

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

Metodická informace k činnosti daňových poplatků při provádění „Postupu k odstranění pochybností“ správcem daně

Daňový řád, vyhlášený zákonem č. 280/2009 Sb., umožňuje správcům daně od roku 2011 provádět v rámci správy daní tzv. „Postup k odstranění pochybností“ dle ustanovení § 89 DŘ, v běžné praxi označovaný jako „POP“.

Po podání přiznání k příslušné dani může správce daně v rámci správy daní:

- provést místní šetření (§ 80 a další DŘ),
- zahájit postup k odstranění pochybností (§ 89 a další DŘ), nebo
- zahájit daňovou kontrolu (§ 85 a další DŘ).

Účelem této metodické informace je poskytnout daňovým poplatníkům a pracovníkům ekonomických úseků daňových subjektů alespoň základní přehled o činnostech, které mohou v rámci probíhajícího POP realizovat daňoví poplatníci tak, aby nebylo tohoto POP správcem daně zneužíváno.

Účelem POP by mělo být dle právního názoru Nejvyššího správního soudu (NSS) odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených správcem daně a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování (rozsudek *NSS I Ans10/2012-52*). Mělo by se tedy jednat o rychlé a jednoduché řízení.

Podle právního názoru NSS, uvedeného v rozsudku *5 Ans 11/2013-31*, by správce daně měl přistoupit k realizaci POP jen tehdy, pokud se domnívá, že není nutno zahajovat daňovou kontrolu a k odstranění pochybností správce daně postačí pouze poskytnutí dílčích důkazních prostředků. Pokud však POP k tomuto cíli nepostačuje, musí správce daně zahájit daňovou kontrolu. Daňová kontrola tak může být provedena ještě před vyměřením daně ve smyslu ustanovení § 140 DŘ.

V praxi však dochází velmi často k situaci, že POP je kapacitně náročný a trvá po **neúměrně dlouhou** dobu. Tyto skutečnosti by bylo možno považovat za **neoprávněný zásah** do práv daňového subjektu. Podle právního názoru NSS uveřejněného v rozsudku *1 Aps 20/2013-61* nesmí být POP správcem daně svévolně zaměňován s daňovou kontrolou. Ustanovení DŘ nedávají správci daně ničím neomezenou možnost vybírat si mezi POP a daňovou kontrolou, ani jak dlouho a v jaké intenzitě bude v POP pokračovat.

Zahájení POP musí předcházet **existence konkrétních pochybností** na straně správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a **zaslání výzvy** správce daně daňovému subjektu s uvedením pochybností správce daně. Tyto pochybnosti musí být ve výzvě uvedeny takovým způsobem, aby se daňový subjekt mohl k těmto pochybnostem vyjádřit, vysvětlit nejasnosti nebo chybné údaje opravit.

Ve výzvě nemůže správce daně pouze uvést, že má pochybnosti, ale tyto pochybnosti musí formulovat tak, aby umožnil daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď. Jak vyplývá z rozsudku NSS *8 Afs 59/2005-83* nepostačí v pochybnostech sdělený pouhý odkaz na prokázání údajů uvedených v jednotlivých řádcích daňového tvrzení.

Pokud nejsou ve výzvě správce daně pochybnosti uvedeny dostatečně konkrétním způsobem a tato výzva nesplňuje výše uvedené podmínky, je taková výzva podle právního názoru NSS uvedeného v rozsudku **9 Afs 110/2007-113** nezákonná, čímž způsobuje **nezákonnost celého následujícího POP**, neboť kde není zákonný začátek nemůže následovat ani zákonný konec. Obdobný názor NSS je uveden i v dalších rozsudcích tohoto soudu **2 Afs 58/2009-85** a **1Afs 105/2012-37**.

Proti výzvě správce daně vztahující se k zahájení POP **nelze podávat odvolání** dle § 109 DŘ. **Ochranou** proti nezákonné výzvě správce daně při zahajování POP může být **podání stížnosti proti postupu správce daně** dle ustanovení § 261 DŘ.

I když doposud finanční správa odmítala tyto stížnosti jako **nepřípustné** a řízení o podaných stížnostech zastavovala včetně následných žádostí o prošetření způsobů vyřízení stížností, došlo aktuálním rozsudkem NSS **10 Afs 40/2015-36** k podstatné změně právního výkladu problematiky stížností. Podle právního názoru NSS uvedeného v citovaném rozsudku je **stížnost** dle § 261 DŘ proti výzvě k odstranění pochybností **přípustným opravným prostředkem**. Podle právního názoru NSS nemohou být takto podané stížnosti správci daně odmítány.

Dalším prostředkem obrany proti nezákonnému průběhu POP může být ve správním soudnictví tzv. „**zásahová žaloba**“. Tato zásahová žaloba může být podávána i v průběhu POP, nejen až při jeho ukončení. Možnost použití zásahové žaloby jako prostředku obrany daňového poplatníka při nezákonném POP vyplývá z právního názoru NSS uveřejněných v rozsudcích **2 Ans 15/2012-22**, **1 Aps 20/2013-61**, **10 Afs 79/2014-45** nebo **9 Afs 279/2014-29**.

Při ukončení POP musí správce daně vypracovat protokol o ústním jednání nebo úřední záznam podle povahy vyjádření a odpovědi daňového poplatníka na konkrétní pochybnosti správce daně, uvedené v jeho výzvě. V této písemnosti musí správce daně uvést, na základě jakých důkazních prostředků byly pochybnosti správce daně odstraněny nebo na základě jakých skutečností konkrétní pochybnosti správce daně trvají. Písemnost správce daně ukončující POP musí být postoupena daňovému subjektu, neboť každý má právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům (viz **čl. 38 Listiny základních práv a svobod**). Daňový subjekt má pak právo k výsledkům POP se vyjádřit ve smyslu ustanovení § 90 DŘ a v tomto svém vyjádření může daňový subjekt navrhnout **pokračování v dokazování**. Pokud správce daně neshledá důvody k pokračování dokazování, musí správce daně do 15 dnů ode dne návrhu daňového subjektu na pokračování vydat rozhodnutí o stanovení daně – platební výměr. Pokud však správce daně uzná návrh daňového subjektu na pokračování dokazování za oprávněný, musí ukončit POP a současně zahájit daňovou kontrolu ve smyslu ustanovení § 85 DŘ.

Protokol nebo úřední záznam o POP se považuje za odůvodnění stanovené daně na základě výsledku ukončeného POP (viz **§ 174 DŘ**).

Uvedené POP uplatňuje finanční správa v posledním období převážně v oblasti DPH, kdy je formou POP prověřováno velké množství nadměrných odpočtů DPH, přičemž POP příp. navazující daňová kontrola trvá mnoho měsíců i několik let. Pokud je výsledkem POP nebo daňové kontroly potvrzení původního nadměrného odpočtu DPH, došlo tak zadržetí nárokovaného nadměrného odpočtu DPH po celou dobu probíhajícího POP nebo daňové kontroly. Za toto zadržování finančních prostředků nadměrného odpočtu však podle znění DŘ platného do konce roku 2014 **nebyly vypláceny finanční správou žádné úroky**.

Tuto skutečnost změnil v návaznosti na dosud známé rozsudky Soudního dvora Evropské unie (SDEU) NSS rozsudkem *7 Aps 3/2013* nebo *9 Afs 174/2014*, podle kterých vzniká poplatníkovi právo na úroky **po uplynutí lhůty 3 měsíců**, která začíná běžet dnem následujícím po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání k DPH, nebo následujícím dnem po dni skutečného podání přiznání, pokud je toto přiznání podáno opožděně po stanovené lhůtě pro podání tohoto přiznání. V tomto případě náleží daňovému subjektu dle právního názoru NSS **úrok** dle ustanovení § 155 odst. 5 DŘ ve výši REPO sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů.

Při uplatňování nároku na úroky ze zadržované částky by měl daňový poplatník zaslat správci daně písemnou **žádost správci daně na přiznání úroků**, o které musí správce daně rozhodnout.

V případě, že správce daně svým rozhodnutím tuto žádost zamítne, je třeba uplatnit **odvolání** proti rozhodnutí správce daně ve smyslu § 109 DŘ a navazujících ustanovení.

Pokud by odvolání bylo Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto a daňový subjekt s tímto rozhodnutím nebude souhlasit, je nutno proti rozhodnutí OFŘ podat ve stanovené lhůtě

2 měsíců **správní žalobu** k příslušnému krajskému soudu.

Pokud by rozsudek krajského soudu nebyl v souladu s výše citovanými rozsudky NSS, měla být podána **kasační stížnost** k Nejvyššímu správnímu soudu z důvodů porušení platné judikatury NSS a SDEU.

Závěrem však upozorňuji na novelu DŘ, provedenou **od 1.1.2015** ustanovením § 254a DŘ (zákon 267/2014 Sb.). Podle tohoto ustanovení by měl poplatníkovi náležet uvedený úrok z daňového odpočtu až po uplynutí **5ti měsíců** od zahájení POP, přičemž jeho výše je stanovena pouze ve výši REPO sazby ČNB zvýšené o 1 procentní bod. Tento postup zakotvený do DŘ je však v rozporu s evropským právem a na něj navazující judikaturou NSS. Pokud budou správci daně v těchto věcech postupovat podle znění DŘ, doporučujeme uplatňovat i nadále postupy uvedené v předchozí části této metodické informace s tím, že v písemnostech daňového subjektu by mělo být poukazováno na rozpory českého práva s právem EU v této oblasti.

Ing. Vladimír ŠRETR - daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 30.9.2015