



**Sekce správy daní**

Č. j.: 45527/24/7700-50128-711513

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

**METODICKÝ POKYN**  
**k aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu**

<b>Účinnost</b>	1. 8. 2024
<b>Důvod přijetí</b>	správní praxe
<b>Oblast úpravy</b>	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“)
<b>Agenda</b>	stanovení a placení daně lhůta pro stanovení daně
<b>Základní ustanovení</b>	§ 148 odst. 7 daňového řádu § 33 a § 242 trestního zákoníku
<b>Předcházející metodické materiály</b>	Metodický pokyn k aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu č. j. 50533/15/7100-40126-050167 ze dne 10. 9. 2015 Novela metodického pokynu k aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu č. j. 5598/16/7100-40126-050167 ze dne 23. 3. 2016
<b>Související metodické materiály</b>	Metodický pokyn ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti daňových a souvisejících trestných činů č. j. 43954/22/7700-00131-051126 ze dne 14. 9. 2022
<b>Technické postupy v IS/Úlohy ADIS</b>	Příručka SŘA pro DPH → 2.1.1.6 Evidence skutečností ovlivňujících lhůtu pro vyměření daně → 2.1.1.6.2 Vlož: typ skutečností 8
<b>Přílohy</b>	---
<b>Judikatura</b>	Usnesení NS ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012

**Anotace:**

Metodický pokyn aktualizuje postupy správců daně při zpracování daňového tvrzení podaného daňovým subjektem po uplynutí lhůty pro stanovení daně za účelem zániku trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lýtosti<sup>1</sup> ve smyslu § 33 a § 242 trestního zákoníku. K jeho vydání bylo přistoupeno za účelem řádného nastavení správní praxe v dané oblasti, řešící prolínání daňového a trestního řízení.

**Primární příjemci:**

Úřední osoby vyměřovacích útvarů.

### **Čl. I. Metodické řešení**

**1. [Podmínky uplatnění § 148 odst. 7 daňového řádu]** Správce daně je oprávněn stanovit daň na základě podaného daňového tvrzení po uplynutí lhůty pro stanovení daně v případě, že jsou kumulativně splněny následující podmínky:

- a) daňový subjekt podá řádné či dodatečné daňové tvrzení,
- b) tvrzenou daň zaplatí (v plné výši),
- c) správci daně oznámí, že tak činí za účelem naplnění institutu účinné lýtosti.<sup>2</sup>

**2. [Následky nesplnění podmínek dle § 148 odst. 7 daňového řádu]** Nebude-li naplněna některá z podmínek dle čl. I odst. 1 písm. b) a c), správce daně zahájené řízení o stanovení daně po uplynutí lhůty pro stanovení daně zastaví podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Splnění podmínky zaplacení daně se posuzuje ke dni vydání rozhodnutí o zastavení řízení dle zmíněného ustanovení.

Nebude-li naplněna podmínka dle čl. I odst. 1 písm. c) a současně správce daně disponuje indiciemi, že daňovým subjektem podané daňové tvrzení a související platba daně byla učiněna z důvodu účinné lýtosti, pak jej správce daně může neformálně zpravit o tom, že je nutné podat navazující informaci, z níž bude patrné, že daňový subjekt žádá o aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu. Správce daně však není povinen takovéto indicie aktivně vyhledávat.

**3. [Vyměření/doměření daně po uplynutí lhůty pro stanovení daně]** Tvrzená a uhrazená daň je stanovena ke dni, kdy daňové tvrzení došlo správci daně (přiměřená aplikace § 140 odst. 2, resp. § 144 odst. 2 daňového řádu). Postup k odstranění pochybností ani daňová kontrola se v tomto případě neuplatní. Stejně tak správce daně neposuzuje, zda daňovým subjektem tvrzená a uhrazená daň je dostatečná z hlediska aplikace právního institutu účinné lýtosti. Tato skutečnost je posuzována v trestním řízení.

Daňový subjekt rovněž není omezen v možnosti opakovaně uplatňovat v téže věci § 148 odst. 7 daňového řádu. Podání dalšího dodatečného daňového tvrzení tak není vyloučeno.

---

<sup>1</sup> V případě právnických osob vymezuje specifické podmínky účinné lýtosti § 11 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2</sup> Není předpokládána konkrétní forma podání. Pro uvedení informace lze případně využít i políčka v daňovém tvrzení.

4. **[Předepsání daně a úroku z prodlení na osobní daňový účet]** Vyměřenou/doměřenou daň správce daně zaeviduje na debetní stranu osobního daňového účtu (dále též „ODÚ“) daňového subjektu, a to i v případě, že lhůta pro placení daně dle § 160 daňového řádu uplynula.<sup>3</sup> Pravidla úhrady daně dle § 152 daňového řádu se při aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu neaplikují.

Správce daně úrok z prodlení vztahující se k tvrzené dani, až na níže uvedenou výjimku, na ODÚ daňového subjektu nepředepíše.<sup>4</sup>

Úrok z prodlení předepíše správce daně na ODÚ daňového subjektu pouze tehdy, pokud o jeho úhradu daňový subjekt výslovně žádá za účelem naplnění účinné lítosti. V takovém případě správce daně úrok z prodlení předepíše v plné výši. Rozdíl mezi uhrazenou částkou úroku z prodlení a předepsanou částkou úroku z prodlení, správce daně odepíše z ODÚ. Tento rozdíl může činit i 100 % v případě, kdy daňový subjekt, i přes svoji žádost o úhradu úroku z prodlení, toto příslušenství daně neuhradí.

Pokud by daňový subjekt uhradil vyšší částku, než kterou určil za účelem naplnění účinné lítosti (tj. daň vyčíslená v daňovém tvrzení, včetně případného úroku z prodlení, pokud by jeho úhradu požadoval), nakládá se s rozdílem jako s běžnou platbou navíc, tedy prochází standardním testem vratitelnosti a lze jej použít na úhradu nedoplatků na ODÚ daňového subjektu. Obdobně se zachází s platbou, kterou daňový subjekt zaplatil, ale v důsledku nesplnění podmínky podle bodu 1. písm. c) bylo zastaveno řízení, zahájené podáním daňového tvrzení. Postup dle § 164 daňového řádu se neuplatní.

5. **[Postup správce daně v souvislosti s trestním řízením]** Výsledek trestního řízení nemá vliv na stanovenou daň. Zaplacená daň se daňovému subjektu nevrací. Výsledek stanovení daně podle § 148 odst. 7 daňového řádu je nutno zohlednit při případném postupu dle § 148 odst. 6 daňového řádu.

## Čl. II. Odůvodnění

Základní zásadou, která se v daňovém řízení uplatní při aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu, je zásada dispoziční, tzn. daňové tvrzení a jeho obsah je plně v dispozici daňového subjektu. Správce daně není oprávněn k přezkoumání výše tvrzené daně. Stejně tak není oprávněn posuzovat, zda daňovým subjektem tvrzená a uhrazená daň je dostatečná z hlediska aplikace institutu účinné lítosti, jakožto je mimo jeho pravomoc i posuzování naplnění podmínek tohoto instrumentu dle trestního zákoníku.

Daňový subjekt nese odpovědnost za výpočet daně. Pokud tvrdí vyšší částku, než by podle hmotněprávní úpravy musel, jde tato skutečnost k jeho tíži. Stejně tak jde na vrub daňového subjektu, pokud by tvrdil méně, než by orgán činný v trestním řízení uznal za dostatečné pro aplikaci právního institutu účinné lítosti. Jak již bylo naznačeno, daň tvrzená a uhrazená daňovým subjektem nemusí odpovídat dani, která by v případě neuplynutí lhůty pro stanovení daně měla být stanovena podle příslušné hmotněprávní úpravy.

Co se týče příslušenství daně, tak daňovému subjektu nevzniká penále, jelikož správce daně daň tvrzenou daňovým subjektem v daňovém tvrzení nemůže nijak modifikovat. V případě

<sup>3</sup> K prolomení lhůty pro placení daně dochází implicitně, jelikož § 148 odst. 7 daňového řádu je *lex specialis* k § 160 daňového řádu.

<sup>4</sup> V ADIS lze využít funkcionalitu v aplikační oblasti DAD → Vazby předpisů a plateb → Úrok z prodlení → Předepsání úroku z prodlení → Akce → Přejedání → akce POV → Ruční úrok a následně stanovit úrok ve výši nula.

uplynutí lhůty pro stanovení daně nevzniká daňovému subjektu ani pokuta za opožděné tvrzení daně, jelikož daňový subjekt nemá povinnost po uplynutí lhůty pro stanovení daně podat daňové tvrzení. Daňovému subjektu též nevzniká povinnost uhradit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu.

Úrok z prodlení z tvrzené částky daně, jakožto sankce penalizující nesplnění povinnosti uhradit daň včas, ze zákona vzniká vždy, nicméně podle trestního zákoníku a ustálené judikatury<sup>5</sup> představuje obligatorní sankci, se kterou právní úprava nespojuje podmínku jejího uhrazení pro naplnění účinné lítosti. K naplnění účinné lítosti je nezbytné uhrazení částky odpovídající zkrácené dani v době, kdy byl trestný čin spáchán. Ustanovení § 148 odst. 7 daňového řádu je tak nástroj umožňující daňovému subjektu splnit podmínky účinné lítosti a současně správci daně umožňuje stanovit a vybrat daň, která byla zkrácena, i po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Proto tedy, s ohledem na dispoziční zásadu, správce daně v případě uplynutí lhůty pro stanovení daně nepředepíše úrok z prodlení na ODÚ daňového subjektu, ledaže by daňový subjekt výslovně určil, že pro naplnění účinné lítosti hradí i úrok z prodlení.

Využití § 148 odst. 7 daňového řádu po uplynutí lhůty pro stanovení daně je projevem vůle daňového subjektu, přičemž daňové řízení v této otázce je tak zcela nezávislé na procesech probíhajících v trestněprávní rovině. Daňový subjekt tvrdí a hradí daň dobrovolně, pro účely správy daní je případný zprošťující výsledek trestního řízení irelevantní. Výsledek stanovení daně dle § 148 odst. 7 daňového řádu je nutno zohlednit při případném postupu podle § 148 odst. 6 daňového řádu.

### **Čl. III Zrušovací a přechodná ustanovení**

Dnem nabytí účinnosti tohoto metodického pokynu se ruší Metodický pokyn k aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu č. j. 50533/15/7100-40126-050167, ze dne 10. 9. 2015, a Novela metodického pokynu k aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu č. j. 5598/16/7100-40126-050167, ze dne 23. 3. 2016.

Daňová tvrzení podaná před účinností tohoto pokynu, na základě kterých nebyla doposud stanovena daň, se posoudí podle tohoto pokynu. Pokud byl daňovému subjektu před účinností tohoto pokynu předepsán na jeho ODÚ úrok z prodlení v souvislosti s § 148 odst. 7 daňového řádu, který nebyl doposud zcela nebo zčásti uhrazen, správce daně příslušnou neuhrazenou část z ODÚ daňového subjektu odepíše.<sup>6</sup> K zaplacené částce úroku z prodlení, předepsanému v souvislosti s § 148 odst. 7 daňového řádu, správce daně zaujme přístup odpovídající toho času zavedené aplikační praxi.

Mgr. Ladislav Henáč  
ředitel sekce

<sup>5</sup> K tomu viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012: „...úplné odstranění škodlivého následku způsobeného trestným činem jako podmínky beztrestnosti v účinné lítosti nelze určovat ex nunc, podle doby, kdy odčinění škodlivého následku přichází v úvahu, nýbrž ex tunc, podle doby, kdy byl spáchán trestný čin.“

<sup>6</sup> Pro odepsání předepsaných úroků z ODÚ daňového subjektu (vč. situací uvedených v čl. I. bod 4.) bude využita při zachování standardního postupu funkcionalita odpisu typu „Z – Zánik pro prekluzi (§ 160 zákona č. 280/2009 Sb.)“, jelikož pro tyto případy speciální typ odpisu není v ADIS nastaven.

## **Na vědomí**

Ministerstvo financí, Odbor 32 – Daňová legislativa

Ministerstvo financí, Odbor 39 – Správní činnosti

Generální ředitelství cel

Sekce metodiky daní Generálního finančního ředitelství

Sekce výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekce informatiky Generálního finančního ředitelství

Odbor majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Odbor dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Odbor evidence a vymáhání daní Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytické Generálního finančního ředitelství

Oddělení náhrad škod Generálního finančního ředitelství

Oddělení daňového procesu I Generálního finančního ředitelství