvrzení na daň nižší je rovněž upraveno v § 141 odst. 3 daňového řádu, nicméně toto ustanovení není z hlediska řešené problematiky resp. případného vzniku penále relevantní.

Předmětem řešení tedy je, zda existuje povinnost uhradit penále z daně tvrzené v nepřípustném dodatečném daňovém přiznání či dodatečném vyúčtování i v následujících situacích:

1. Je podáno dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování a ještě před tím, než dojde ke stanovení daně, a aniž by správce daně zahájil jakýkoli kontrolní postup ve vztahu k prvnímu dodatečnému daňovému tvrzení, je podáno další dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování. Nejedná se o případ opravného daňového přiznání či opravného vyúčtování.
2. Dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování je podáno po lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k jeho podání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Okamžikem uplynutí lhůty stanovené ve výzvě bylo zahájeno doměřovací řízení, daň bude sice vždy stanovena z moci úřední, ale správce daně ještě nezahájil před podáním tohoto nepřípustného tvrzení daňovou kontrolu, popř. neprováděl žádné dokazování nad rámec toho, co bylo podkladem pro vydání výše uvedené výzvy.

II. Metodické řešení

Poslední věta § 251 odst. 4 daňového řádu: „*To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.*“ **dopadá na veškeré případy podání dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování, které jsou dle daňového řádu považovány za nepřípustné.**

Při uplatňování penále podle § 251 daňového řádu je nezbytné provést správní úvahu o tom, zda není vyloučeno podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145a daňového řádu, přičemž samotné zahájení jakéhokoli kontrolního postupu či dokazování není pro účely uplatnění penále dle § 251 daňového řádu rozhodující. **Podmínkou liberace ze vzniku penále je podání přípustného dodatečného daňového tvrzení.**

Pokud je podáno nepřípustné dodatečné daňové tvrzení z důvodu probíhajícího vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, např. po marném uplynutí lhůty stanovené výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení, správce daně v něm uvedené údaje podle jejich relevance využije pro stanovení výsledné částky daňové povinnosti. V případě doměření daňové povinnosti s využitím informací z nepřípustného daňového tvrzení správce daně předepíše daňovému subjektu penále stanovené jen z části daně doměřené s využitím informací z tohoto nepřípustného daňového tvrzení a př. dalších netvrzených zjištění.¹

III. Odůvodnění

Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, k novelizovanému znění § 251 daňového řádu vyplývá, že „*liberace ze vzniku penále nenastane v případě, kdy daň je doměřena na základě údajů uvedených v nepřípustném daňovém tvrzení. Pojem „doměření na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování“ by bez tohoto explicitního dovětku při extenzivním výkladu mohl zahrnovat i situaci předvídanou v nově navrhovaném § 145a odst. 1 daňového řádu, podle něhož se údaje uvedené v nepřípustném daňovém tvrzení využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Takový extenzivní výklad by ovšem byl nesprávný a nežádoucí, neboť nepřípustnému daňovému tvrzení nelze přiznat stejné účinky jako daňovému tvrzení přípustnému. Sdělení informací relevantních pro doměření daně prostřednictvím nepřípustného daňového tvrzení má proto stejné právní účinky jako sdělení těchto informací v průběhu daňové kontroly, postupu k odstranění pochybností, odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně apod. Skutečnost, že byla daňovým subjektem zvolena forma formulářového podání, je z tohoto pohledu irelevantní.*“

Záměrem zákonodárce, viz důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, bylo jednoznačně rozlišit právní účinky spojené s podáním daňového tvrzení v návaznosti na jeho přípustnost. Dle novelizovaného znění § 145a daňového řádu podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné, a tudíž nemůže vyvolat právní účinky spojené s podáním takového daňového tvrzení. Správce daně může toliko využít sdělené informace pro vyměření nebo doměření daně, avšak takovéto stanovení daně bude mít stejné právní účinky, jako kdyby si informace obstaral správce daně sám vlastní vyhledávací a kontrolní činností.

Z povahy věci liberace ze vzniku penále může nastoupit tam, kde je daň tvrzena, resp. tam, kde daňový subjekt původní pochybení v podobě daně nesprávně tvrzené aktivně napravil z vlastní vůle a bez toho, aby byl k takovému kroku „donucen“ až procesním postupem správce daně (typicky zahájením kontrolního postupu). Přesto je nutné zohlednit, zda postup, který daňový subjekt zvolil, je dle daňového řádu přípustný či nikoli. Smyslem penále

je motivovat daňové subjekty k dobrovolnému plnění svých daňových povinností, na druhé straně nelze přehlížet skutečnost, když k plnění povinností dochází prostřednictvím nepřipustných podání.

Podání nepřipustného daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení nebo v průběhu daňové kontroly nutně neznámá, že je vyloučena jakákoli pozitivní hodnota pro daňový subjekt. Podání nepřipustného dodatečného daňového tvrzení před zahájením kontrolního postupu ze strany správce daně lze posoudit jako součinnost daňového subjektu při doměření daně, což je významným kritériem při rozhodování o žádosti o prominutí penále.

Jinými slovy, v případě, kdy je podáno nepřipustné dodatečné daňové tvrzení v zahájeném řízení, vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto stanovené daňové povinnosti, a to bez ohledu na to, zda správce daně fakticky zahájil kontrolní postup. Liberace ze vzniku penále se vztahuje výhradně na případy, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení, které je dle daňového řádu považováno za přípustné podání.

IV. Účinnost

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

V. Zrušovací ustanovení

Tímto metodickým pokynem se ruší Metodický pokyn k aplikaci § 251 odst. 4 daňového řádu v souvislosti s § 145a daňového řádu, č. j. 12455/21/7700-10123-051418 ze dne 25. 8. 2021.

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

Na vědomí

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

¹ Např. dle přípustného DODAP (I) tvrzená daň +50, následuje nepřipustné DODAP (II) +20 oproti DODAP (I) DOPLVY +70 (oproti poslední známé dani). Penále se stanoví z „částky“ 20.