

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Lhůty pro stanovení daně dle §148 daňového řádu

Dnem 1.1.2011 vstoupí v platnost nový zákon upravující správu daní, a to zákon 280/2009 Sb. - daňový řád (DŘ). Tato nová právní úprava v mnoha případech upravuje jednotlivé úkony, které budou činěny v rámci správy daní, zcela odlišně od stávající právní úpravy vyplývající z ustanovení zákona 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (ZSDP) a navazující judikatury.

Za jednu z velmi významných změn je nutno považovat odlišné určení lhůty pro stanovení daně.

Podle dosavadní právní úpravy vyplývající z ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP nebylo možno daň vyměřit nebo doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. V návaznosti na nález Ústavního soudu sp.zn. I ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008 počala tato lhůta běžet poslední daň zdaňovacího období, ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost podat daňové přiznání.

Příklad 1 – DPPO za r. 2009:

Daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání k DPPO za rok 2009. Počátek běhu prekluzivní doby pro vyměření nebo doměření daně je tedy stanoven na 31.12.2009 a lhůta dle § 47 odst. 1 ZSDP uplyne dnem 31.12.2012.

Zcela odlišně však upravuje uvedenou problematiku nový DŘ ve svém ustanovení § 148 odst. 1 a to tak, že „... **Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně započne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.**“.

Na ustanovení § 148 odst. 1 DŘ pak navazuje ustanovení § 148 odst. 5 DŘ, podle kterého „...**lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od počátku lhůty stanovené dle § 148 odst. 1 DŘ..**“, přičemž k prodloužení lhůty až na maximální období 10 let musí být splněny zákonem stanovené skutečnosti uvedené v ustanovení § 148 odst. 2 a § 148 odst. 3.

V ustanovení § 148 odst. 2 jsou taxativně vymezeny úkony, jejichž realizace za splnění podmínky, že úkon bude učiněn v období posledních 12ti měsíců před uplynutím dosavadní lhůty, prodlužuje lhůtu uvedenou v § 148 odst. 1 o jeden rok. Jedná např. o:

- podání dodatečného daňového tvrzení
- oznámení rozhodnutí o stanovení daně
- zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku
- oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku (odvolání)

Byla-li před uplynutím lhůty dle § 148 odst. 1 DŘ zahájena daňová kontrola, nebo bylo podáno řádné daňové tvrzení, příp. byla oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení,

běží dle ustanovení § 148 odst. 3 DŘ tříletá lhůta pro stanovení daně znovu a to ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Příklad 2 – DPPO za r. 2011:

Daňové tvrzení k DPPO za r. 2011 bude podáváno do 31.3.2012:

- „základní“ tříletá lhůta dle ustanovení § 148 odst. 1 DŘ tedy skončí dnem **31. 3. 2015**
- „maximální“ lhůta pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 5 skončí nejpozději dnem **31. 3. 2022**

*Pokud však daňový subjekt podá v průběhu základní tříleté lhůty dodatečné daňové tvrzení k DPPO za rok 2011, např. v lednu 2015, bude postupováno podle ustanovení § 148 odst. 2 a původní lhůta pro vyměření daně bude prodloužena o 1 rok, lhůta tedy bude ukončena **31.3.2016**.*

*Pokud by však dodatečné daňové tvrzení k DPPO za rok 2011 bylo podáno o rok dříve, tedy již v lednu 2014, nebude mít tato skutečnost vliv na prodloužení základní tříleté lhůty, neboť prodloužení o jeden rok je dle podmínky uvedené v § 148 odst. 2 DŘ vázáno na úkony provedené v posledních 12ti měsících pře uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. V tomto případě bude platit nadále původní lhůta **31. 3. 2015**.*

V daňové praxi pak může nastat situace, že po podání dodatečného daňového tvrzení přistoupí správce daně k provedení daňové kontroly.

Příklad 3:

Daňové tvrzení k DPPO za r. 2011 bude podáno na základě plné moci udělené daňovému poradci do 30.6.2012, základní tříletá lhůta pro stanovení daně bude končit dne 30.6.2015. V dubnu 2015 bude podáno dodatečné daňové tvrzení za r. 2011, čímž bude prodloužena lhůta pro stanovení daně do 30.6.2016.

Dne 15.3.2016 bude správcem daně zahájena daňová kontrola.

K jakému datu uplyne lhůta pro stanovení daně za rok 2011?

- dle ustanovení § 148 odst. 3 DŘ tříletá lhůta běží znovu ode dne, kdy byl úkon učiněn, tedy od 15. 3. 2016
- „nová“ tříletá lhůta tedy končí dnem **15. 3. 2019**

Vzhledem k tomu, že výsledkem daňové kontroly je vydání rozhodnutí o stanovení daně, může mít vydání tohoto rozhodnutí vliv na další prodloužení stanovené lhůty, v daném případě 15.3.2019.

*Pokud k oznámení rozhodnutí o stanovení daně dojde ve lhůtě delší než 12 měsíců před uplynutím lhůty 15.3.2019, tedy např. **10. 1. 2018**, lhůta se dle ustanovení § 148 odst. 2 DŘ neprodloužuje. K prodloužení lhůty došlo v případě, že oznámení o stanovení daně bude sděleno daňovému subjektu ve lhůtě kratší než 12 měsíců před uplynutím lhůty 15.3.2019, např. **30.4.2018**. V tomto případě by byla tato lhůta prodloužena do **15.3.2020**.*

Pokud daňový subjekt nebude souhlasit s výsledkem daňové kontroly, může podat proti rozhodnutí o stanovení daně odvolání. Rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci opravného

prostředku (odvolání) může mít rovněž vliv na případné prodloužení lhůty ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 DŘ. Rozhodující pro případné prodloužení lhůty bude termín oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku.

Příklad č. 4:

V návaznosti na všechny skutečnosti uvedené v Příkladu č. 3, kterými byla lhůta pro stanovení daně prodloužena až do 15.3.2020, zpracuje daňový subjekt odvolání pro rozhodnutí o stanovení daně. Oznámení odvolacího orgánu ve věci opravného prostředku (odvolání) bude sděleno daňovému subjektu 20.7.2019.

- odvolání je řádný opravným prostředkem (§ 108 odst. 1 písm. a) DŘ)
- k oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku (tedy k doručení rozhodnutí o odvolání) došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, tj. před datem 15. 3.2020
- ***lhůta pro stanovení daně tedy bude tímto úkonem prodloužena do dne 15. 3. 2021***

Daňový subjekt má možnost proti rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci opravného prostředku podat správní žalobu u příslušného soudu. V souladu s ustanovení § 148 odst. 4 DŘ však lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví.

Z tohoto důvodu pokračuje běh lhůty stanovené podle všech předchozích skutečností, který byl přerušen průběhem soudního řízení, po nabytí právním moci rozsudku soudu a to o takový počet dní, který chyběl do ukončení lhůty v den zahájení soudního řízení, tj. dnem podání žaloby na soud.

Jak vyplývá z uvedených příkladů, bude počínaje 1.1.2011 mít vliv na běh lhůty pro vyměření daně řada skutečností, které je nutno posuzovat komplexně v celém procesu daňového řízení.

V souvislosti se změnou právního předpisu upravujícího správu daní vyvstávají ještě dvě další procesní otázky, a to:

- jak bude postupováno u lhůt, jejichž běh započal před 1.1.2011 a ke dni účinnosti DŘ nebyla tato lhůta ukončena,
- jak bude postupováno u daňových tvrzení k DPFO a DPPO za rok 2010, u kterých sice vznikly důvody pro podání přiznání do 31.12.2010 a běh lhůty by měl vycházet z ustanovení dosud platného ZSDP i když lhůta pro podání tohoto přiznání je stanovena až v r. 2011, tedy již za účinnosti nového DŘ?

K této problematice bude zpracována samostatná metodická informace po upřesnění všech přechodných ustanovení DŘ, především ustanovení § 264 DŘ pracovníky MF ČR.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 13. 9. 2010