

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Daňový proces v ČR a na Slovensku

Bc. Petra Lippertová

© 2013 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Lippertová Petra

Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Litoměřice

Název práce

Daňový proces v ČR a na Slovensku

Anglický název

Czech and Slovak Republic tax administration process

Cíle práce

Cílem práce je zhodnotit daňové procesní předpisy v ČR a na Slovensku, z kvantitativního a kvalitativního pohledu. Práce bude analyzovat změny v daňových procesních zákonech v ČR a na Slovensku, v návaznosti na přijetí daňového řádu a daňového poriadku a na základě porovnání těchto procesních předpisů vyhodnotí výhody a nevýhody jednotlivých úprav, identifikuje procesní rozdíly v daných právních předpisech a vymezí problematiku ustanovení daňového řádu, k jejichž řešení by bylo možné případně využít převzetí úpravy obsažené v daňovém poriadku SR

Metodika

První část práce bude zaměřena na analýzu formální stránky daňových procesních zákonů v ČR a na Slovensku, konkrétně ZSDP, daňového řádu, ZoSD a daňového poriadku. Analýza bude provedena z kvantitativního pohledu, tedy porovnáním rozsahu jednotlivých procesních úprav – počet paragrafů, počet slov, počet odkazů na jiné právní předpisy, způsob členění a uspořádání jednotlivých ustanovení, kolik ustanovení je věnováno jednotlivým oblastem, kolikrát byly jednotlivě zákony novelizovány a na jaká konkrétní ustanovení měly tyto novely dopad. Cílem této analýzy je vyhodnotit srozumitelnost a přehlednost jednotlivých procesních předpisů.

Druhá část práce bude zaměřena na analýzu obsahu právních norem, tedy konstrukce jednotlivých procesních úprav. Analýza bude provedena porovnáním úpravy v ZSDP s úpravou v daňovém řádu a zároveň, jak je daná problematika řešena v ZoSD a v daňovém poriadku. Cílem této analýzy je určení nejvýznamnějších změn, které přinesl daňový řád, a zda se jedná o stejnou, případně odlišnou úpravu oproti úpravě ve SR.

Třetí část práce bude navazovat na druhou část. Bude zaměřena na analýzu nejzásadnějších rozdílů v jednotlivých procesních zákonech ČR a SR, které budou znázorněny na konkrétních modelových příkladech, které budou vycházet z praxe. Na těchto příkladech bude praktickým způsobem znázorněn dopad pro účastníky daňového procesu. Tímto způsobem budou analyzovány výhody či nevýhody v jednotlivých úpravách.

Harmonogram zpracování

30.4. - Údaje o práci - Cíl a metodika + zadání 31.5. - Úvod + Literární rešerše 31.8. - Analytická část 30.10. - Výsledky + Závěr 2.1. 2012 - Finální verze práce vedoucímu 31.3.2012 - Odevzdání DP na katedru

Rozsah textové části

60 - 80 stran

Klíčová slova

Zákon o správě daní a poplatků, Daňový řád, správa daně, daňové řízení, opravné a dozorčí prostředky.

Doporučené zdroje informací

DOBŠOVIČ, D., Tabuľky a informácie pre dane a podnikanie, SKDP, 2011, 431 s. ISBN 978-80-8078-387-7.

KOBÍK, J., Správa daní a poplatků s komentářem, 6. aktualizované vydání, Olomouc: ANAG, 2008, 863 s. ISBN 978-80-7263-459-0.

KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád s komentářem, 1. vydání, Olomouc: ANAG, 2011, 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

LICHOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 512 s. ISBN 978-80-7400-331-8.

KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J., Manuál k daňovému řádu, 1. vydání, Ostrava: SAGIT, 2011, 759 s. ISBN 978-80-7208-837-9.

MARKOVÁ, H., Daňové zákony 2011, 20. vydání, Praha: GRADA Publishing, 2011, 264 s. ISBN 978-80-247-3944-1.

KALOUS, S., KOHOUTKOVÁ, A., Správa daní aneb daňový subjekt versus správce daně, 1. vydání, Praha: Pragoeduca, 1996, 194 s. ISBN 80-85856-39-5.

Vedoucí práce

Moravec Lukáš, Ing., Ph.D.

Termín odevzdání

březen 2012

doc. Antonín Valder, CSc.
Vedoucí katedry



prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.
Děkan fakulty

V Praze dne 24.10.2011

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Daňový proces v ČR a na Slovensku" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.03.2013

Bc. Petra Lippertová

Poděkování

„Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukáši Moravcovi Ph.D., za ochotu, vstřícnost, trpělivost a cenné připomínky a podněty poskytované na konzultacích při zpracování mé diplomové práce.

Daňový proces v ČR a na Slovensku

Czech and Slovak Republic tax administration process

Souhrn

Diplomová práce zachycuje vývoj daňového procesu v ČR a na Slovensku, hodnotí předchozí a současnou právní úpravu daňového procesu. Praktická část se zabývá zhodnocením daňových procesních norem, jak z kvantitativního, tak kvalitativního pohledu.

Stěžejní část diplomové práce je věnována rozboru změn ve vybraných oblastech daňového procesu v procesních normách v ČR a na Slovensku v souvislosti s přijetím a účinností nových procesních zákonů v obou zemích. Vybrané oblasti daňového procesu jsou podrobeny zhodnocení a na praktických příkladech jsou zachyceny dopady těchto změn, identifikovány problematické oblasti daňového procesu, případně situace, jejichž řešení procesní norma zcela postrádá.

V závěru práce je zhodnocena úroveň jednotlivých norem daňového procesu, navržena opatření, či změny vedoucí k celkovému zlepšení procesní normy.

Klíčová slova

Zákon o správě daní a poplatků

Daňový řád

Daň

Daňové řízení

Správa daně

Opravné a dozorčí prostředky

Placení daní

Summary

This thesis shows the development of the tax system in the Czech Republic and the Slovak Republic, evaluates previous and current tax legislation process. The practical part deals with the evaluation of tax procedural standards, both quantitative and qualitative perspective.

The central part of the thesis focus on the analysis of changes in selected areas of the tax system in procedural standards in the Czech Republic and the Slovak Republic in connection with the adoption and effectiveness of new procedural laws in both countries. Selected areas of the tax system has been evaluated. Impacts of these changes are shown on practical examples.

In the conclusion of the thesis, the level of the individual standards of the tax process is evaluated and measures or changes leading to an overall improvement of the process procedure.

Keywords

The Law on Tax Administration

The Tax Code

Tax

Tax proceedings

Tax administration

Repair and supervisory resources

Paying taxes

Obsah

1	Úvod.....	12
2	Cíl práce a metodika.....	13
3	Přehled řešené problematiky	15
3.1	Základní terminologie	15
3.2	Přehled právní úpravy daňového procesu v ČR a na Slovensku.....	26
3.2.1	ZSDP.....	26
3.2.2	Daňový řád.....	31
3.2.3	ZoSD SR.....	31
3.2.4	Daňový pořádek SR.....	32
4	Analýza formální stránky daňových procesních zákonů v ČR a na Slovensku	33
4.1	Zhodnocení procesních předpisů z kvantitativního pohledu na základě předem určených kritérií.....	33
4.1.1	Hodnotící kritérium – počet paragrafů a slov	33
4.1.2	Hodnotící kritérium – počet odkazů na jiné právní předpisy.....	34
4.1.3	Hodnotící kritérium – způsob členění a uspořádání jednotlivých ustanovení.....	35
4.1.4	Hodnotící kritérium – novelty a dopad do ustanovení.....	38
5	Analýza obsahu právních norem - konstrukce vybraných ustanovení a jejich úprav	41
5.1	Zastupování.....	41
5.1.1	Obecná úprava dle ZSDP.....	41
5.1.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	42
5.1.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	44
5.2	Lhůty	45
5.2.1	Obecná úprava dle ZSDP.....	45
5.2.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	46
5.2.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	47
5.3	Doručování.....	48
5.3.1	Obecná úprava dle ZSDP.....	48
5.3.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	51
5.3.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	52
5.4	Zahájení řízení.....	53

5.4.1	Obecná úprava dle ZSDP	53
5.4.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	55
5.4.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	56
5.5	Registrační řízení	56
5.5.1	Obecná úprava dle ZSDP	56
5.5.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	58
5.5.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	58
5.6	Vyměření a dodatečné vyměření daně	59
5.6.1	Obecná úprava dle ZSDP	59
5.6.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	62
5.6.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	64
5.7	Lhůty pro vyměření.....	65
5.7.1	Obecná úprava dle ZSDP	65
5.7.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	65
5.7.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	66
5.8	Opravné prostředky	67
5.8.1	Obecná úprava dle ZSDP	67
5.8.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	67
5.8.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	70
5.9	Placení daní – (přeplatky a úrok, posečkání daně a povolení splátek, úrok z prodlení).....	71
5.9.1	Obecná úprava dle ZSDP	71
5.9.2	Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP	75
5.9.3	Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP).....	77
6	Modelové příklady z praxe.....	80
6.1	Zaviněný přeplatek SD, úrok z pozdě vráceného přeplatku	81
6.2	Vznik přeplatku v souvislosti s podaným opravným prostředkem	83
6.3	Pořadí úhrady daně, versus úrok z prodlení	86
6.4	Aplikace ustanovení § 33 odst. 1 DŘ v praxi – lhůty pro DAP dle jednotlivých procesních úprav	89
6.5	Posečkání daně u doměřené daně.....	91
7	Výsledky a doporučení	94

7.1	Výsledky hodnocení procesních předpisů z kvantitativního pohledu na základě předem určených kritérií	94
7.2	Výsledky analýzy obsahu právních norem	96
8	Závěr.....	101
9	Seznam zkratk.....	105
10	Seznam použitých zdrojů	106
10.1	Použitá literatura.....	106
10.2	Internetové zdroje	107
11	Přílohy	108
11.1	Příloha č. 1 – Dopad novel do jednotlivých ustanovení ZSDP ČR.....	108
11.2	Příloha č. 2 – Dopad novel do jednotlivých ustanovení ZoSD SR	110

1 Úvod

Prostřednictvím vzniku zákonných povinností stanovených vůči státu se v našem životě zcela přirozeně každý setkáváme s daňovými povinnostmi. Tyto daňové povinnosti a rovněž i práva daňových subjektů a jiných osob zúčastněných na správě daní a zároveň i povinnosti a práva správců daně se řídí podle procesního daňového práva, které zároveň úzce navazuje na hmotné daňové právo a dohromady tvoří jednotný celek. V souvislosti se zavedením nové daňové soustavy a s přechodem na zásady právního státu byl dne 05.05.1992 přijat v ČR procesní předpis, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, který nabyt účinnosti dne 01.01.1993 a podle nějž postupovali správci daně a daňové subjekty celých 18 let až do konce roku 2010, kdy byl tento zákon zrušen a nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový řád byl přijat dne 22.07.2009 s účinností od 01.01.2011. Hlavním cílem nové procesní úpravy, která vstoupila v účinnost na počátku roku 2011, je zvýšení efektivnosti výběru daní, snížení administrativní náročnosti a zároveň i snížení zátěže pro daňové subjekty. Daňový řád by měl odstranit z dosavadní praxe situace, kdy úředníci z řad správců daně museli vedle textu zákona, pracovat nejen s příslušnou metodikou, ale zejména pak i s rozsáhlou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nová zákonná úprava by měla hlavně odstranit nejednotnost výkladu a neprovázanost s hmotnými daňovými zákony. Jedná se o tradiční konstrukci procesního práva, která je obvyklá i v jiných státech, jako např. u našich nejbližších sousedů ve Slovenské republice, kde se daňové procesní právo řídilo od roku 1993 zákonem č. 511/1992 Sb., o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů, ve znění pozdějších předpisů. Rovněž i na Slovensku byl dne 01.12.2009 přijat nový daňový procesní zákon, zákon č. 563/2009 Sb., daňový pořádek-řád, který má nahradit stávající procesní úpravu, stejně tak, jako v ČR nahradil od 01.01.2011 ZSDP, daňový řád. Čl. II až VI daňového pořádku je účinný již od 01.01.2010, stěžejní část zákona, tedy celý čl. I nabyt účinnosti až dne 01.01.2012. Je otázkou, zda změny procesních předpisů, jak v České republice, tak na Slovensku přispějí k dosažení požadovaného cíle a přinesou pro daňovou správu to, co se od nich skutečně očekává, tedy efektivní výběr daní a zároveň ochranu práv daňových subjektů. Odpověď na tuto otázku přinese zřejmě až čas.

2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce je zhodnotit daňové procesní předpisy v České republice a na Slovensku a to jak z kvantitativního, tak kvalitativního pohledu. Cílem je vyhodnotit dopady v daňových procesních zákonech v České republice a na Slovensku, v návaznosti na přijetí nových daňových procesních norem v obou zemích, a to daňového řádu a daňového pořádku. Na základě porovnání těchto právních předpisů vyhodnotit výhody a nevýhody jednotlivých úprav, identifikovat procesní rozdíly ve vybraných oblastech předmětných daňových norem a vytyčit problematiku ustanovení, k jejichž řešení by bylo možné případně využít převzetí úpravy obsažené v daňovém pořádku Slovenské republiky.

Analytická část diplomové práce bude členěna do tří částí. První část bude zaměřena na analýzu formální stránky daňových procesních zákonů v České republice a na Slovensku, konkrétně ZSDP, DŘ, ZoSD a DP. Analýza jednotlivých procesních úprav z kvantitativního pohledu bude provedena prostřednictvím předem stanovených hodnotících kritérií. Hodnotícími kritérii bude: počet paragrafů a slov, počet odkazů na jiný právní předpis, způsob členění a uspořádání jednotlivých ustanovení a posledním kritériem bude počet novel a jejich dopad do konkrétních ustanovení. Cílem této analýzy je na základě zvolených kritérií vyhodnotit srozumitelnost a přehlednost jednotlivých procesních předpisů.

Druhá část práce bude zaměřena na obsahovou stránku právních norem, tedy na obsahovou konstrukci vybraných oblastí v jednotlivých procesních úpravách. Pro zpracování bude využito porovnání jednotlivých úprav v ZSDP a v DŘ, a zároveň, jak je předmětná problematika řešena v ZoSD a v DP. Cílem této analýzy je definování nejvýznamnějších změn, které přinesl DŘ, a zda se jedná o stejnou, případně odlišnou úpravu oproti úpravě ve SR. Vzhledem k tomu, že z důvodové zprávy k DŘ vyplývá, že text ZSDP byl postupem času dotvářen soudní judikaturou, která vedla nejen ke konkretizaci, ale i k samotným změnám ve výkladu některých ustanovení a uplatňování nových principů, a zároveň je i všem, zabývajících se touto problematikou známo, že Ústavní a NSS vydal značné množství judikátů, ve kterých vyložil některá ustanovení ZSDP zcela odlišně, než bylo doposud známo ze zažité praxe, není z těchto důvodů v diplomové práci

duplicitně odkazováno na jednotlivou judikaturu k ustanovením ZSDP, jelikož je všeobecně známo, že byla zapracována do samotného znění DŘ.

Třetí část praktické části diplomové práce bude navazovat na druhou část. Zjištěné nejzásadnější rozdíly v jednotlivých daňových procesních normách, budou znázorněny na konkrétních modelových příkladech, které budou vycházet z praxe. Cílem je na těchto praktických příkladech vyhodnotit dopad změn pro účastníky daňového procesu.

3 Přehled řešené problematiky

3.1 Základní terminologie

Pro jednoduší seznámení a pochopení problematiky daňového procesu v České republice a na Slovensku, jsou dále vysvětleny některé základní pojmy a terminologie, používané nejen v této diplomové práci, ale současně i v každodenním životě jednotlivými účastníky daňového řízení. Uvedené pojmy vychází převážně ze ZSDP (účinného do 31.12.2010) a z DŘ (účinného od 01.01.2011).

Finanční správa České republiky

Finanční správa ČR je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní.

Jako orgány Finanční správy České republiky se zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu.

Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí. Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství. Finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství.¹

Daňové předpisy

Daně lze v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ukládat pouze zákonem. Právní předpisy v oboru daňového práva tedy mají převážně podobu zákona, pouze výjimečně na základě zmocnění v zákoně formu nižší, např. vyhlášky, ta však provádí zákon pouze v jeho mezích. Právní předpisy upravující daňové právo lze rozdělit do několika skupin:

- Předpisy hmotné, jimiž jsou zejména zákony upravující jednotlivé daně. Tyto zákony vždy obsahují vymezení předmětu daně, daňového subjektu, dále konstrukci základu daně, sazbu daně, a kromě jednorázových daní též vymezení zdaňovacího období. Většina z nich ovšem obsahuje ještě řadu dalších ustanovení (např. osvobození, slevy a další),

¹ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR ze dne 23. prosince 2011, dostupný na www.zakonyprolidi.cz

- Předpisy procesní, upravující postup při správě daní, při daňovém řízení, práva a povinnosti osob zúčastněných na řízení. Procesním předpisem je zejména zákon o správě daní a poplatků, určitá pro danou daň specifická procesní ustanovení ovšem obsahující i jednotlivé hmotné předpisy,
- Předpisy upravující rozpočtové určení daní. Takovým předpisem je zejména zákon č.243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní ve znění pozdějších předpisů,
- Mezinárodní smlouvy, zejména smlouvy o zamezení dvojího zdanění.²

Státní rozpočet

Státní rozpočet je ústředním veřejným rozpočtem státu, schvaluje ho Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky jako zákon. Státní rozpočet je tak publikován ve Sbírce zákonů. Hlavními příjmy státního rozpočtu jsou výnosy daní (pokud zvláštní zákon, tzn. Zákon o rozpočtovém určení daní, nestanoví jinak) a pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, dále cla, soudní poplatky, převážná část správních poplatků a další. Výsledek rozpočtového hospodaření, tj. skutečné naplňování příjmů a výdajů státního rozpočtu, je obsaženo ve státním závěrečném účtu, který vláda předkládá Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky, která rozhoduje o použití vzniklého přebytku či úhradě schodku.³

Správa daní

Správou daní se rozumí činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zajištění, stanovení a splnění daňových povinností. Tím je zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daň jim vyměřit, daň od nich vybrat, daň vyúčtovat, v případě, kdy daň není uhrazena dobrovolně, daň vymáhat a v neposlední řadě kontrolovat její splnění ve stanovené výši a době. Správu daní vykonávají zvláštní orgány – správci daně.⁴

V definici legislativní zkratky „správa daně“ jsou práva správce daně vyjmenována pouze příkladně. Přesto platí, že všechna tato práva, která vykonává správce daně, musí být

² BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 55

³ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání s. 457

⁴ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání s. 451

upravena zákonem, protože ve smyslu čl. 2 odst. 3 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, může správce daně činit pouze to, co mu zákon umožňuje (v příkladech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon). Jde např. o právo daňové subjekty vyhledávat, daně vyměřit, vyúčtovat, vymáhat apod.⁵

Správce daně

V daňovém řádu je pojem správce daně vymezen v ustanovení § 10 DŘ. Dle odst. 1 § 10 DŘ je správcem daně správní orgán nebo jiný orgán (dále jen “orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. V odst. 2 tohoto ustanovení je dále uvedeno, že správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Podle odst. 3 má správce daně způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.⁶

Správcem daně je orgán, který je podle právních předpisů věcně příslušný a místně příslušný k výkonu správy daní. Správcem všech daní, dále i odvodů, jsou územní finanční orgány, tj. finanční úřady a finanční ředitelství. Jsou samozřejmě nejen správci těchto daní a odvodů, ale i záloh na ně a jejich příslušenství.⁷

Daňový subjekt

Na rozdíl od ZSDP neobsahuje DŘ konkrétní vymezení daňového subjektu. Naopak stojí na zásadě, že kdo je daňovým subjektem, bude konkrétně stanoveno v jednotlivých hmotněprávních zákonech upravujících daňové povinnosti. Obecně však stále platí, že ačkoliv to není v daňovém řádu výslovně stanoveno, poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem pak je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou či sraženou od poplatníků. Podobně jako u správce daně, kde daňový řád ponechává konkrétní vymezení pravomoci

⁵ KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem, 6. aktualizované vydání, s. 19

⁶ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád s komentářem, 1. vydání, s. 61

⁷ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 451

a působnosti na zákoně o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR, popřípadě na zákonech upravujících působnost jednotlivých správních orgánů, rovněž i u daňového subjektu nevymezuje celou škálu jeho právní subjektivity, ale pouze subjektivitu procesní § 24. Podle DŘ je daňovým subjektem rovněž osoba, které bylo uloženo placení určitého peněžitého plnění podle správního řádu, tzv. dělená správa.⁸

Třetí osoby

Dalšími osobami, které se účastní správy daní, jsou osoby označované ustanovením § 22 jako třetí, když se počítá správce daně jako jedna osoba, druhá osoba je daňový subjekt. Jinak je to běžný pojem užívaný v obdobném smyslu všemi procesními předpisy. Tyto třetí osoby jsou všechny další osoby, které se na správě daní podílejí, tedy s výjimkou daňového subjektu a úředních osob správce daně, které vedou řízení, uplatňují postupy podle daňových zákonů, což znamená, že nejen podle daňového řádu, ale i podle speciálních daňových zákonů. Zákon přiznává těmto osobám práva a určuje povinnosti při správě daní, nebo určuje osoby, jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena v rozsahu a způsobem stanoveným daňovým zákonem. Do této skupiny lze zahrnout svědka, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka, jakož i další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní. Daňový řád na rozdíl od původní úpravy § 7 odst. 2 ZSDP zůstal u obvyklého co nejjobecnějšího vymezení těchto osob v ostatních procesních předpisech.⁹

Úřední osoba

Ustanovení § 12 DŘ v souladu se změnou, která nastala v terminologii využívané např. v trestním zákoně a ve správním řádu, nahradilo dosud používaný pojem pracovník správce daně pojem úřední osoba. Prostřednictvím úředních osob v souladu s odst. 1 správce daně vykonává svou pravomoc. Úřední osobou je ve smyslu odstavce 2 třeba rozumět osobu zaměstnance správce daně nebo jinou osobu, která je výkonem pravomocí správce daně pověřena přímo zákonem nebo na základě zmocnění daného zákonem a která se bezprostředně podílí na výkonu pravomocí správce daně. Tady je třeba podotknout, že text přijatého ustanovení určuje úřední osobu, tedy legislativní můstek mezi dosud

⁸ LICHOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání, s. 40

⁹ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád s komentářem, 1. vydání, s. 96

užívaným pracovníkem a úřední osobou vymezenou legislativní zkratkou § 14 odst. 1 SŘ, poměrně přesně. Jedná se o osoby, jež jsou ke správci daně v pracovněprávním poměru a pro něž se obecně užívá pojem zaměstnanec, ale i o další osoby, jako je např. starosta obce, které konají jednotlivé úkony při správě daní.¹⁰

Registrační řízení

Základním předpokladem registračního řízení je registrační povinnost. Její podmínky jsou dány nejen příslušnými ustanoveními DŘ, ale i jiných daňových předpisů. Registrační řízení je postaveno na zásadě, že ne všechny daňové subjekty, které mají daňovou povinnost, mají povinnost registrační. Registrační povinnost je zákonem upravena pro ty druhy daní a pro daňové subjekty, u nichž ke zdanění dochází plynule a opakovaně, přičemž daň je přiznávána vždy v určitém časovém intervalu (zdaňovacím období), s výjimkou uvedenou v § 126 písm. b) DŘ.¹¹

Daňové řízení

Daňové řízení je řízení vedené správcem daně za účelem stanovení daně, jejího vyměření, vybrání, vyúčtování, kontroly splnění daňové povinnosti, popř. i vymáhání daně v případě, kdy daň nebyla uhrazena dobrovolně. Cílem daňového řízení je stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Daňové řízení se řídí zejména základními zásadami daňového řízení, zákonem jsou vymezeny osoby zúčastněné na řízení.¹²

Daňové přiznání

Daňové přiznání je vyjádřením povinnosti každého daňového subjektu uvést sám správcem daně výši svého daňového základu a vypočítat si sám i daň. V literatuře se někdy povinnost daňového subjektu uvést výši svého základu daně a daň označuje jako břemeno tvrzení. Tuto povinnost plní daňový subjekt převážně formou daňového přiznání, zákon dále předpokládá též formu hlášení, které se však v současné době nepoužívá, a u srážkové daně pak formu vyúčtování daně. Daňové přiznání je zvláštní formou podání. Lze je účinně podat pouze na tiskopise vydaném Ministerstvem financí, popř. na počítačových sestavách,

¹⁰ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád s komentářem, 1. vydání, s. 65

¹¹ KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J., Manuál k daňovému řádu, 1. vydání, s. 367

¹² BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 71

kteře mají údaje, obsah i uspořádaní údajů zcela totožné s tiskopisem vydaným Ministerstvem financí. Povinnou součástí daňového přiznání jsou přílohy uvedené v jednotlivých tiskopisech.¹³

Daňová povinnost

Pojem „daňová povinnost“ používají daňové zákony různě. Dokonce i sám daňový řád. Ve smyslu § 3 DŘ je „daňová povinnost“ specifický druh právní povinnosti založený na jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech definované skutečnosti. U daně z příjmů je to příjem (peněžní i nepeněžní) za dále zákonem definovaných podmínek, u DPH je to uskutečnění zdanitelného plnění (tedy dodání zboží, převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu EU nebo dovoz zboží) za zákonem dále definovaných podmínek, u daně z nemovitostí je to vlastnictví nemovitosti k 1. 1., opět za zákonem definovaných podmínek. Ve smyslu § 239 odst. 1 DŘ je ovšem „daňová povinnost“ souhrn práv a povinností daňového subjektu, jako je např. právo na podání opravného prostředku, právo na nahlížení do spisu, nebo povinnost daň přiznat, prokázat, zaplatit apod.¹⁴

Daňová povinnost má více aspektů:

- Nálezací
- povinnost tvrzení, tj. daň vyčíslit (viz. § 135 odst. 2 DŘ) a přiznat (viz. § 135 odst. 1 DŘ),
- povinnost důkazní (§ 92 odst. 3 DŘ)
- Platební
- povinnost daň zaplatit

Stanovení daně

Správce daně stanoví základ daně a daň podle výsledků vyměřovacího řízení. Stanovením základu daně a daně se tedy rozumí určení jejich výše správcem daně. Stanovený základ

¹³ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 55

¹⁴ KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J., Manuál k daňovému řádu, 1. vydání, s. 24

daně a daň pak správce daně vyměří daňovému subjektu, popř. jde-li o dodatečně stanovený základ daně a daň, vyměří je daňovému subjektu dodatečně. Zvláštní způsob stanovení daně upravuje ZSDP v případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání, ač k tomu byl povinen, jakož i v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, tzn. neunesse své důkazní břemeno, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním – stanovení daně podle pomůcek.¹⁵

Daň

Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje. Daně lze uložit pouze zákonem. Stanoví tak čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Daně plynou do veřejných rozpočtů a nejsou v nich účelově vázány, tzn. plynou do úhrnu příjmů toho kterého veřejného rozpočtu, výnos konkrétní daně od konkrétního subjektu není určen k financování konkrétní činnosti, konkrétního projektu. Pokud byla daň zaplacená ve výši stanovené zákonem, je nenávratná. Za zaplacenou daň neobdrží daňový subjekt žádnou konkrétní protihodnotu, čerpá však služby poskytnuté státem, územním správním celkem či obcí, které však nejsou ekvivalentní částce zaplacené konkrétním subjektem. Typickým znakem daní je i to, že se pravidelně opakuje (měsíčně, ročně, atd.). V českém daňovém systému jsou zařazeny i daně, které tuto podmínku zcela nesplňují (daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí), i když u nich můžeme hovořit o pravidelném opakování, nikoliv však o časovém, ale věcném (např. při každém dědění).¹⁶

Splatnost daně

Splatností daně rozumíme okamžik (den), do kterého má daňový subjekt povinnost uhradit daň, popřípadě zálohy na daň, splátky daně, příslušenství daně. Splatnost je vždy stanovena zákonem, ať již jednotlivými daňovými zákony, nebo zákonem o správě daní a poplatků.¹⁷

¹⁵ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 455

¹⁶ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 30

¹⁷ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 444

Daňová kontrola

Daňová kontrola je jedním ze zásadních postupů správce daně v daňovém řízení. Svou úlohu daňová kontrola plní zejména v řízení doměřovacím, které je součástí řízení nalézacího. Nelze však vyloučit, že daňová kontrola bude plnit svůj účel také v řízení vyměřovacím. Své nezastupitelné místo může mít daňová kontrola dozajista tam, kde daňový subjekt nepodá daňové tvrzení, ačkoliv tuto povinnost měl či byl k tomuto správcem daně vyzván. Zákon pak přímo stanovuje, že za určitých okolností může dojít k zahájení daňové kontroly před samotným vyměřením daně. Lze tak konstatovat, že provedení daňové kontroly je přípustné všude tam, kde předmětem řízení bude daňová povinnost nebo-li správné zjištění a stanovení daně. Při splnění této podmínky je pak daňová kontrola přípustná v jakékoliv fázi daňového řízení.¹⁸

Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností, původně nazvaný vytýkací řízení, slouží k neodkladnému prověření daňového tvrzení předtím, než vůbec dojde k vyměření daně. Přitom nejčastějším způsobem prvotního vyměření daně je tzv. konkludentní vyměření daně podle § 140, kdy není ani povinností správce daně vyměření daňovému subjektu oznamovat. Zahájení postupu k odstranění pochybností správce daně tak znamená, že k prvotnímu vyměření dojde až na základě součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem či na základě pomůcek, o čemž bude vždy daňový subjekt obeznámen doručením platebního výměru.¹⁹

Dokazování

Dokazování je proces hodnocení důkazních prostředků a z nich vzešlých důkazů, prováděný za účelem zjištění skutečného stavu věci. Jeho prováděním je tak realizována zásada materiální pravdy podle § 3 SpŘ, která je plně souladná s daňovým řádem a schopná nejlépe dospět k cíli správy daní. Z tohoto důvodu je právě dokazování prioritním způsobem stanovení daňové povinnosti, předcházející pomůckám či sjednání daně.²⁰

¹⁸ LICHOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání, s. 146

¹⁹ LICHOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání, s. 168

²⁰ LICHOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání, s. 175

Rozhodnutí

V daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena.²¹ Základní náležitosti rozhodnutí v ZSDP upravovalo ustanovení § 32 ZSDP v DŘ ustanovení § 102.

Příslušenství daně

Podle § 2 odst. 5 DŘ se příslušenstvím daně rozumějí:

- úroky, k jejichž úhradě je povinen daňový subjekt: úrok z prodlení (§ 252 a 253 DŘ), včetně úroku z prodlení za nesprávné uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období (§ 104 odst. 2 ZDPH) a úrok z posečkané částky (§ 157 odst. 2 DŘ),
- úrok, k jehož úhradě je povinen jiný subjekt: úrok z prodlení podle nařízení vlády č. 142/1994 Sb. (§ 166 odst. 4 DŘ),
- úroky, k jejichž úhradě je povinen správce daně: úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 DŘ) a úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 DŘ),
- penále (§ 251 DŘ),
- pokuty: pořádková pokuta (§ 247 až 249 DŘ) a pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ),
- náklady řízení: náklady řízení (§ 107 DŘ) a exekuční náklady (§ 182 a násl. DŘ),

pouze jsou-li ukládány nebo vznikající podle daňového zákona. Úroky, k jejichž úhradě je povinen daňový subjekt, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Znamená to, že (není-li stanoveno jinak) toto příslušenství má stejné rozpočtové určení jako daň, k níž se váže a dále, že výše příslušenství se mění s výší daně.²²

²¹ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 388

²² KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J., Manuál k daňovému řádu, 1. vydání, s. 22

Opravné a dozorčí prostředky

Podle § 101 odst. 1 DŘ platí, že správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva, příp. prohlašuje povinnosti a práva jen rozhodnutím. Provést změnu vydaného a posléze i účinného rozhodnutí lze učinit pouze v řízení, které zákon upravuje, popřípadě v soudním řízení správním. Tato řízení podle § 134 odst. 3 zahájí příslušné úkony, jimiž jsou podle odstavce 1 uplatněny opravné prostředky a dozorčí prostředky. Pod pojem opravné prostředky se řadí ta řízení, která jsou zahajována úkony (návrhy), kterými se domáhá osoba zúčastněná na správě daní, změny či zrušení rozhodnutí, jehož je příjemcem. Do této Hlavy zákona byly jako opravné prostředky zařazeny odvolání a obnova řízení. Další prostředky ochrany práv daňových subjektů, např. stížnost na postup plátce daně a námitka byly pro své speciální využití zařazeny k té části správy daní, při které jsou využívány. Za dozorčí prostředky se označují ta řízení, která jsou zahajována z moci úřední (ex officio), kde tedy vadu rozhodnutí identifikoval správce daně, ať již sám nebo na základě podnětu, a zahájil řízení k její nápravě. Opravné prostředky se dále dělí na řádné a mimořádné. Za řádný opravný prostředek je zákonem označeno odvolání, popř. rozklad, kterým lze napadnout nepravomocné rozhodnutí. Opravný prostředek, kterým lze napadnout i formálně pravomocné rozhodnutí, je označován jako mimořádný opravný prostředek. Zákon upravuje jako mimořádný opravný prostředek obnovu řízení zahájenou na návrh povolení obnovy řízení příjemcem rozhodnutí. Pro každý konkrétní druh opravného prostředku zákon stanoví podrobná pravidla: kdo ho může podat, v jaké lhůtě, jakým způsobem, komu a zejména důvody, pro které se řízení provede. Zde je třeba podotknout, že pro správu daní, na rozdíl od jiných procesních úprav, jsou dány ještě další, a to nejčastěji využívané formy změny formálně pravomocného rozhodnutí, dodatečné daňové přiznání (§ 141) či doměření ex officio (§ 143).²³

Nejvyšší správní soud ČR

Do pravomocí Nejvyššího správního soudu spadá zejména rozhodování o kasačních stížnostech proti rozhodnutím krajských soudů, o žalobách a návrzích na ochranu veřejných subjektivních práv. Nejvyšší správní soud navíc rozhoduje v jediném stupni v některých specifických oblastech práva, zejména ve věcech volebních, ve věcech rozpuštění politických stran a politických hnutí, pozastavení nebo znovuoobnovení jejich

²³ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád s komentářem, 1. vydání, s. 493

činnosti, ve věcech zrušení opatření obecné povahy nebo jejich částí pro rozpor se zákonem, jakož i v řízení o některých kladných a záporných kompetenčních sporech mezi orgány veřejné správy. Nově byla na Nejvyšší správní soud přenesena pravomoc rozhodovat o kárném stíhání soudců, státních zástupců a exekutorů.

K zajištění jednoty rozhodování soudů vydává Nejvyšší správní soud Sbíрку rozhodnutí, ve které se po projednání v plénu uveřejňují vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí krajských soudů ve správním soudnictví a dva mimoprocenční prostředky k zajištění jednoty a zákonnosti rozhodování správních orgánů a soudů ve správním soudnictví: stanoviska zaujímaná kolegií či plénem a zásadní usnesení přijímá rozšířeným senátem v oblasti rozhodování správních orgánů.²⁴

Daňová judikatura

Pod pojmem daňová judikatura rozumíme výsledky rozhodovací činnosti soudů, obvykle publikované v různých tematických sbírkách. Vzhledem k tomu, že ročně je soudně přezkoumáno více než tisíc rozhodnutí územních finančních orgánů, je poměrně rozsáhlá i judikatura daňová. Je nutné si uvědomit, že jednotlivé daňové judikáty nejsou obecně závazné. Nelze je mechanicky použít pro jakoukoliv jinou, byť obdobnou kauzu, působí pouze přesvědčivostí své argumentace, přispívající ke sjednocení rozhodovací praxe. Daňové kauzy jsou často i předmětem jednání Ústavního soudu.²⁵

ADIS

ADIS je automatizovaný daňový informační systém, je vnitřním informačním systémem územních finančních orgánů. Zahrnuje též evidenci daní. ADIS není veřejnosti přístupný. Do svých osobních daňových účtů vedených v systému ADIS má daňový subjekt právo nahlédnout v rozsahu stanoveném zákonem. Pomocí ADIS je vyhotovována většina písemností, zejména rozhodnutí územních finančních orgánů.²⁶

²⁴ Nejvyšší správní soud, dostupné na <http://www.nssoud.cz/Obecne-informace/art/557?menu=173> (cit. 2011-06-24)

²⁵ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 46

²⁶ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 13

ARES

ARES je administrativní registr ekonomických subjektů. Je to informační systém, který zpřístupňuje veřejné údaje o ekonomických subjektech z informačních systémů orgánů státní správy a který slouží potřebám správců daně i široké daňové veřejnosti. ARES tak soustřeďuje a přehledně zpřístupňuje informace z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku, registru ekonomických subjektů vedeného Českým statistickým úřadem, ze seznamu plátců DPH a ze seznamu plátců spotřebních daní. Aktualizace údajů se provádí měsíčně. ARES je přístupný na internetové adrese Ministerstva financí.²⁷

Správní řád

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád nabył účinnosti dne 01.01.2006. Tento zákon upravuje postup orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků a jiných orgánů, právnických a fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.²⁸

3.2 Přehled právní úpravy daňového procesu v ČR a na Slovensku

3.2.1 ZSDP

Po vzniku Československé republiky byl daňový proces upraven v roce 1927 v rámci zákona o daních z příjmů. V roce 1953 následovalo vydání vyhlášky ministra financí 162/1953 Ú. 1., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů. Tato vyhláška byla v roce 1962 nahrazena vyhláškou Ministerstva financí č. 16 o řízení ve věcech daní a poplatků. Obě tyto vyhlášky byly vydány jako prováděcí předpisy k daňovým zákonům na základě zmocnění, v kterých byly obsaženy.

Podle ústavy ČSFR, která rozdělovala legislativní kompetence mezi Federální shromáždění a národní rady republik, měly legislativní působnost pro přijetí zvláštních procesních pravidel národní rady. 5. Května 1992 byl přijat Českou národní radou zákon

²⁷ BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, s. 13

²⁸ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, dostupný na www.zakonyprolidi.cz

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.²⁹ Jednalo se o zavedení komplexní právní úpravy procesního daňového práva, zejména v důsledku vzniku nové daňové soustavy. Tato právní norma byla postupem času několikrát novelizovaná a to v souvislosti s vývojem daňové správy, ostatních právních norem, tak i v souvislosti s ekonomickým vývojem v zemi.

ZSDP upravoval správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které byly příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků nebo státních fondů nebo Národního fondu.³⁰

ZSDP byl často označován jako nejbyrokratičtější zákon, přesto platil celých 18 let, tedy od 01.01.1993, kdy vstoupil v účinnost až do konce roku 2010, kdy byl tento zákon zrušen a nahrazen zákonem č.280/2009 Sb., DŘ.

3.2.1.1 Význam daňového procesu

Daňové procesní právo je odvětvím práva upravující práva a povinnosti správce daně, daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných se na správě daní směřující k naplnění základního cíle správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní, tak zároveň i její vybrání. Jde tedy o efektivní výběr daní a o ochranu práv všech osob, které se podílejí nějakým způsobem na správě daní. Daňové procesní právo zároveň i úzce navazuje na daňové právo hmotné, s kterým tvoří dohromady jednotný celek. Daňové právo hmotné se uplatňuje obecně prostřednictvím daňového práva procesního, kdy je úprava v procení normě společná pro všechny druhy daní.

²⁹ KALOUS, S., KOHOUTKOVÁ, A., Správa daní aneb daňový subjekt versus správce daně, s. 11

³⁰ ÚZ správa daní a poplatků podle stavu k 7.9.2009, s. 7

3.2.1.2 Význam daňového procesu z pohledu praxe

Pro názorný přehled významu daňového procesu jsou použity počty vyřízených odvolacích řízení nadřízeným orgánem FŘ v Ústí nad Labem za období od roku 2007 do roku 2011, proti rozhodnutím FÚ spadající v té době do působnosti FŘ v Ústí nad Labem (do 31.12.2012 FŘ v Ústí nad Labem, jako odvolací orgán, od 01.01.2013 FÚ pro Ústecký kraj), tříděných podle jednotlivých daní.

Tabulka 1 - Odvolání proti rozhodnutí FÚ v působnosti FŘ v ÚL za období 2007 až 2011 vyřízená na FŘ

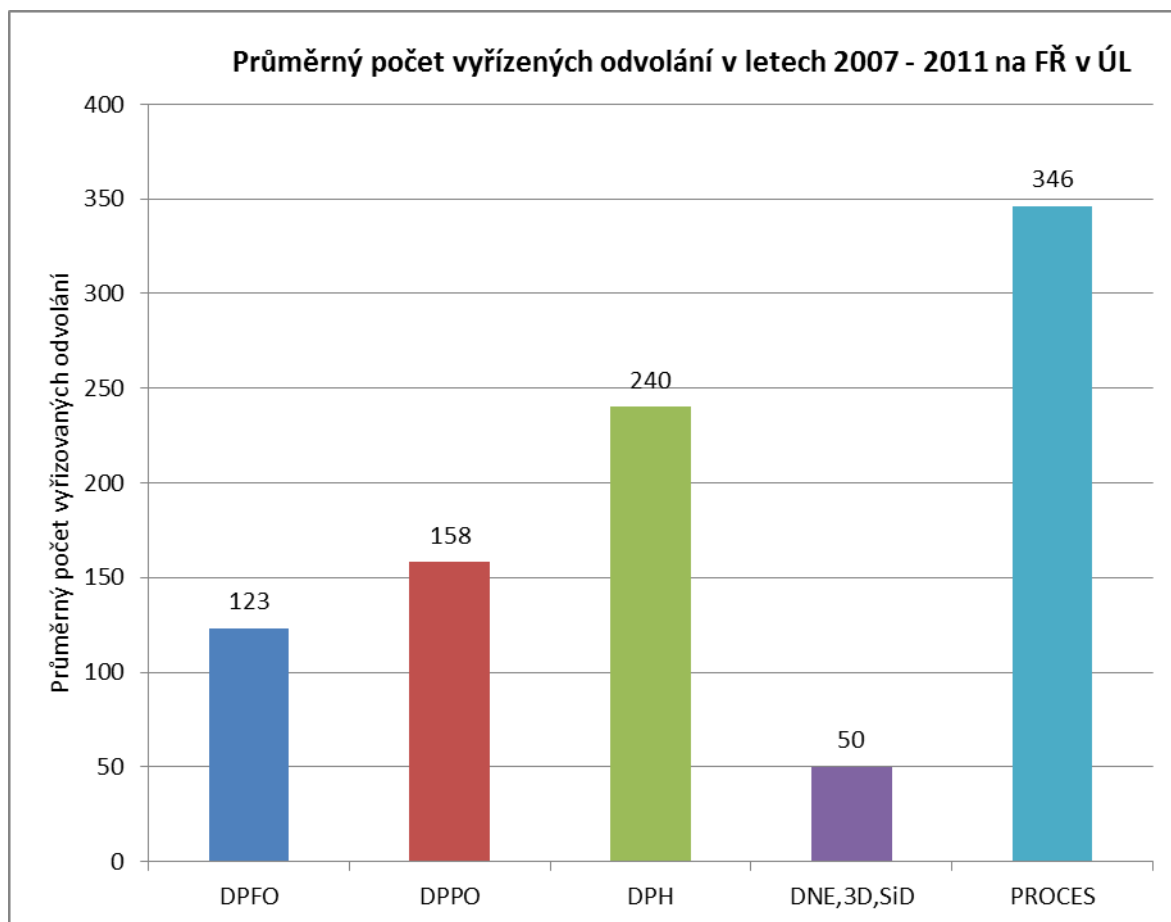
Odvolání proti rozhodnutí FÚ v působnosti FŘ v ÚL za období 2007 až 2011 vyřízená na FŘ							
Druh příjmů	2007	2008	2009	2010	2011	Průměrný počet vyřízených odvolání za roky 2007 - 2011	Podíl na všech vyřízených odvoláních
DPFO	180	179	99	84	75	123	13,45%
DPPO	92	65	59	46	528	158	17,22%
DPH	362	353	228	97	161	240	26,17%
DNE,3D,SiD	58	60	41	48	45	50	5,49%
PROCES	556	459	302	247	165	346	37,68%

Zdroj: vlastní zpracování za přiměřeného použití dat FŘ v ÚL

Z uvedené tabulky je zřejmé, že za období roku 2007 až 2011 směřovalo na FŘ v Ústí nad Labem nejvíce odvolacích řízení do daňového procesu, a to celých 1729 případů, což tvoří 37,68% z celkového počtu vyřízených odvolání za daný časový interval (celkem 4589 případů). Je patrné, že odvolací řízení směřující do daňového procesu převažují i proti odvolacím řízením vedeným na dani z přidané hodnoty či příjmových daní, a to i přesto, že daň z příjmů fyzických osob je po DPH a dani z příjmů právnických osob nejdůležitějším zdrojem příjmů státního rozpočtu České republiky. Lze tedy konstatovat, že odvolacími důvody jsou častěji námitky procesního charakteru, než námitka mající charakter porušení hmotně-právního předpisu.

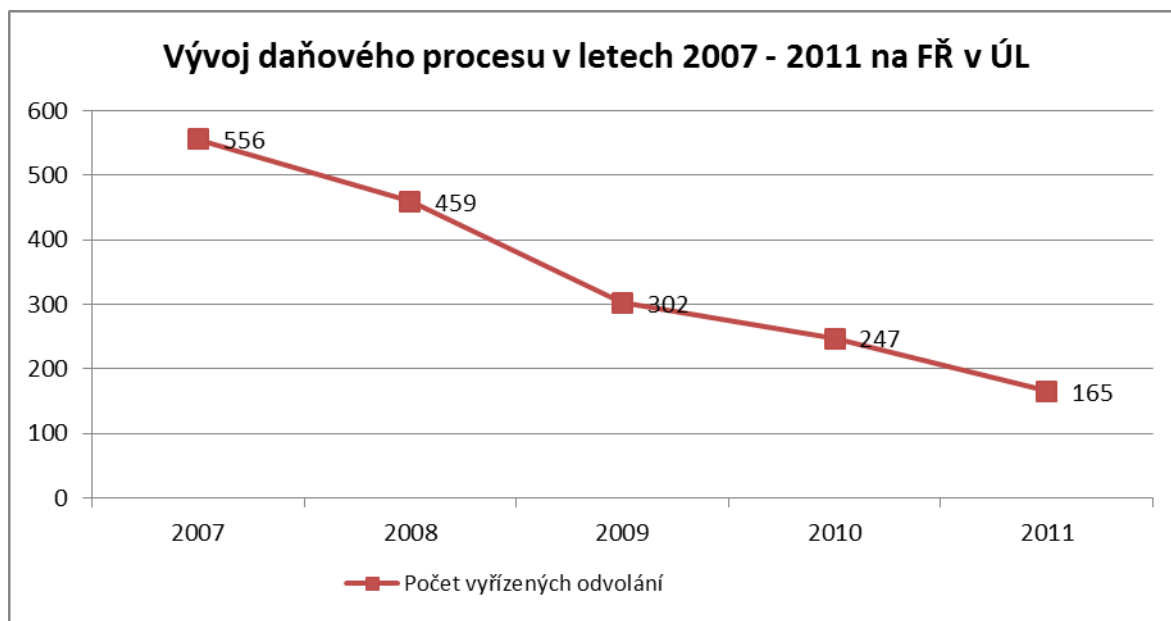
V tabulce jsou zároveň zachyceny údaje znázorňující průměrný počet vyřízených odvolání na jednotlivých daní za období roku 2007 až 2011, které jsou pro lepší

přehlednost vyjádřeny graficky, za pomoci sloupcového grafu. Opět je zde možné vidět, že daňový proces zaujímá první pozici v průměrném počtu vyřízených odvolání oproti ostatním daním, s průměrným počtem vyřízených odvolání 346 případů.



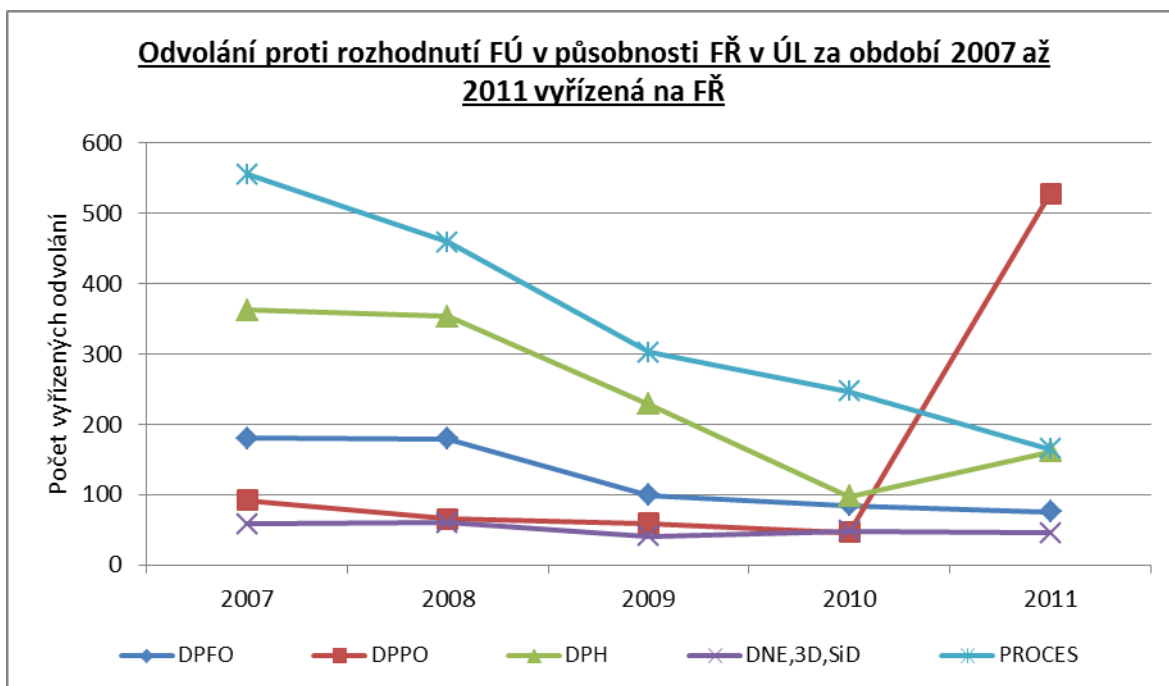
Graf 1: Průměrný počet vyřízených odvolání v letech 2007 – 2011 na FŘ v ÚL: Zdroj: vlastní zpracování

Samotný vývoj daňového procesu měl, ale v období roku 2007 až 2011 sestupnou tendenci, kdy v roce 2007 bylo FŘ v Ústí nad Labem vyřízeno celkem 556 odvolacích řízení procesního charakteru a v roce 2011 jich bylo již jen 165. Důvodem tohoto poklesu byly zejména rozsáhlé novely ZSDP účinného do 31.12.2010, vývoj judikatury, včetně implementace judikatury NSS do těchto novel, tak i zároveň v neposlední řadě účinnost nového procesního zákona, zákona č. 280/2009 Sb., DŘ, ve znění pozdějších předpisů, účinného od 01.01.2011.



Graf 2: Vývoj daňového procesu v letech 2007 – 2011 na FŘ v ÚL: Zdroj: vlastní zpracování

Při porovnání vývoje počtu odvolání proti rozhodnutím FÚ v působnosti FŘ v Ústí nad Labem od roku 2007 do roku 2011 vyřízených na FŘ je patrné, že všechny daně mají stejně jako daňový proces sestupný charakter. Výjimku tvoří pouze DPH, kdy v roce 2011 došlo opět k nárůstu vyřízených odvolání oproti roku 2010 a to o 64 případů. Markantní nárůst odvolacích řízení lze však v roce 2010 zaznamenat zejména na dani z příjmů právnických osob, a to oproti roku 2010 o celých 482 případech. Nárůst odvolacích řízení na dani z příjmů právnických osob byl zapříčiněn změnou v zákoně o obnovitelných zdrojích energie s nepříznivým dopadem, pro tzv. fotovoltaiky, která se pak stala stěžejním předmětem odvolacích řízení.



Graf 3: Odvolání proti rozhodnutí FÚ v působnosti FŘ v ÚL za období 2007 až 2011 vyřízená na FŘ: Zdroj: vlastní zpracování

3.2.2 Daňový řád

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád byl schválen Parlamentem ČR dne 22.07.2009 a ve Sbírce zákonů byl vyhlášen dne 03.09.2009, v č. 87/2009 Sbírky zákonů na straně 4038. DŘ nabyl účinnosti dne 01.01.2011, kdy zároveň byl zrušen dosavadní zákon upravující správu daní, ZSDP, jehož účinnost lze datovat od 01.01.1993 do 31.12.2010. Účinností DŘ došlo zároveň ke zrušení zákona č. 255/1994 Sb., a zákona č. 323/1996 Sb., které měnily a doplňovaly ZSDP a zároveň i ke zrušení prováděcích vyhlášek, což vyplývá ze zrušovacího ustanovení § 265 DŘ.

3.2.3 ZoSD SR

Základem právního systému daňového práva na Slovensku je Ústava SR. Daňové vztahy mezi státem a daňovými subjekty jsou vztahem v oblasti veřejného práva, které mají dominantní fiskální zájem státu naplnit jak státní, tak veřejné rozpočty k uspokojení veřejných zájmů. Základním procesním daňovým zákonem upravující správu daní

a daňové řízení na Slovensku, byl zákon Slovenské národní rady č. 511/1992 Sb, o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů, ve znění pozdějších předpisů. Parlamentem SR byl tento zákon schválen dne 30.09.1992, a ve Sbírce zákonů vyhlášen dne 16.11.1992, v č.102/1992. ZoSD nabyt účinnosti 01.01.1993 a platil až do 01.01.2012, kdy vstoupil v účinnost čl. 1 zákona č. 563/2009 Sb., daňový pořádek, který nahradil dosavadní ZoSD. ZoSD upravoval postupy a procesy, kterými SD realizoval úlohu a cíl správy daní. Tyto postupy a procesy byly závazné jak pro SD, tak pro DS. Stejně jako v ČR, tak i na Slovensku byl ZoSD aplikován pouze v případech, pokud hmotněprávní zákon ve svém znění nestanovil jinak, což znamená, že hmotněprávní předpis byl nadřazen procesnímu zákonu, který byl použit pouze tehdy, pokud hmotněprávní zákon dané ustanovení neupravoval. Tato právní norma byla stejně jako v ČR ZSDP postupem času několikrát novelizovaná a to zejména v souvislosti s hospodářským a finančním vývojem státu a dále pak také, v souvislosti s vývojem ostatních právních norem. Časté změny měly za následek problémy ve výkladové interpretaci, což mělo za následek schválení nového daňového procesního zákonu, daňového pořádku.

3.2.4 Daňový pořádek SR

Zákon č. 563/2009 Sb., o správě daní (daňový pořádek) a o změně a doplnění některých zákonů, byl schválen Parlamentem SR dne 01.12.2009 a ve Sbírce zákonů byl vyhlášen dne 23.12.2009, v č. 193/2009 Sbírky zákonů na straně 4314. DP nabyt účinnosti dne 01.01.2010, kromě čl. 1, který nabyt účinnosti 01.01.2012, čímž přestal platit dosavadní zákon upravující správu daní ZoSD, který byl účinný od 01.01.1993 do 31.12.2011, tedy 19 let. Nový procesní zákon je součástí Reformy daňové a celní správy na Slovensku, jejímž cílem je sjednocení a zjednodušení výběru daní, cla a pojistných odvodů na Slovensku. Účinností DP došlo kromě zrušení ZoSD zároveň ke zrušení dalších 40 zákonů, což vyplývá ze zrušovacího ustanovení § 167 DP.

4 Analýza formální stránky daňových procesních zákonů v ČR a na Slovensku

4.1 Zhodnocení procesních předpisů z kvantitativního pohledu na základě předem určených kritérií

K porovnání ZSDP, ZoSD, DŘ a DP, těchto čtyřech právních norem, které buď v minulosti, nebo v současné době upravují daňový proces v ČR a ve SR, budou použity Úplná znění zákona ZSDP a DŘ dostupné v elektronické podobě v systému ASPI, což je komplexní systém nabízející kompletní pokrytí právních předpisů, a dále úplná znění ZoSD a DP dostupné v elektronické podobě na webových stránkách www.zbierka.sk, což jsou stránky elektronické sbírky zákonů SR.

4.1.1 Hodnotící kritérium – počet paragrafů a slov

Porovnáním uvedených právních norem z pohledu obsahu počtu jednotlivých ustanovení a počtu slov obsažených v právní normě je patrné, že do počtu ustanovení je nejrozsáhleji členěnou právní normou DŘ se svými 266 paragrafy, naopak nejméně ustanovení lze nalézt sice opět v české procesní normě, ale tentokrát v původním znění ZSDP. Nejrozsáhlejším zákonem a to s 43.443 slovy, je nový zákon DP, který se do počtu ustanovení řadí na druhé místo za DŘ. Vzhledem k počtu ustanovení a počtu obsahujících slov, lze ale konstatovat, že nejrozsáhlejší právní normou daňového procesu je DP SR, kde připadá v průměru na jedno ustanovení 260 slov. Paradoxní je pak zjištění, že obdobný průměr slov na jedno ustanovení s počtem 267 slov lze nalézt i v ZSDP, který se naopak do dopočtu slov řadí na předposlední místo a v počtu ustanovení dokonce na poslední místo, v porovnávaných daňových procesních normách. Pro větší přehlednost byly zjištěné údaje zpracovány do tabulky č. 2 - Porovnání daňových procesních norem podle počtu slov a ustanovení.

Tabulka 2 – Porovnání daňových procesních norem podle počtu slov a ustanovení

Parametr pro porovnání zákonných úprav	z. č. 337/1992 Sb., ZSDP	z. č. 280/2009 Sb., DŘ	z. č. 511/1992 Sb., ZoSD	z. č. 563/2009 Sb., DP
Počet slov	28.664	39.570	21.258	43.443
Počet ustanovení §	107	266	112	167
Průměrný počet slov na ustanovení	267.88	148.76	189.80	260.14

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.2 Hodnotící kritérium – počet odkazů na jiné právní předpisy

Ve všech porovnávaných procesních normách lze nalézt u vybraných ustanovení odkaz na související právní předpisy. V tabulce č. 3 je zaznamenán počet jiných právních předpisů, na které je v jednotlivých daňových procesních normách odkazováno. Nejvíce odkazů lze nalézt v DP, konkrétně na 76 právních předpisů. Naopak nejméně odkazů, pouhých 15 obsahuje úprava ZoSD.

V ZSDP je odkazováno celkem na 35 jiných právních předpisů, z kterých nejvíce na zákon o daních z příjmů, v celkovém počtu 8 odkazů. Na druhé místo se pak řadí občanský soudní řád se 4 odkazy a o třetí místo se dělí se shodným počtem 3 odkazů občanský zákoník a zákon o elektronickém podpisu. V DŘ lze nalézt celkem 29 odkazů. Nejvíce odkazů, v celkovém počtu 4, směřuje do občanského soudního řádu. Změnou oproti ZSDP je, že v DŘ již nelze nalézt odkaz na zákon o daních z příjmů, který se v ZSDP vyskytoval nejčastěji.

ZoSD obsahuje pouhých 15 odkazů na související právní předpisy, přičemž nejvíce, téměř polovina z nich (7 odkazů) odkazuje stejně jako v ZoSD na zákon o daních z příjmů. Nejvíce odkazů je k nalezení v DP, v celkovém počtu 76 odkazů. Mezi pět právních předpisů, na které je v DP nejvíce odkazován se řadí občanský zákoník s 9 odkazy, obchodní zákoník se 7 odkazy, zákon o sociálních službách se 6 odkazy, zákon o daních z příjmů s 5 odkazy a zákon o soudních exekutorech se 4 odkazy.

Tabulka 3 – Porovnání daňových procesních norem podle počtu odkazů na jiný p.p.

Parametr pro porovnání zákonných úprav	z. č. 337/1992 Sb., ZSDP	z. č. 280/2009 Sb., DŘ	z. č. 511/1992 Sb., ZoSD	z. č. 563/2009 Sb., DP
Počet jiných právních předpisů na které je odkazováno	35	29	15	76

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.3 Hodnotící kritérium – způsob členění a uspořádání jednotlivých ustanovení

Pro snadnější orientaci ve způsobu uspořádání jednotlivých ustanovení v ZSDP, DŘ, ZoSD a DP je členění daňových předpisů podle jednotlivých částí zákona zpracováno do tabulky č. 4.

Tabulka 4 – Přehled členění daňových procesních norem podle částí

Daňový předpis	Členění daňového předpisu dle částí
z. č. 337/1992 Sb., ZSDP	Obecná ustanovení – (§ 1 až 32) Řízení přípravné – (§ 33 až 39) Řízení vyměřovací – (§ 40 až 47) Řádné opravné prostředky – (§ 48 až 53) Mimořádné opravné prostředky – (§ 54 až 56a) Placení daní – (§ 57 až 73a) Zrušený – (§ 74 až 95) Ustanovení, společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná – (§ 96 až 107)
z. č. 280/2009 Sb., DŘ	Úvodní ustanovení – (§ 1 až 9) Obecná část o správě daní - (§ 10 až 124) Zvláštní část o správě daní – (§ 125 až 245) Následky porušení povinností při správě daní (§ 246 až 254) Ustanovení společná, zmocňovací přechodná a závěrečná – (§ 255 až 265) Účinnost – (§ 266)
z. č. 511/1992 Sb., ZoSD	Základní a všeobecná ustanovení – (§ 1 až 30a) Přípravné řízení – (§ 31 až 37) Vyměřovací řízení – (§ 38 – 45) Řádné opravné prostředky – (§ 46 až 50) Mimořádné opravné prostředky – (§ 51 až 55) Placení daní – (§ 56 až 72a) Daňové exekuční řízení – (§ 73 až 94) Osobní ustanovení pro konkurz a restrukturalizaci – (§ 95 až 95a) Společná, zplnomocňovací, přechodná a závěrečná ustanovení – (§ 96 až 112)
z. č. 563/2009 Sb., DP	Základní a všeobecné ustanovení – (§ 1 až 35) Činnosti správců daně – (§ 36 až 54) Placení daní – (§ 55 až 57) Daňové řízení – (§ 58 až 152) Zodpovědnost za porušení povinností – (§ 154 až 157) Osobní ustanovení pro konkurz a restrukturalizaci- (§ 158 až 159) Společná, zplnomocňovací, přechodná a závěrečná ustanovení (§ 160 až 167)

Zdroj: ZSDP, DŘ, ZoSD, DP (vlastní úprava a zpracování)

ZSDP obsahoval celkem 107 paragrafů, které byly výkladově rozsáhlejšího obsahu. Celý zákon byl systematicky členěn pouze do osmi částí, bez jakéhokoliv dalšího podrobnějšího členění, přičemž první část zákona byla věnována obecným ustanovením správy daní. Lze ji označit jako nejrozsáhlejší část zákona, jelikož zahrnovala přes 1/3 z celkového počtu ustanovení. Ostatních sedm zbývajících částí ZSDP bylo již přibližně stejného rozsahu. Druhou a třetí část ZSDP tvořila jednotlivá stádia daňového procesu, počínaje řízením přípravným, pod kterým bylo rovněž zahrnuto stěžejní registrační řízení a dále pokračující částí věnovanou řízením vyměřovacím. Tato část zákona byla věnována jak vyměření řádnému, opravnému, dodatečnému, tak i stanovení daně podle pomůcek v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení. Část čtvrtá a pátá byla pak věnována opravným prostředkům, a to jak řádným opravným prostředkům směřujícím proti nepravomocným rozhodnutím, tak i opravným prostředkům mimořádným, směřujícím naopak již proti pravomocným rozhodnutím. Jednotlivá stádia daňového procesu zakončovala část zaměřená na placení daní, zahrnující i zajištění, vymáhání a případné exekuce. Sedmá část zákona zahrnující ustanovení § 74 až 95, měla jen krátkou platnost a to pouze jeden rok, do 01.01.1994, kdy byla tato část zákona zrušena novelou č. 315/1993 Sb. Poslední, osmá část zákona upravovala společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná ustanovení. V této části zákona, konkrétně v ustanovení § 107 ZSDP byla zároveň stanovena také účinnost ZSDP, a to 1. leden 1993.

ZoSD obsahoval za své účinnosti celkem 112 paragrafů. Jednalo se o procesní zákon, který měl téměř totožné uspořádání a členění jako ZSDP. ZoSD byl rovněž rozdělen pouze do částí bez dalšího podrobnějšího členění. Na rozdíl od ZSDP však ZoSD obsahoval částí devět. Prvních pět částí zákona bylo věnováno stejným oblastem správy daní i s téměř totožným rozsahem a označením těchto částí. Stejně jako tomu bylo u ZSDP, tak i u ZoSD největší část zákona byla věnována části první, tedy základním a všeobecným ustanovením. Tato část zahrnovala opět více jak 1/3 ustanovení z celého zákona. Rozdíl oproti ZSDP lze nalézt v oblasti placení daní, kdy v ZSDP zahrnovala tato část kromě samotného placení, zároveň i ustanovení věnující se daňové exekuci a vymáhání. V ZoSD byla tato oblast rozdělena do dvou samostatných částí, a to do části šesté věnující se obecnému placení daní, tak dále do části sedmé, která samostatně upravovala exekuční řízení. Osmá část ZoSD pak byla navíc dále samostatně věnována ustanovením věnujícím

se konkurzu a restrukturalizaci. ZoSD uzavírala devátá část, která stejně jako osmá část v ZSDP pojednávala o společných, zplnomocňovacích, přechodných a závěrečných ustanovení. Účinnost zákona, tedy 1. ledna 1993 bylo možné nalézt v ustanovení § 112 ZoSD.

DŘ je uspořádán rozdílným způsobem oproti ZSDP. Obsahuje celkem 266 paragrafů, které nejsou na rozdíl od ZSDP rozsáhlejšího obsahu, ale naopak se jedná o kratší nově systematicky uspořádané odstavce. Oproti ZSDP, který se členil pouze na 7 částí se DŘ člení na částí šest, které jsou děleny na hlavy s dalším členěním na díly. Díl pátý v hlavě V- placení daní, věnovaný vymáhání daní je navíc pak ještě podrobněji rozdělen na oddíly. Část první, která je označena jako „Úvodní ustanovení“ obsahuje dvě hlavy, přičemž hlava první upravuje předmět a účel úpravy a hlava druhá základní zásady správy daní. V této oblasti zákona je možné nalézt základní pojmy. Část druhá označená jako „Obecná část o správě daní“ se člení na sedm hlav dělících se dále na díly upravující problematiku využitelnou pro různá dílčí řízení. Sedm hlav části druhé DŘ upravují následující oblasti: správce daně a osoby zúčastněné na správě daní, lhůty, doručování, ochranu poskytování informací, dokumentaci, řízení a další postupy a v neposlední řadě opravné a dozorčí prostředky. Speciálním ustanovením vztahujícím se k jednotlivým typům řízení je poté věnovaná třetí část DŘ označená jako „Zvláštní část o správě daní“, která je opět rozdělena do sedmi hlav zaměřených konkrétně na následující oblasti: registrační řízení, řízení o závazném posouzení, daňové řízení, nalézací řízení, placení daní, správa daně vybírané srážkou a k právnímu nástupnictví a vztahu k insolvenční. Čtvrtá část DŘ uceleně upravuje sankce, jako následek za porušení povinností při správě daní. Předposlední, tedy pátá část DŘ je věnována ustanovením společným, zmocňovacím, přechodným a závěrečným. Účinnost nového daňového procesního zákona lze pak nalézt v poslední, šesté části DŘ.

DP obsahuje celkem 167 paragrafů, které mají obdobné rozdělení a uspořádání jako nový daňový procesní zákon v ČR, tedy DŘ. Opět se je zde možné nalézt více kratších nově systematicky uspořádaných odstavců. DP se člení oproti DŘ na sedm částí, další podrobnější členění je však totožné. Zákon je dále rozdělen na hlavy, díly a díl druhý v hlavě čtvrté – daňové exekuční řízení, věnovaný výkonu daňové exekuce, je navíc

rozdělen na oddíly. Část první, která je označena jako „Základní a všeobecné ustanovení“ obsahuje pět hlav. Jedná se o obecná ustanovení použitelná pro různá dílčí řízení, přičemž hlava první upravuje základní ustanovení, hlava druhá obecně podání, hlava třetí úkony zabezpečující průběh a účel správy daní, čtvrtá lhůty a pátá doručování písemností. Druhá část DP obsahující jednu hlavu je pak věnována činnosti správce daně, konkrétně k přípravě daňového řízení, které dělí do pěti samostatných dílů. Část třetí je zaměřena na placení daní. Nejrozsáhlejší částí je část čtvrtá zákona, která obsahuje čtyři hlavy, a to kromě všeobecných ustanovení zahrnutých v hlavě první, tak i stejně jako DŘ obsahuje tato část v hlavě druhé speciální ustanovení vztahujícím se k jednotlivým typům řízení, zaměřených konkrétně na následující oblasti: osobní daňové řízení, zahrnující registrační řízení, vyměřovací řízení a opravné prostředky, v hlavě třetí pak daňové přeplatky a daňové nedoplatky a nejrozsáhlejší částí je hlava čtvrtá, která pojednává o daňovém exekčním řízení rozdělením do pěti dílů, přičemž první díl je věnován základním a všeobecným ustanovením vztahujícím se k daňové exekuci, díl druhý je podle způsobu vedení daňové exekuce podrobněji členěn do osmi oddílů, kde každému typu exekuce je věnován samostatný oddíl. Díl třetí a čtvrtý pojednává o nákladech daňové exekuce a výtěžku a rozdělení daňové exekuce. Hlavu čtvrtou, části čtvrté DP, věnovanou daňové exekuci uzavírá díl pátý upravující ochranu zaměstnance správce daně při výkonu daňové exekuce. Pátá část DP uceleně upravuje sankce, jako následek zodpovědnosti za porušení povinností při správě daní. Předposlední, tedy šestá část DP je věnována ustanovením pro konkurz a restrukturalizaci. Společná, zplnomocňovací, přechodná a závěrečná ustanovením lze nalézt v poslední sedmé části DP.

4.1.4 Hodnotící kritérium – novely a dopad do ustanovení

ZSDP byl během doby své účinnosti, tedy v období od 01.01.1993 do 31.12.2010 64 novelizován, oproti tomu ZoSD za dobu své účinnosti, tedy v období od 01.01.1993 do 31.12.2011 novelizován jen 47. Vzhledem k rozsahu novel obou zákonů, jsou tabulky zachycující přehled jejich novel i s dopadem jednotlivých novel do konkrétních ustanovení a účinností těchto novel uvedeny jako samostatné přílohy této diplomové práce.

Rozborem novel ZSDP bylo zjištěno, že v rámci všech novel bylo celkem alespoň jedenkrát novelizováno 93 ustanovení, což je téměř 90% všech ustanovení (bez

podrobnějšího členění ustanovení, pak 73 ustanovení což je 68 %). Největší počet změn zaznamenalo ustanovení § 24 ZSDP pojednávající o povinnosti zachovávat mlčenlivost a to zejména z důvodu reakce na změny v jiných právních předpisech mající dopad do tohoto ustanovení. Konkrétně se jednalo o 34 změn. Na druhé místo se zařadilo ustanovení § 59 ZSDP řešící problematiku placení daní s deseti novelami. Pětkrát a vícekrát (do 9 novel) pak měly novely dopad do paragrafu upravující: rozsah působnosti, lhůty, zahájení řízení, rozhodnutí, součinnost třetích osob, daňové přiznání a hlášení, vyměření daně a její dodatečné vyměření, evidence daní, daňové nedoplatky a penále, přeplatky a úrok a v neposlední řadě vymáhání daňových nedoplatků.

Rozborem novel ZoSD bylo naopak zjištěno, že přesto, že byl tento zákon novelizován oproti ZSDP pouze 47-krát, bylo v rámci všech novel celkem aspoň jedenkrát novelizováno 102 ustanovení (bez podrobnějšího členění ustanovení), což je 91% oproti 68% v ZSDP. V ZoSD zaznamenalo největších změn ustanovení § 23, nazvané daňové tajemství, což je obdoba § 24 ZSDP. Konkrétně se jednalo o 22 změn. Na druhé místo se zařadil paragraf 35 ZoSD řešící správní delikty se 17 změnami. V intervalu od 10 do 15 změn, se jednalo o ustanovení upravující: místní příslušnost, daňovou kontrolu, registrační řízení, daňové přiznání, opravné a dodatečné daňové přiznání, odkladu placení a povolení splátek a nakonec daňovým přeplatkům a úroku. V obou zemích bylo tedy nejvíce novelizovaným paragrafem, ustanovení pojednávající o mlčenlivosti.

DŘ byl vzhledem ke své krátké době účinnosti dvou let, novelizován zatím pouze třikrát. Pouze jedenkrát se jednalo přímo o změnu DŘ, a to v případě první novely č. 30/2011 Sb., která vstoupila v účinnost 01.03.2011, tedy hned krátce po počátku účinnosti DŘ. Poslední novela č. 458/2011 Sb., v souvislosti se změnou zákona související se zřízením jednotného inkasního místa a dalších změn daňových a pojistných zákonů nabude účinnosti až dnem 01.01.2015. Část vybraných ustanovení této novely jsou však účinné již od 01.01.2013. V tabulce č. 5 - Přehled novel DŘ a jejich dopad do jednotlivých ustanovení, jsou tyto ustanovení vyznačeny červenou barvou. Zároveň novela č. 167/2012 nebyla samostatnou novelou DŘ, ale opět reakcí na změny, tentokrát v zákoně o archivnictví a spisové službě. Dopad těchto tří novel do jednotlivých ustanovení je pro přehlednost zpracován do tabulky č. 5.

Tabulka 5 – Přehled novel DŘ a jejich dopad do jednotlivých ustanovení

Novely z. č. 280/2009 Sb., DŘ	Dopad novely do jednotlivých ustanovení	Účinnost od
30/2011 čl. I	§ 11, 24, 25, 27, 28, 29, 35, 36, 44, 69, 88, 91, 115, 136, 152, 166, 178, 240, 244, 265	01.03.2011
167/2012 čl. XLVII	§ 35, 56, 69, 71, 180	01.07.2012
458/2011 čl. III	§ 12, 35, 45, 51, 53, 56, 69, 69a až 69c, 71, 72, 85, 87, 91, 100, 106, 107, 124a, 125 až 131, 136, 137, 141, 143, 145, 149, 152, 155, 158, 160, 174, 180, 181, 195, 197, 198, 221, 224, 225, 230, 232, 235, 240, 247, 250, 263	01.01.2013 01.01.2015

Zdroj: data ze systému ASPI (vlastní zpracování)

DP, tedy konkrétně čl. 1 tohoto zákona je účinný od 01.01.2012 a přesto zaznamenal již více novel, než tomu je u DŘ s účinností o rok delší. Celkem byl již novelizován devětkrát (viz. tabulka č. 6), pouze dvakrát se však jednalo o samotnou novelu DP a ne o reakci na změnu v jiných právních předpisech, tak jako tomu bylo v ostatních případech. Doposud zaznamenal nejvíce změn v DP stejně jako v ZoSD paragraf pojednávající o daňovém tajemství § 11 DP. Toto ustanovení zaznamenalo zatím pět změn.

Tabulka 6 – Přehled novel DŘ a jejich dopad do jednotlivých ustanovení

Novely z. č. 563/2009 Sb., DP	Dopad novely do jednotlivých ustanovení	Účinnost od
331/2011 čl. I	§ 3, 4, 6, 7, 9, 10, 11, 13, 14, 16, 18, 24, 25a, 26, 27, 30, 33, 34, 37, 38, 40, 41, 43, 45, 46, 48, 50, 52, 53, 54, 55, 57, 60, 61, 62, 63, 67, 68, 74, 79, 84, 86, 87, 88, 89, 95, 126, 130, 149, 155, 156, 160, 165, 167	01.01.2012
332/2011 čl. VII	§ 11	01.01.2012
384/2011 čl. III	§ 1, 68, 151	01.01.2012
546/2011 čl. VIII	§ 11, 14, 156, 165a	01.01.2012
69/2012 čl. VII	§ 26, 165, 165a	01.03.2012
91/2012 čl. III	§ 165a	09.03.2012
235/2012 čl. III	§ 1, 155	01.09.2012
246/2012 čl. V	§ 11, 54	01.10.2012
440/2012 čl. I	§ 3, 11, 16, 23, 25, 26, 30, 31, 32, 34, 41, 46, 48, 51, 52, 53, 54, 55, 61, 68, 69, 70, 73, 74, 77, 78, 79, 154, 155, 156, 157, 165b, 166	§ 165 – přechodná ustanovení – 30.12.2012 01.01.2013

Zdroj: data ze systému ASPI (vlastní zpracování)

5 Analýza obsahu právních norem - konstrukce vybraných ustanovení a jejich úprav

Vzhledem k rozsáhlosti procesních norem se při výběru ustanovení k analýze obsahu procesních norem, porovnáním jejich konstrukce obsahu, zvolí vybraná ustanovení na základě výsledků rozboru novel ZSDP a ZoSD a jejich dopadu na jednotlivá ustanovení. Mimo ustanovení upravující povinnost zachovávat mlčenlivost, které se zařadilo v počtu novel v obou zákonech na první místo, měly novely ZSDP největší frekvenci změn v oblasti *placení daní*, rozsahu působnosti, *lhůtách*, *zahájení řízení*, rozhodnutí, součinnosti třetích osob, *daňovém přiznání a hlášení*, *vyměření daně a jejím dodatečném vyměření*, evidence daní, daňových nedoplatků a penále, *přeplatku a úroku* a vymáhání daňových nedoplatků. V ZoSD se pak jednalo o oblasti: místní příslušnost, daňovou kontrolu, *registrační řízení*, daňové přiznání a opravné a dodatečné daňové přiznání, *odkladu placení a povolení splátek* a nakonec *daňovým přeplatkům a úroku*. Z této skupiny bylo nakonec vybráno šest následujících ustanovení k analýze obsahu procesních norem, porovnáním jejich konstrukce obsahu: v oblasti placení daní se jedná o posečkáni daně a povolení splátek, přeplatky a úrok a navíc úrok z prodlení, dále pak lhůty, zahájení řízení, registrační řízení, daňové přiznání a hlášení a zároveň vyměření daně a její dodatečné vyměření. Těchto sedm ustanovení bylo ještě navíc doplněno o zastupování, doručování, opravné prostředky a lhůty pro vyměření daně, o oblasti, které hrají významnou úlohu v daňovém procesu.

5.1 Zastupování

5.1.1 Obecná úprava dle ZSDP

Procesní způsobilost k jednání, která byla omezena způsobilostí k nabývání práva a převzetí povinností upravoval § 9 ZSDP. Procesní způsobilost k jednání v daňovém řízení mohla být v důsledku určitých příčin omezena, v tomto případě musel za DS v daňovém řízení jednat jeho zástupce. Úpravu vztahující se k samotnému zastupování bylo potom možné nalézt v § 10 až 11 ZSDP. Zastupování bylo možné obecně rozdělit do dvou kategorií, a to na zastupování zákonné nebo na základě ustanovení SD, nebo

zastoupení smluvní na základě udělené plné moci. V daňovém řízení se mohl SD setkat buď s plnou mocí generální, vztahující se ke všem úkonům, nebo s plnou mocí speciální, uloženou pro vykonávání pouze přesně vymezeným úkonům. Pokud však nebyla tato speciální plná moc vymezena přesně, hledělo se na ní jako na plnou moc generální a to i s dopady do doručování, s cílem dostat zásadě rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Z odst. 3 citovaného ustanovení zároveň vyplývalo omezení, dle kterého mohl mít DS v téže věci pouze jednoho zástupce. Samotné zastoupení však nevylučovalo účast DS na daňovém řízení. O úkonech mezi SD a DS však musel být zástupce DS vždy vyrozuměn. Provedl-li zástupce i DS úkon ve stejné věci, a jejich jednání si odporovalo, měl silnější postavení úkon provedený samotným DS, o čemž však musel být zástupce DS vyrozuměn. V situacích, kdy v jedné věci vystupovalo společně několik DS, vznikla jim ze zákona povinnost zvolit si pro účely daňového řízení společného zástupce. Pokud tak neučinili, a to ani na výzvu SD, určil jej přímo SD, o čemž všechny dotčené vyrozuměl - odst. 6 § 10 ZSDP.

ZSDP zároveň umožňoval SD zástupce DS z daňového řízení vyloučit, nebo ho přímo do daňového řízení nepřipustit, byl-li předpoklad, že by došlo ke střetu se zájmy zastupovaného. V případě profesionálních zástupců bylo vyloučení z daňového řízení podle odst. 1 § 11 ZSDP vyloučeno a to v případě podání daňového přiznání, nebo hlášení, a dále v případě uplatnění řádných a mimořádných opravných prostředků. Na rozdíl od profesionálních zástupců stanovil zákon v odst. 3 citovaného ustanovení omezení, podle kterého neprofesionální zástupce mohl zastupovat současně u jednoho SD pouze jeden DS, s výjimkou osob blízkých, jenž byly vymezeny v § 8 odst. 2 ZSDP.

5.1.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

Procesní způsobilost a zastoupení upravuje v DŘ ustanovení § 24 až 31. První změnou je, že ZSDP neobsahoval ve své úpravě podrobný výčet forem zastoupení, tak jako tomu je nově v ustanovení § 25 DŘ. Stejně jako v ZSDP, tak i v DŘ lze však nalézt, kdo je oprávněn jednat jménem FO a PO, a to konkrétně v ustanovení § 24 až 31. Změnu v DŘ lze nalézt v rozšíření oprávnění jednat jménem PO. DŘ upravuje nový institut zastoupení, a to tzv. pověření, kdy se nejedná o známé zastoupení na základě plné moci. V případě ustanovení § 24 odst.3 DŘ má tedy PO nově možnost pověřit k zastupování svého

zaměstnance, nebo případně jinou FO, které se podílí a to i nepřímo na výkonu činnosti této PO. Rozdíl, pak nastává v případě doručení, kdy v případě zastoupení na základě tzv. pověření není doručováno zastupujícímu, tedy pověřené osobě, tak jak nově stanoví ustanovení § 41 odst. 1 DŘ, ale jelikož se nejedná o zastoupení na základě plné moci, jak již bylo uvedeno, jsou veškeré písemnosti v tomto případě zastoupení doručovány přímo PO. Možnost zastoupení na základě pověření je ve stejném rozsahu, jako platí pro PO, platné i PFO. Další novinkou, kterou ZSDP neupravoval je v případě ustanovení zástupce, kdy DŘ nově stanoví, že SD může vydat rozhodnutí o ustanovení zástupce jen po předchozím souhlasu předpokládaného zástupce. Pokud nebude souhlas ze strany předpokládaného zástupce udělen, má správce daně nově možnost podle ustanovení § 26 odst. 2 DŘ v součinnosti s Komorou daňových poradců ustanovit zástupce z jejich řad. Ustanovený daňový poradce nemusí již projevit souhlas s ustanovením, ale v případě nesouhlasu s tímto ustanovením má možnost napadnout předmětné rozhodnutí o ustanovení zástupcem odvoláním. DŘ v ustanovení § 26 odst. 4 a 5 zároveň nově stanovuje podmínky, kdy zastoupení na základě ustanovení zaniká, případně, kdy SD vzniká povinnost jej zrušit. Zásadní rozdíl lze pak dále nalézt v oblasti zastoupení na základě plné moci, kdy DŘ již nezná pojem ze ZSDP „fikce neomezené plné moci - §10 odst. 3 ZSDP“. DŘ nově stanoví, že rozsah zmocnění, musí být vymezen přesně ke konkrétnímu úkonu, či řízení, nebo musí být uvedeno, že se jedná o tzv. neomezené zmocnění, tedy zmocnění platné pro všechny úkony a řízení. Má-li podaná plná moc vady bránící projednání, je povinností SD vyzvat zmocnitele k jejich odstranění. Plná moc je pak účinná vůči SD, až odstraněním těchto vad. Obecně lze říct, že DŘ nově přímo stanoví účinnost plné moci, a to okamžikem doručení plné moci SD. Stejně jako ZSDP, tak i v DŘ zůstalo v platnosti ustanovení, které stanoví, že v téže věci může být zvolen pouze jeden zástupce. Novinkou je pak v tomto případě ale ustanovení § 28 odst. 4 DŘ, které přímo stanoví, že v okamžiku kdy dojde ze strany zmocnitele ke stanovení nového zástupce, dojde okamžikem uplatnění nové plné moci k vypovězení dosavadní plné moci a to v rozsahu nové plné moci. DŘ již neobsahuje úpravu obsaženou v ustanovení § 11 odst. 3 ZSDP, tudíž DŘ nově připouští, že zástupce, který není tzv. profesionální zástupce (daňový poradce, advokát) může zastupovat před SD více DS. Zásadní změna nastala i v oblasti, kdy provedl zástupce i DS úkon ve stejné věci a jejich jednání si odporovalo. V platnosti zůstalo, že rozhodující je i nadále jednání zmocnitele, změnou však je, že SD

již nemá dle DŘ povinnost vyrozumívát zástupce DS o tom, že DS jednal v rozporu s ním. Poslední zásadní změnou v oblasti zastoupení je v DŘ zavedení nového institutu a to institutu odborný konzultant. Pojem odborný konzultant upravuje nově ustanovení § 31 DŘ. Obecně lze říct, že se jedná o pomoc od odborníka s dostatečnými odbornými znalostmi v daném oboru. Nejedná se tedy o zástupce DS či zmocněnce, který by měl oprávnění za DS samostatně jednat, ale pouze o odbornou pomoc při samotném jednání před SD.

5.1.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

Procesní způsobilosti a obecně zastupování bylo v ZoSD věnováno ustanovení § 8 až 10. Kromě drobných niancí se jedná o výkladově zcela stejnou úpravu, která byla obsažena v ZSDP. Na rozdíl od ZSDP již v ZoSD lze nalézt úpravu, kterou do daňové procesní normy v ČR přinesl až DŘ. Jedná se o ustanovení pojednávající o ustanovení zástupce SD. Podle ZoSD měl již za účinnosti této právní normy SD možnost vydat rozhodnutí o ustanovení zástupce jen s předchozím souhlasem navrhovaného zástupce. Další dva rozdíly lze pak nalézt v zastupování na základě udělené plné moci, kdy podle ZoSD musela být písemně udělená plná moc opatřena úředně ověřeným podpisem. Zároveň, se zástupce na základě takto udělené moci mohl nechat dále zastoupit jen v případě, pokud tato možnost vyplývala přímo z udělené plné moci. Plná moc pro takto zvoleného zástupce musela mít rovněž úředně ověřený podpis. Obdobu lze u nás nalézt v ustanovení § 33 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, pojednávajícím o zastoupení na základě plné moci.

DP ve své úpravě vychází i nadále z úpravy obsažené v ZoSD a to bez výraznějších změn. Změnou je upouštění od požadavku na ověřený úřední podpis, v případě písemně udělených plných mocí. Nově DP přímo stanoví účinnost plné moci vůči SD, a to okamžikem doručení plné moci SD, nebo dnem udělení plné moci do protokolu o ústním jednání u SD. Zároveň i naopak nově stanoví, kdy nastávají účinky v případě vypovězení plné moci. Poslední novinkou v této oblasti je povinnost zvolit si zmocněnce pro doučování s trvalým pobytem nebo sídlem na území SR, a to ve dvou případech: pokud se jedná o zástupce nebo o DS (s registrační povinností) s trvalým pobytem mimo území

členských států. Pokud tak neučiní, vystavuje se DS nebezpečí, že mu budou plynout daňové povinnosti i bez jeho vědomí, jelikož v takovém to případě budou písemnosti ukládány u SD, s účinky doručení v den jejich vydání.

5.2 Lhůty

5.2.1 Obecná úprava dle ZSDP

Ustanovení § 14 upravující lhůty v daňovém řízení, se řadilo mezi jedno z nejdůležitějších ustanovení ZSDP. Lhůty v daňovém řízení bylo možno rozdělit do dvou skupin a to na lhůty zákonné, stanovené právním předpisem a na lhůty správcovské, stanovené na základě rozhodnutí SD. Jednalo se o situace, kdy nebyla lhůta zákonem pevně stanovena, určil lhůtu pro provedení daného úkonu SD rozhodnutím a to s přihlédnutím k obtížnosti provedení daného úkonu. Lhůtu kratší osmi dnů bylo možné stanovit pouze zcela výjimečně, pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. V souvislosti s délkou běhu lhůty umožňovalo ustanovení § 14 ZSDP prodloužení lhůty a navrácení lhůty v předešlý stav. Institut prodloužení lhůty bylo možné využít k prodloužení lhůty pouze v případě, pokud její běh neskončil, tedy před uplynutím stanovené lhůty. Naopak institut navrácení lhůty v předešlý stav bylo možné využít při splnění podmínek, existence zvláště důležitého důvodu, až po skončení běhu původní lhůty. Důvody za nichž nebylo možné prodloužit lhůtu, nebo navrátit lhůtu v předešlý stav byly pak uvedeny v odst. 10 a 11 citovaného ustanovení. Ať již na samotné prodloužení lhůty, či navrácení lhůty v předešlý stav nevznikal však DS právní nárok stejně jako v případě institutu upraveném v ustanovení § 60 ZSDP. Důsledkem toho byla tedy ta skutečnost, že proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty nepřipouštěl ZSDP řádný opravný prostředek v podobě odvolání. Záměrem SD však nebylo nevyházet DS vstříc, což vyplývalo i z textace citovaného ustanovení, konkrétně z odst. 3, ve kterém bylo stanoveno, že SD povolil vždy prodloužení lhůty alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala do konce běhu stanovené lhůty, SD byl však ale i v tomto případě omezen vlastním návrhem DS. Nestihli SD však o žádosti o prodloužení lhůty rozhodnout před uplynutím žádané lhůty, považovalo se žádané prodloužení za povolené a zároveň pokud bylo zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti doručeno DS až po uplynutí stanovené lhůty o jejíž prodloužení bylo žádáno skončil běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého

rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty - odst. 4 § 14 ZSDP. Dalším rozdílem mezi prodloužením lhůty a navrácením lhůty v předešlý stav byla možnost opakovaného využití těchto institutů. Na rozdíl od žádosti o prodloužení lhůty, kterou bylo možné opakovat se žádost o prodloužení lhůty v navrácení v předešlý stav mohla učinit pouze jednou. Stanovení lhůt pomocí týdnů, měsíců nebo let bylo v ZSDP upraveno v odst. 7 předmětného ustanovení. Příklad-li však poslední den lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči SD na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, byl posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den (odst. 8 § 14 ZSDP). Jednalo se však o zákonnou úpravu vztahující se pouze k úkonů DS, nikoliv SD. V odst. 6 citovaného ustanovení pak bylo stanoveno, že do běhu lhůty se nezapočítával den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, což znamenalo, že stanovená lhůta byla vždy prodloužena o jeden den, který byl označen jako počátek její běhu. Byl-li spor o věrohodnosti důkazu o počátku nebo konci běhu lhůty, byla lhůta považována za zachovalou, pokud nebyl prokázán opak.

5.2.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

Lhůty obecně jsou v DŘ upraveny v ustanovení § 32 až 38. Stejně jako v ZSDP, tak i DŘ zachoval základní členění na lhůty zákonné a na lhůty správcovské. První zásadní změnou je, že DŘ nově zavádí v ustanovení § 32 odst. 2 možnost stanovení lhůty kratší než jeden den. Stanovení této správcovské lhůty je vázáno na jednu podmínku, kterou je souhlas dotčené osoby. Důvody pro stanovení takto krátké lhůty a obecně pokud je SD stanovena lhůta kratší osmi dnů musí být délka této lhůty řádně odůvodněna v rozhodnutí, kterým se lhůta stanovuje. Obecně lze říct, že by se mělo jednat o lhůtu stanovenou pouze u jednoduchých úkonů. Co se týká počítání času, stanovil ZSDP, že pokud připadl poslední den lhůty na sobotu, neděli či svátek, byl v tomto případě posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. DŘ nově stanoví v ustanovení § 33 odst. 4, že uvedené pravidlo se nevztahuje pouze na úkony DS, ale rovněž na úkony SD. Další novinkou v DŘ je obecné ustanovení § 34 pojednávající o běhu lhůty pro SD. Jedná se ustanovení, které ZSDP postrádal. V ZSDP bylo možné nalézt pouze ve vybraných případech, kdy konkrétní ustanovení pak stanovilo, kdy dojde k přerušení lhůty a kdy počne běžet lhůta nová. DŘ již jednoznačně v § 34 stanoví, že v okamžiku, kdy dojde k součinnosti se nově lhůta staví

a následně se pouze původní lhůta obnoví. DŘ nově upravuje i ustanovení vztahující se k zachování lhůty. Novinkou v § 35 je, že pro zachování lhůty musí být úkon učiněn v poslední den lhůty u věcně a místně příslušného SD. Další změny lze nalézt i v případě prodlužování lhůt. Zatím co za účinnosti ZSDP bylo možné zákonnou lhůtu mimo zákonem stanovených výjimek prodloužit, podle DŘ lze naopak prodloužit lhůtu jen v případech, kdy tak výslovně stanoví zákon. Do ustanovení vztahujícího se k prodloužení lhůty je nově také zahrnuta úprava týkající se prodloužení lhůty v případě podání daňového přiznání, která byla za účinnosti ZSDP, v části třetí ZSDP věnované vyměřovacímu řízení. V oblasti věnované navrácení lhůty v předešlý stav došlo k několika zásadním změnám. V první řadě ke zkrácení lhůty pro podání žádosti, a to z původních 30 dní na 15 dní, a to od okamžiku, kdy pominul důvod zmeškání lhůty. Dále DŘ nově umožňuje prodloužit lhůtu, která byla již dříve navržena v předešlý stav a zároveň nově připouští proti rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav opravný prostředek v podobě odvolání, které nemá odkladný účinek.

5.2.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

V ZoSD je lhůtám věnováno ustanovení § 13 až 13b, v DP pak ustanovení § 27 až 29, jedná se o zcela totožnou úpravu, beze změn. Při porovnání s úpravou těchto ustanovení v ČR, je patrné, že ZoSD zcela postrádá úpravu obsaženou v odst. 3 a 14 § 14 ZSDP, ve kterých bylo stanoveno, že správce daně povolil vždy prodloužení lhůty aspoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala do konce běhu stanovené lhůty. Nestihl-li správce daně však o žádosti o prodloužení lhůty rozhodnout před uplynutím žádané lhůty, považovalo se žádané prodloužení za povolené a zároveň pokud bylo zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti doručeno daňovému subjektu až po uplynutí stanovené lhůty o jejíž prodloužení bylo žádáno končil běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. ZoSD a DP, naopak navíc řeší situaci, kdy nelze doručit podání na elektronickou podatelnu z důvodů překážky na straně SD, v těchto případech je lhůta zachována, pokud je podání doručeno nejbližší následující pracovní den po odstranění této překážky na straně SD, nebo pokud je do 5 pracovních dnů podání zopakováno. Zároveň lze v ZoSD a rovněž DP nalézt výklad, který v ČR změnil až DŘ a to v oblasti počítání času, kdy, pokud připadl

poslední den lhůty na sobotu, neděli či svátek, byl v tomto případě posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Toto pravidlo se ovšem za účinnosti ZSDP vztahovalo pouze na úkony DS, nikoliv na úkony SD. V DP lze nalézt i samostatné ustanovení upravující lhůty pro SD, v kterých je povinen vydat rozhodnutí - § 65.

5.3 Doručování

5.3.1 Obecná úprava dle ZSDP

Oblasti doručování bylo vzhledem ke své rozsáhlosti a množství způsobů doručování věnováno hned několik ustanovení a to § 17 až 20 ZSDP. Cílem těchto ustanovení a tedy úmyslem zákonodárce bylo prokazatelné doručení písemností v daňovém řízení dotčeným osobám a to takovým způsobem, aby bylo možné považovat právní úkon ze strany SD účinný. ZSDP upravoval doručování úředních písemností do vlastních rukou, obvykle, elektronicky prostřednictvím datové schránky, veřejnou vyhláškou a hromadným předpisným seznamem.

Do vlastních rukou byly doručovány veškeré úřední písemnosti, u kterých byl den doručení rozhodný pro počátek běhu lhůty, a jejíž nesplnění bylo spojeno s právní újmou a dále v případech, kdy bylo doručení do vlastních rukou stanoveno přímo zákonem, anebo stanovil-li tak SD - 17 odst. 4 ZSDP. Výjimku tvořili adresáti, kteří měli zpřístupněnou datovou schránku, těm se v souladu se zákonem 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů doručovalo přednostně do zpřístupněné datové schránky - 17a ZSDP. Samotné doručování písemností a to jak do vlastních rukou, tak obvyklé doručení bylo realizováno prostřednictvím vlastních pracovníků SD, v největším rozsahu však prostřednictvím České pošty. Odst. 2 § 17 ZSDP vymezoval i konkrétní prostory, ve kterých bylo možné úřední písemnosti doručit. Doručení mimo zákonem vymezené prostory bylo rovněž platné, pokud však nebylo přijetí písemnosti ze strany adresáta odepřeno. Ustanovení § 17 ZSDP upravoval i situace, kdy bylo doručeno SD právní fikcí. Jednalo se o možnost doručení v případech, kdy byla písemnost doručována adresátovi do vlastních rukou, na adresu, na které se adresát obvykle zdržoval a na této adrese nebyl adresát v době doručení zastižen. V uvedeném případě byl adresát vyrozuměn o tom, že pokud si písemnost nevyzvedne ve stanovené lhůtě, byl poslední den stanovené

lhůty považován za den doručení písemnosti. Lhůta pro uložení písemnosti byla stanovena na 10 dnů. Nevyloučil-li SD před samotným doručováním možnost vhození doručované písemnosti do domovní schránky, vhodil doručující orgán po marném uplynutí 10 denní lhůty doručovanou písemnost do domovní schránky, nebo jiné adresátem užívané schránky. V případě, že adresát nemněl takovouto schránku byla písemnost vrácena odesílateli, tedy SD, který měl povinnost o této skutečnosti vyvést sdělení na úřední desce. ZSDP upravoval i situace, kdy příjemce písemnosti odepřel bezdůvodně převzít doručovanou písemnost, v tomto případě byla písemnost doručena dnem odepření, na což musel být příjemce písemnosti správcem daně upozorněn. V případech, kdy DS zastupoval v daňovém řízení zástupce s neomezenou plnou mocí a to pro celé daňové řízení, byly písemnosti vyplývající z tohoto řízení doručovány pouze zástupci. V případě omezené plné moci pouze na vykonání určitých úkonů byly písemnosti vyplývající z takového řízení doručovány jak zástupci, tak samotnému DS. Písemnosti určené daňovému poradci mohl převzít za daňového poradce i pracovník, který byl pověřen k přijímání písemností. Podle § 31 odst. 8 písm. a) ZSDP bylo doručení vlastních písemností DS jednou z věcí, kterou prokazoval právě správce daně. Dokladem o doručení písemnosti byla dle § 17 odst. 12 ZSDP, zákonem stanovena řádně vyplněná doručenka a pokud vznikly pochybnosti, nebo nebyla-li k dispozici doručenka, bylo možné doručení ze strany SD prokázat jiným vhodným způsobem.

ZSDP řešil i případy, kdy si adresát nemohl ze zvláště závažného důvodu uloženou písemnost v zákonem stanovené lhůtě vyzvednout. V těchto případech měl adresát možnost požádat SD o vyslovení neúčinnosti doručení. Ustanovení § 17b ZSDP kladlo velký důraz na důvod pro prohlášení neúčinnosti doručení, muselo se jednat o zvláště závažný důvod, který nemohl adresát předem předvídat. Zákon stanovil i lhůtu, ve které mohl adresát požádat o vyslovení neúčinnosti doručení. Žádost bylo možné podat ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy se adresát s doručovanou písemností skutečně seznámil, např. v rámci nahlížení do spisového materiálu, nejpozději však do 6 měsíců ode dne doručení. Pokud byla žádost o prohlášení neúčinnosti doručení posouzena SD jako důvodná, rozhodl SD o neúčinnosti doručení a písemnost byla doručena až dnem doručení rozhodnutí o prohlášení neúčinnosti doručení. Prohlášení neúčinnosti doručení pak mělo dopad i do samotného běhu lhůt dle ustanovení § 47 a 70 ZSDP. V případě prohlášení neúčinnosti

doručení neběžely tedy lhůty podle § 47 a 70 ZSDP a to od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí o neúčinnosti doručení - § 17b odst. 4 ZSDP.

Doručování do ciziny, kterému bylo věnováno v ZSDP ustanovení § 18 vycházelo z mezinárodních smluv. Dovolovala-li to země určení, bylo možné doručovat úřední písemnosti do vlastních rukou příjemce prostřednictvím mezinárodní doručenky. V ostatních případech se doručovalo prostřednictvím Ministerstva.

Doručování veřejnou vyhláškou a hromadným předpisným seznamem se věnoval ZSDP v ustanovení § 19 a 20. Jednalo se o klasické instituty daňového procesu a způsob doručení, který byl rovnocenným institutem doručení, jako doručení do vlastních rukou. Veřejná vyhláška byla využívána v situacích, kdy SD nebyl znám pobyt nebo sídlo adresáta, anebo v situacích kdy sice byla SD adresa příjemce písemnosti známa, ale příjemce písemnosti se na ní nezdržoval a zároveň nebylo možné využít institut doručení fikcí upravený v ustanovení § 17 odst. 5 ZSDP. Samotné doručení písemnosti veřejnou vyhláškou upravoval odst. 2 § 19 ZSDP. Oznámení o uložení písemnosti bylo vyvěšeno v sídle správce daně a dále v místě příjemcova posledního pobytu nebo sídla. Veřejná vyhláška byla vyvěšena po dobu 15 dní a poslední den této lhůty byl považován za doručení písemnosti. Hromadný předpisný seznam byl na rozdíl od veřejné vyhlášky jednou z forem rozhodnutí o dani se specifickým způsobem doručení, využívaným zejména u majetkových daní, konkrétně u daně z nemovitosti. Daň byla v těchto případech stanovena hromadným předpisným seznamem a vyložena k veřejnému nahlédnutí po dobu třiceti dnů, počátek a konec této lhůty byl SD vyhlášen veřejně. Poslední den této lhůty byl považován za den doručení - § 20 ZSDP. Jak v případě doručování veřejnou vyhláškou, tak v případě hromadného předpisného seznamu vyvěsil tedy SD na místě obvyklém či na úřední desce veřejnou vyhlášku, kterou informoval adresáta kdy a kde si mohl převzít doručovanou písemnost, nebo kdy a kde mohl získat informace o výši své daňové povinnosti. V obou případech došlo uplynutím lhůty pro vyvěšení veřejné vyhlášky k doručení doručovaných písemností. Institut doručení veřejnou vyhláškou či hromadným předpisným seznamem neměl samotný dopad do opravných prostředků.

5.3.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

DŘ v obecném ustanovení o doručování, konkrétně § 39 stanoví dva prioritní způsoby doručování a to buď osobně při ústním jednání, či jiném úkonu, nebo elektronicky prostřednictvím datové schránky. Teprve pokud nelze doručit písemnost jedním ze dvou uvedených způsobu, lze písemnost doručit prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, úřední osobou pověřenou doručováním, či jiným orgánem, o němž to stanoví zákon. Zásadní rozdíl v doručování lze nalézt v ustanovení § 41 DŘ, pojednávajícím o doručování v případě existence zástupce. Na rozdíl od ZSDP se v případě existence zástupce doručují písemnosti již pouze tomuto zástupci a to ve stejném rozsahu, jako mu bylo uděleno oprávnění k zastupování. Vyjma případů uvedených v odst. 2 § 41 DŘ nelze již uplatnit doručení zároveň vůči zástupci tak i zastupujícímu. V případě doručování písemností prostřednictvím poštovní zásilky, DŘ nově výslovně stanoví v ustanovení § 43 odst. 2 povinnost vztahující se na adresáta či osobu přebírající zásilku, kteří mají povinnost prokázat svou totožnost a zároveň poskytnout další údaje, které jsou nezbytné pro doručení. Totožnost zde může být prokázána jakýmkoliv platným úředním dokladem. V ustanovení § 44 DŘ, které se věnuje doručování FO, rozlišuje nově DŘ situace kdy je doručováno FO a PFO. V případě FO, je doručováno na adresu trvalého pobytu, hlášeného pobytu v případě cizince, nebo na místo, kde se adresát převážně zdržuje. U PFO není doručováno již prioritně na adresu trvalého bydliště, jak tomu bylo za účinnosti ZSDP, ale pokud písemnost souvisí s podnikatelskou činností, je doručována na místo či sídlo podnikání, kterým je adresa zapsaná v OR či ŽR. Pokud se jedná o písemnosti, u kterých není vyžadováno potvrzení převzetí, lze tyto písemnosti doručit vložením do adresátem užívané schránky. Co se týká PO je většina písemností doručována prostřednictvím datových schránek, pokud však nemá PO z nějakého důvodu zpřístupněnou datovou schránku, lze písemnost opět doručit prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, v tomto případě se pak postupuje podle ustanovení § 45 DŘ. Ustanovení § 45 odst. 4 DŘ nově SD umožňuje doručit nevyzvednutou písemnost přímo na adresu osoby oprávněné jednat jménem PO, tedy na adresu trvalého bydliště této fyzické osoby. Další změnu lze nalézt v ustanovení § 46 DŘ, které oproti ZSDP podrobněji rozvádí postup uložení písemnosti doručované prostřednictvím doručovatele poštovních služeb, v případě nezastižení adresáta. Obdobně jako za účinnosti ZSDP, tak i za účinnosti DŘ je adresátovi

ponechána možnost požádat o vyslovení neúčinnosti doručení ke zmírnění následků plynoucích z nevyzvednutí zásilky. DŘ došlo k rozšíření podmínek, které musejí být naplněny pro vyslovení neúčinnosti doručení. Mimo závažného důvodu, který byl upraven ZSDP musí jít mimo jiné i o nepředvídatelný důvod, který zapříčinil nevyzvednutí doručované zásilky. Zatím co prohlášení neúčinnosti doručení pak mělo dle ZSDP dopad i do samotného běhu lhůt dle ustanovení § 47 a 70 ZSDP, podle DŘ již nemá vyslovení neúčinnosti doručení vliv na lhůtu vztahující se k placení daní. Co se týká zvláštních způsobů doručování, tedy doručování veřejnou vyhláškou a hromadným předpisným seznamem došlo k nepatrné změně v případě doručování veřejnou vyhláškou, kterou jsou doručovány dle DŘ písemnosti osobám neznámého pobytu nebo sídla, či v řízeních, při kterých je doručováno velkému nebo neurčitému počtu adresátů. Podle § 49 odst. 2 DŘ se veřejná vyhláška již nevyvěšuje na obecním úřadě v místě posledního příjemcova bydliště či sídla, ale pouze na úřední desce správce daně, který zároveň má povinnost zveřejnit veřejnou vyhlášku způsobem umožňující dálkový přístup. Doručení písemností daňovému subjektu bylo jednou z věcí, kterou prokazoval správce daně a to na základě ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) ZSDP. Dokladem o doručení písemnosti byla dle § 17 odst. 12 ZSDP zákonem stanovena a řádně vyplněná doručenka. Pokud vznikly pochybnosti, nebo nebyla-li k dispozici doručenka, bylo možné doručení ze strany správce daně prokázat jiným vhodným způsobem. Obdobnou úpravu lze nalézt i v DŘ v ustanovení § 51, který v obsáhlejší a podrobnější rozsahu pojednává o prokázání doručení, kdy je doručení prokazováno řádně vyplněnou doručenkou, která je veřejnou listinou.

5.3.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

Doručování v ZoSD upravovalo ustanovení § 17 až 20. Jednalo se o úpravu, která kromě nepatrných obsahových změn postrádala ale i existenci celých ustanovení obsažených v ZSDP. Jedná se konkrétně o ustanovení pojednávající o doručování hromadným předpisným seznamem a o ustanovení upravující neúčinnost doručení. Rozdíly v těchto dvou procesních normách pak lze nalézt v délce lhůty, po kterou musí být zásilka uložena u provozovatele poštovních služeb či obecním úřadu, která podle ZoSD činí 15 dní. V návaznosti na toto ustanovení, ZoSD postrádá úpravu, upravující způsob doručení vhozením do domovní schránky. V ZoSD lze zase naopak oproti ZSDP a zároveň i DŘ

nalézt úpravu vztahující se jak na právnické, tak fyzické osoby, která řeší situace, kdy nelze doručit písemnosti určené do vlastních rukou těmto osobám, na adresu, kterou nahlásily SD v rámci své registrační či oznamovací povinnosti. Takovéto písemnosti jsou pak považovány za doručené třetím dnem, od jejich vrácení SD. Co se týká elektronického doručování, ZoSD tuto oblast upravoval podrobněji než tomu bylo v ZSDP. Navíc ZoSD v tomto ustanovení odkazoval v poznámce pod čarou na zákon č. 215/2002 Sb., o elektronickém podpisu, zatím co ZSDP na zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, tedy na komunikaci prostřednictvím datových schránek. Jednalo se tedy o rozdílný způsob doručování, přičemž obdoba datových schránek je ve SR plánovaná až na rok 2013.

DP upřednostňuje stejně jako DŘ dvě formy doručení, a to osobně při ústním jednání, či jiném úkonu, nebo elektronickými prostředky. Teprve pokud nelze písemnost doručit jedním z těchto způsobů, připouští DP další způsoby doručení. Zároveň DP stejně jako DŘ nově stanoví, že v případě existence zástupce se písemnosti doručují, již pouze tomuto zástupci a to ve stejném rozsahu, jako mu bylo uděleno oprávnění k zastupování. Nově DP v oblasti doručování zavádí nové ustanovení, nazvané elektronické služby. Jedná se o jakousi obdobu daňové informační schránky, tedy ustanovení, které však bylo možné nalézt již ZSDP, pod § 34d nazvaným jako elektronické poskytování informací, tak i v DŘ, v ustanovení § 69 věnovaném daňové informační schránce. Obsáhlejší výklad je v DP oproti ZoSD, pak věnován ustanovení pojednávajícím o doručování mimo území SR, tak ustanovení řešící doručování elektronickými prostředky. Kromě těchto drobných změn, však nezaznamenal DP žádných výraznějších změn oproti úpravě obsažené v ZoSD a již vůbec ne proti úpravě obsažené v DŘ.

5.4 Zahájení řízení

5.4.1 Obecná úprava dle ZSDP

Podle ZSDP se řízení zahajovalo podáním DS, nebo úkonem ze strany SD vůči DS. V případě podání ze strany DS byla lhůta zachována i včasným podáním na poště, avšak k vlastnímu zahájení daňového řízení došlo až okamžikem doručení podání SD. V případě úkonu ze strany SD vůči DS bylo řízení zahájeno okamžikem dnem doručení DS. Co se

týká formy podání, kterou bylo možné zahájit daňové řízení, rozeznával ZSDP pět forem. První formou bylo podání učiněné na formulářích vydaných MF, druhou formou byly „ostatní“ podání splňující nezbytné náležitosti ve vztahu o jaké podání se jednalo. Další, tedy třetí formou bylo podání pomocí přenosových technik, jako např. faxem. K tomuto způsobu podání se vztahovala zvláštní úprava zachycena v odst. 5 § 21 ZSDP. Tato podání musela být ze strany DS opakována, případně musel být projeven souhlas s takovým podáním a to ve stanovené lhůtě 5 dnů, ode dne jejich podání. Jednalo se o lhůtu, kterou nebylo možné prodloužit ani navrátit v předešlý stav. Důsledkem nedodržení stanovené lhůty byla pak případná neexistence samotného podání. Čtvrtou formou zahájení řízení byla podání učiněna prostřednictvím datové schránky. U této formy podání, již potvrzení tohoto podání zákon nevyžadoval, jelikož na podání učiněna prostřednictvím datové schránky DS se v souladu se zákonem č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů hledělo jako na podání učiněná v listinné podobě a podepsaná DS. Poslední, tedy pátou formou, kterou bylo podle ZSDP možno zahájit řízení, byla ústní jednání zachycena přímo do protokolu o ústním jednání dle § 12 ZSDP.

Jednou ze základních zásad daňového řízení vztahujícího se k zahájení řízení byla zásada materiální pravdy. Podstatou této zásady bylo, že pro samotné řízení byl podstatný obsah podání, nikoliv jeho samotné označení. Úkolem SD tedy vždy bylo posoudit podání nejprve dle svého obsahu a z jeho obsahu teprve určit o jaký druh podání a jaké daně se podání jedná. V případě, že podání postrádalo některou se zákonem stanovených náležitostí, měl navíc SD povinnost v souladu s ustanovením § 21 odst. 7 ZSDP vyzvat DS k odstranění takovýchto vad a zároveň v rámci této výzvy měl povinnost řádně DS poučit i o případných následcích, při nevyhovění výzvě. V zákoně bylo stanoveno, že jakmile DS nevyhověl ve stanovené lhůtě výzvě k odstranění vad podání dle § 21 odst. 7 ZSDP, hledělo se na toto podání, jako by nebylo vůbec podáno. Naopak, odstranil-li DS vady podání ve stanovené lhůtě, hledělo se na takovéto podání, že bylo učiněno včas a bez vad. Vydání samotné výzvy k odstranění vad podání mělo za následek i přerušování běhu lhůty vyplývající pro SD ze zákona k vyřízení určitého úkonu a to až do okamžiku odstranění vad podání ze strany DS.

5.4.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

ZSDP zahrnoval v ustanovení § 21 mimo ustanovení vztahujícího se k okamžiku zahájení řízení i ustanovení pojednávající o formách podání a vadách podání. V DŘ je zahájení řízení věnováno nově samostatné ustanovení, konkrétně §31 DŘ, který stanoví okamžik zahájení řízení. Samostatná oblast vztahující se k podání, je pak upravena v ustanovení § 70 až 74 DŘ. Oproti ZSDP se v § 31 DŘ jedná o formálnější úpravu, která má za cíl posílit právní jistotu osob zúčastněných na správě daní. Odstavec 2 citovaného ustanovení zároveň ukládá povinnost SD zahájit řízení z moci úřední, pokud nedojde ke splnění zákonných povinností ze strany DS. Vybrané úkony mají pak vlastní postup při zahájení řízení upraven přímo ve svém speciálním ustanovení. Obdobně jako v ZSDP lze v DŘ nalézt pět forem podání, které lze rozdělit do dvou skupin a to na tzv. kvalifikovaná podání, kam řadíme podání učiněné ústně do protokolu, písemné podání a podání učiněné prostřednictvím datové schránky, nebo elektronicky datovou zprávou opatřenou zaručeným elektronickým podpisem. Druhou skupinu pak tvoří tzv. nekvalifikovaná podání učiněná pomocí jiných přenosových technik jako je fax či email, nebo elektronicky bez zaručeného elektronického podpisu. Nově je v DŘ však výslovně stanoveno, že podání učiněná písemně či do protokolu o ústním jednání, musí být podepsána osobou, která podání činí. Na samotnou formu podání není rovněž v DŘ kladen žádný podrobnější nárok. Obdobně jako tomu bylo za účinnosti v ZSDP, tak i v DŘ lze nalézt tzv. formulářová podání, která lze učinit pouze na tiskopisech MF či výstupech z počítače shodných s tiskopisem MF. Tato tzv. formulářová podání byla DŘ rozšířena o přihlášku k registraci. Novinkou v DŘ je nová textace zákona v ustanovení § 73 odst. 4 DŘ, upravující zpětvzetí podání, kterou ZSDP ve své úpravě postrádal. U podání trpící vadou, která brání jeho projednání je obdobně jako za účinnosti ZSDP využit obdobný institut upravující postup v případě vad podání. Změnu lze shledat v návaznosti na ustanovení § 34 DŘ, které pojednává o běhu lhůt pro SD pouze v rozdílu, že dle DŘ se vydáním výzvy dle § 74 DŘ lhůta staví, ale ZSDP došlo k přerušení lhůty a nová lhůta počala běžet až odstraněním vad podání. DŘ zároveň nově stanoví SD povinnost pořídit úředním záznam o neúčinnosti doručení a zároveň o této skutečnosti informovat podatele. Výjimkou je pouze situace, kdy podatel na výzvu žádným způsobem nereagoval, pak SD tato povinnost nevzniká.

5.4.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

Stejně, jako tomu bylo v ZSDP, tak i v ZoSD bylo zahájení řízení věnováno pouze jedno ustanovení a to konkrétně § 20, který zároveň obsahoval i formy podání. Úprava v těchto dvou procesních normách je obsahově téměř totožná. Jedinou výjimku tvoří odst. 8 § 20 ZoSD, který ZSDP postrádá, pojednávající o možnosti DS doručovat podání SD prostřednictvím elektronických prostředků, které nebudou opatřené zaručeným elektronickým podpisem. V uvedeném případě, je povinností DS oznámit SD potřebné údaje a to na předepsaném formuláři zveřejněném na stránkách daňového a celního ředitelství. O této formě doručování musela být mezi SD a DS sepsána písemná dohoda, obsahující veškeré podmínky takovéto formy elektronického doručování.

Obdobu úpravy obsažené v ZSDP a ZoSD, lze nalézt pak i v DP, kde samotné zahájení řízení upravuje ustanovení § 58 a způsob podání pak ustanovení § 13 a 14. DP. V § 14 DP je navíc vyjmenovaným účastníkům řízení nově stanovena povinnost doručovat podání ministerstvu a daňovým a celním orgánům prostřednictvím elektronických prostředků.

5.5 Registrační řízení

5.5.1 Obecná úprava dle ZSDP

Registrační povinnost jak pro plátce tak poplatníky byla stanovena § 33 ZSDP. Registrační povinnost poplatníka byla upravena v odst. 1 až 3 citovaného ustanovení. Dle tohoto ustanovení vznikla poplatníkovi, který obdržel povolení nebo získal oprávnění k podnikatelské činnosti, či začal provozovat jinou samostatně výdělečnou činnost povinnost podat přihlášku k registraci u místně příslušného SD a to ve lhůtě 30 dní. Okamžik počátku běhu této lhůty byl přitom vázán na okamžik účinnosti předmětného rozhodnutí opravňujícího poplatníka podnikat. Stejná lhůta byla stanovena i pro podání přihlášky k registraci v případě zřízení stálé provozovny a jejího umístění na území ČR. Úprava obsažená v odst. 4 § 33 ZSDP pak stanovila patnáctidenní lhůtu pro podání přihlášky k registraci u plátců daně a to ode dne, kdy mu vznikla povinnost srážet daň a zálohy na ni, nebo zálohy na ni vybírat. Registrační povinnosti naopak nepodléhali DS,

u nichž vznikla pouze nahodilá nebo jednorázová daňová povinnost, nebo jejichž předmětem zdanění byla pouze nemovitost za podmínky, že DS nevznikla u SD registrační povinnost k jiné dani. Zákon dále vymezoval, že se registrační povinnost nevztahovala na poplatníky s příjmy pouze ze závislé činnosti a funkčních požitků, tedy s příjmy dle § 6 ZDP a nebo z jejichž příjmů byla daň vybírána zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP. Odst. 6 § 33 ZSDP pak stanovil základní náležitosti, jenž měl povinnost DS v přihlášce k registraci vyplnit. Požadované registrační údaje byly DS vyplněny do přihlášky k registraci, což byl tiskopis vydaný MF. Registrace provedená mimo tento formulář nemohla být ze strany SD uznána. V okamžiku, kdy došlo u DS ke změně registračních údajů uvedených v přihlášce k registraci, vznikl DS ohlašovací povinnost těchto změn a to ve lhůtě patnácti dnů ode dne, kdy ke změnám došlo. Povinností DS bylo zároveň s oznámením těchto změn i předložení samotného osvědčení o registraci a to z důvodu vyznačení nastalých změn. V odst. 11. a 12. citovaného ustanovení byl pak stanoven postup SD při samotné registraci. Povinností SD bylo prověřit údaje uvedené DS při registraci a to i za využití vnějších informačních zdrojů. Vznikly-li u SD pochybnosti o správnosti či úplnosti uvedených údajů, měl právo vyzvat DS k odstranění těchto pochybností ve stanovené lhůtě. Teprve po odstranění vzniklých pochybností mohl SD přistoupit k registraci, což obnášelo přidělení daňového identifikačního čísla, zavedení registračních údajů DS do daňových registrů a v neposlední řadě vystavení osvědčení o registraci, které bylo daňovým rozhodnutím, a údaje v něm obsažené měly vždy odpovídat aktuálnímu skutkovému stavu. Ať již samotná registrační povinnost, tak i ohlašovací povinnost byly koncipovány jako povinnosti DS. Proto většina registračních řízení byla zahajována z podnětu DS. V případech, kdy ale DS svoji registrační povinnost nesplnil a SD byly známy skutečnosti rozhodné pro registraci, zaregistroval jej z moci úřední. Odst. 16 § 33 ZSDP pak stanovil postup v případě přeregistrace DS, došlo-li u něj ke změně místní příslušnosti. V souvislosti s přeregistrací docházelo k vydání nového registračního osvědčení a současně došlo k ukončení platnosti původního osvědčení. Samotný den přechodu místní příslušnosti na nového SD byl stanoven až na den platnosti přeregistrace. Registraci v případech kdy byl SD orgán obce upravoval odst. 17 § 33 ZSDP. Zvláštní úprava byla v § 33 ZSDP věnována i DS se sídlem nebo bydlištěm v cizině, pokud neměli na území ČR stálou provozovnu ani nemovitý majetek. V uvedeném případě měl DS ze zákona povinnost podat přihlášku k registraci do pěti dnů

ode dne, kdy zahájil činnost podrobenou dani, nebo činnost, která k získání dani podrobených příjmů směřovala.

5.5.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

Registračnímu řízení je upraveno v DŘ Hlava I částí třetí, konkrétně v ustanovení § 125 až 131. Zásadní podmínkou registračního řízení je vznik registrační povinnosti DS, na základě podmínek stanovených právní normou. Princip vzniku registrační povinnosti je v zásadě stejný jak tomu bylo za účinnosti ZSDP. První změnu lze nalézt v ustanovení § 125 odst. 4 DŘ, kterým došlo k prodloužení lhůty z 5 dní na 30 dní pro podání přihlášky k registraci u DS, mající sídlo nebo bydliště v zahraničí. Ve stejném ustanovení lze rovněž nalézt novou povinnost pro plátce daně, kterou je určení osoby oprávněné jednat za plátcovu pokladnu. V DŘ lze najít rovněž podrobnější výčet povinných položek, které je DS povinen uvést při registraci. Při změně registračních údajů měl a zároveň i nadále má DS povinnost oznámit takovou to změnu. DŘ navíc DS ukládá nové povinnosti, konkrétně jaké listiny je povinen předložit SD. V případě registrace DS již není SD vydáno osvědčení o registraci, ale nově jde o rozhodnutí o registraci, na jehož vydání má SD nově stanovenou ustanovením § 129 odst. 4 DŘ 30 denní lhůtu. Při změně registračních údajů, v souvislosti s oznámením takovýchto změn ze strany DS, vzniká DŘ SD nová povinnost o těchto změnách sepsat úřední záznam. Poslední změnou v části věnované registračnímu řízení je oblast věnovaná změně podmínek pro určení místní příslušnosti, konkrétně k přechodu místní příslušnosti, v souvislosti s úpravou obsaženou ve speciálních ustanovení.

5.5.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

V ZoSD je registračnímu řízení věnováno ustanovení § 31. Jedná se o obdobnou úpravu obsaženou v ZSDP. Ustanovení § 31 ZoSD postrádá ustanovení upravující daňové subjekty, kterým naopak registrační povinnost nevzniká. Zároveň zde nelze ani nalézt povinnost uvádět na registračním tiskopise, zda se jedná o první registraci, či zda byl již DS někdy registrován. Na rozdíl od ZSDP nebyla v ZoSD stanovena pětidenní lhůta ode dne zahájení činnosti podrobené dani, pro podání přihlášky k registraci u DS se sídlem

nebo bydlištěm v cizině, kteří nemají na území stálou provozovnu nebo nemovitý majetek. V ZoSD byl dnem této lhůty, již den počátku výkonu činnosti podrobené dani. ZSDP navíc obsahoval i samostatné ustanovení, které se věnovalo skladbě obecného identifikátoru, který byl DS přidělen v rámci registrace. V ZoSD je napevno stanovena 15 denní lhůta pro předložení osvědčení o registraci, a to buď od ukončení činnosti či příjmů podrobených dani, nebo pak v případě vyznačení změn na osvědčení o registraci, kde se lhůta odvíjí od doručení oznámení. ZoSD na rozdíl od ZSDP již upravuje postup v případě změny místní příslušnosti, který lze nalézt až v DŘ, konkrétně v ustanovení § 87 odst. 1 DŘ, vztahující se k probíhající daňové kontrole. ZoSD navíc obsahoval v § 31 úpravu, umožňující DS na žádost ověřit registrační, případně u DPH identifikační číslo FO či PO.

Zatím co v ZoSD bylo možné nalézt podrobnější úpravu než tomu bylo ZSDP, v případě porovnání DP a DŘ je tomu naopak. DP se v ustanovení § 67 zaměřil již pouze na užší výklad. V odst. 2 sice nově podrobněji uvádí údaje, které je DS (FO, PO) povinen uvést při registraci, jinak však toto ustanovení upravuje pouze obecný postup při registraci DS, kterým vznikla registrační povinnost. Upravuje postup v případě vadné žádosti o registraci, u které nedošlo za strany DS k odstranění těchto vad. DP umožňuje SD takovouto žádost o registraci zamítnout, a to bez přípuštění opravného prostředku. Stejně jako v DŘ, tak i v DP je SD nově stanovena ustanovením § 67 odst. 7, 30 denní lhůtu, pro vydání osvědčení o registraci spojená s povinností, pořídit o této skutečnosti rovněž úřední záznam.

5.6 Vyměření a dodatečné vyměření daně

5.6.1 Obecná úprava dle ZSDP

Zákonná lhůta pro podání daňového přiznání nebo hlášení byla upravena v § 40 ZSDP. Tato lhůta byla koncipována jako konečná. Učinil-li DS podání před uplynutím této zákonné lhůty a následně zjistil, že v učiněném podání pochybil, zákon mu umožňoval podat v této zákonné lhůtě opravné daňové přiznání nebo hlášení. K vyměření daňové povinnosti pak využil SD opravné daňové přiznání či hlášení a k původnímu přiznání již nepřihlížel. Obecně lze tedy říci, že opravné daňové přiznání nebo hlášení bylo možné podat, pokud dosud neuplynula zákonná lhůta pro podání daňového přiznání nebo hlášení.

Dodatečné daňové přiznání mohlo být oproti tomu podáno až v okamžiku pravomocně vyměřené daňové povinnosti. Samotné dodatečné daňové přiznání pak mohlo být dle ZSDP podáno ze dvou důvodů. Jedním z důvodů bylo zjištění DS, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední daňová povinnost, v tomto případě vznikla DS povinnost podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení přímo ze zákona. Druhým důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení mohlo být zjištění DS, opačného charakteru. V tomto případě, však DS nevznikla zákonná povinnost podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení, ale zákon mu to umožňoval. V obou případech byla stanovena lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení shodně a to do konce měsíce následujícího po zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání, v této lhůtě byla dodatečně vyměřená daň rovněž splatná. Proto byl tedy jedním z povinných údajů dodatečného daňového přiznání datum zjištění důvodů pro jeho podání. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání byla však lhůtou náhradní, proto při uplatnění sankce dle § 63 ZSDP musel SD vycházet z původní lhůty splatnosti. V dodatečném daňovém přiznání uvedl DS pouze rozdíly oproti poslední známé daňové povinnosti. V odst. 2 § 41 ZSDP rovněž zákon stanovil, v jakých případech naopak nebylo možné dodatečné daňové přiznání podat.

Vyměření daně a její dodatečné vyměření upravovalo ustanovení § 46 ZSDP a jednalo se o stanovení daňového základu a daně jako výsledku vyměřovacího řízení. Tím docházelo k naplnění jednoho ze základních cílů správy daně, jímž bylo stanovení daně. Vyměřená daň pak byla předepsána na osobní daňový účet DS a evidována jako pohledávka státu. V převážné většině vycházel SD při vyměření daňového základu a daně z daňového přiznání DS, a daň byla vyměřena ve shodě s návrhem DS. V uvedeném případě pak bylo součástí spisu pouze daňové přiznání nebo hlášení, jako podklad vyměřené daňové povinnosti. Jakmile využil SD institut upravený v ustanovení § 43 ZSDP a zahájil u DS vytýkácí řízení, mohl být základ daně a daň stanoveny po odstranění vzniklých pochybností buď ve shodě s návrhem DS, nebo naopak pochybnosti SD nebyly během vedeného vytýkácího řízení ze strany DS odstraněny a základ daně a samotná daň byly stanoveny odchylně od návrhu DS. V obou případech muselo být vyměřovací řízení ukončeno platebním výměrem, bez ohledu na výsledek vyměření. V případě vyměření odchylného daňového základu a daně od návrhu DS, musely být všechny důvody

odchylného vyměření řádně zdokumentovány ve spisovém materiálu DS. Stejný postup, měl povinnost SD dodržet i v případě, byl-li daňový základ a daň stanoveny buď sjednáním daně či za využití pomůcek. Stanovil-li SD u DS základ daně a daň podle pomůcek, měl zároveň povinnost při jejich konstrukci přihlídnout i k okolnostem svědčícím v jeho prospěch. Tato povinnost vycházela ze zásady daňového řízení, podle které bylo povinností SD dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů DS. V odst. 4 § 46 ZSDP pak byla stanovena povinnost SD vyrozumět DS o výsledku vyměřovacího řízení. Byla-li výsledkem vyměřovacího řízení stanovena vyšší daň, než v jaké výši byla přiznána DS, byl rozdíl této daně splatný do třiceti dnů od dne doručení platebního výměru. Jednalo se pouze o pořádkovou lhůtu, při uplatnění sankce za pozdní úhradu daňové povinnosti se vycházelo z původní lhůty splatnosti daně. V okamžiku, kdy se daň vyměřená SD neodchylovala od daně tvrzené DS, neměl správce daně povinnost výsledek vyměřovacího řízení DS sdělovat, pokud tedy o to sám nepožádal a to nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě byl dnem vyměření a současně dnem doručení platebního výměru poslední den pro podání daňového přiznání. Bylo-li však daňové přiznání podáno DS po této lhůtě, tak den, kdy předmětné přiznání došlo SD. Obdobným způsobem bylo postupováno i v případě dodatečného daňového přiznání či hlášení. Samotný platební výměr byl daňovým rozhodnutím, které muselo obsahovat veškeré náležitosti stanovené ustanovením § 32 ZSDP. Rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti připouštělo ve všech výše uvedených případech opravný prostředek v podobě odvolání, tedy i v případě, že byla daň vyměřena ve shodě s DS, o čemž nemusel být DS v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 ZSDP vyrozuměn. Samotné vystavení platebního výměru na žádost DS pak nemělo vliv na počátek běhu odvolací lhůty. Odvolací lhůta byla v tomto případě počítána od posledního dne zákonné lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, v případě opožděného podání pak ode dne, kdy toto podání SD došlo. Odst. 7 § 46 ZSDP upravoval postup SD v okamžiku, kdy zjistil, že stanovená daňová povinnost byla stanovena nesprávně v nižší výši oproti zákonné daňové povinnosti. V uvedeném případě měl SD povinnost dodatečně daň vyměřit ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předeepsat. Náhradní lhůta splatnosti dodatečně vyměřené daně byla třicet dnů ode dne doručení platebního výměru, rovněž tato lhůta neměla vliv na uplatnění sankce v podobě úroku z prodlení dle ustanovení § 63 ZSDP. Obdobný postup

platil i v případě vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost. Byl-li dodatečný platební výměr vydán na základě výsledku daňové kontroly, mělo uplatněné odvolání odkladný účinek. V podaném odvolání však mohl DS napadat pouze doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. ZSDP umožňoval rovněž zahájit dodatečné vyměřovací řízení v případě, že dodatečným daňovým přiznáním nedošlo ke změně poslední známé daňové povinnosti, ale pouze ke změně údajů tvrzeným DS bez dopadu na výslednou daň. Ve výroku dodatečného platebního výměru měl SD povinnost tuto skutečnost uvést. Proti tomuto typu rozhodnutí již nebylo možno brojit prostřednictvím řádného opravného prostředku v podobě odvolání.

5.6.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

V úvodu této podkapitoly je nutné pouze obecně říct, že DŘ zcela nově definuje v ustanovení § 134 daňové řízení, které se podle okolností skládá z dílčích řízení, kterými je buď řízení nalézací, řízení při placení daní a v neposlední řadě řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. Nalézací řízení je potom dále ještě členěno na řízení vyměřovací, doměřovací a o řádných opravných prostředcích proti rozhodnutím vydaným v těchto částech řízení. Jedná se zcela o novou úpravu, kterou ZSDP postrádal.

V DŘ zůstávají zachována stejná pravidla pro řádné, případně opravné daňové přiznání. Nově lze však v DŘ nalézt ustanovení upravující možnost podání opravného vyúčtování. Z ustanovení § 135 odst. 1 DŘ totiž vyplývá, že se nově celá část zákona věnovaná vyměřovacímu řízení vztahuje i na daň vybíranou srážkou a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, což vyplývá z ustanovení § 1 odst. 3 DŘ, ve kterém je uvedeno, že pod pojem daňové tvrzení se řadí daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování. V části věnované vyměřovacímu řízení, jsou i nově upraveny lhůty pro podání jak daňového přiznání, hlášení tak vyúčtování. Jejich způsob stanovení bude pro přehlednost zpracován v praktické části této diplomové práce.

Samotnému vyměření a dodatečnému vyměření daně, které v ZSDP upravoval § 46, je v DŘ věnováno hned několik ustanovení, konkrétně se jedná o ustanovení § 98, 139 až 141, 143 až 144 a ustanovení § 147. První rozdíl, který lze nalézt hned v ustanovení

§ 139 odst. 3 DŘ je změna lhůty splatnosti, která je stanovena nově na 15 dnů, a odvozena od nabytí právní moci platebního výměru. Další novinkou je vydávání platebních výměrů, a to vždy i v případě konkludentního vyměření, tedy v případě vyměření ve shodě s DS. SD nemá povinnost pokud nebyl zahájen postup k odstranění pochybností, který nahradil v DŘ výzvu k odstranění pochybnosti, tento platební výměr DS oznamovat, což vyplývá z ustanovení § 140 odst.1 DŘ. Nově již není zároveň proti konkludentnímu vyměření připuštěno odvolání. V případě dodatečného daňového přiznání na daň nižší či stejnou, je nově DS stanovena povinnost uvést důvody pro podání tohoto dodatečného daňového přiznání. DŘ nově jednoznačně definuje v ustanovení § 141 odst. 6 úkony, při kterých nepřipouští podání dodatečného daňového přiznání. Ustanovení § 141 DŘ zároveň, upravuje postup, pro případy, kdy dojde k podání dodatečného daňového řízení, ještě před vyměření či doměření daně, v takovém to případě bude SD řízení ve věci dodatečného daňového přiznání zastaveno, s tím že údaje budou využity při samotném vyměření, tak jako tomu bylo i za účinnosti ZSDP. Stejně jako v ustanovení § 139 pojednávajícím o vyměření daně, tak i v ustanovení § 143 DŘ, které je věnováno doměření daně došlo, ke změně náhradní lhůty splatnosti, která je stanovena nově opět na 15 dní, a odvozena od nabytí právní moci platebního výměru. Touto změnou je zároveň DS nově přiznán odkladný účinek pro placení daní, v podobě posunutí dne splatnosti. Obdobnou úpravou vztahující se k vyměření daně zachycenou v ustanovení § 140, lze nalézt i v ustanovení věnovaném doměření daně, konkrétně v ustanovení § 144 DŘ. Postup stanovení daně podle pomůcek či sjednání daně, lze v DŘ nalézt v ustanovení § 98. Jedná se o obdobnou úpravu zachycenou v ZSDP. Novinkou je pouze postup v případě sjednání daně, kdy součástí protokolu, na jehož základě dojde k sjednání daně, musí být i rozhodnutí o sjednané dani, se všemi náležitostmi rozhodnutí. Proti takto sjednané dani pak není zákonem připuštěno odvolání. Rozhodnutí ve věci stanovení daně, a to jak v řízení vyměřovacím, tak doměřovacím je obecně platební výměr, o jehož náležitostech pojednává ustanovení § 147 DŘ. Podle DŘ se tento typ rozhodnutí za podmínek uvedených v odst. 1 citovaného ustanovení neodůvodňuje. Výjimku tvoří případy stanovení daně dle odst. 2 a 3 tohoto ustanovení, u kterých je odůvodnění rozhodnutí ze zákona vyžadováno.

5.6.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

Vyměřovací řízení je obligatorní částí daňového řízení, které začíná vznikem daňové povinnosti a končí vyměřením daně. Povinnost podat daňové přiznání upravuje v DP ustanovení § 15, ve kterém se jedná o obdobnou úpravu obsaženou v ZSDP, která navíc zahrnuje i odstavec věnovaný stanovení daně podle pomůcek. Rovněž tomu tak je i v oblasti věnované dodatečnému daňovému přiznání, upravené v § 16 DP, která obsahově odpovídá ustanovení § 41 ZSDP. V DP lze nalézt také ustanovení věnující se výzvě k odstranění nedostatků v daňovém přiznání, už ze samotného názvu je zřejmý účel této výzvy, který je stejného charakteru jako v ZSDP výzva k odstranění pochybností a v DŘ tzv. postup k odstranění pochybností. DP na rozdíl od ZSDP v ustanovení § 17 odst. 3 stanoví, že pokud DS neodstraní nedostatky ve stanovené lhůtě, zahájí SD u DS kontrolu nebo vyměří DS daň podle pomůcek. Přechod na daňovou kontrolu lze v ČR nalézt až v DŘ. DŘ pak zase naopak navíc od DP pevně stanovuje lhůtu pro vydání postupu k odstranění pochybností, pokud vyplývá z podaného přiznání daňový odpočet, např. na DPH. Vyměřovací řízení upravené v § 68 DP má návaznost na ustanovení § 46 DP pojednávajícím o průběhu a ukončení daňové kontroly. Napevno stanoví začátek a konec vyměřovacího řízení. Pokud není SD zjištěný rozdíl na dani a při uplatněných nároků není vyměřovací řízení vůbec podle DP zahájeno. V opačném případě, v případě daňové kontroly má SD povinnost vydat ve lhůtě 15 dnů od uplynutí lhůty, která byla stanovena DS na vyjádření se k protokolu sepsaném o zjištěných daňové kontroly, rozhodnutí, v případě, že nejsou ze strany DS vzneseny další připomínky k těmto zjištěním. Nové námitky musí být s DS opět projednány, lhůta pro vydání rozhodnutí je pak odvislá od posledního protokolárního projednání a činí 15 dní. Ustanovení § 68 DP navíc jednoznačně stanoví, že za vyměření daně, u které se podává daňové přiznání, se považuje podání tohoto daňového přiznání. Pokud se daň platí bez podávání daňového přiznání (jako v ČR u daně z nemovitosti, pokud nedošlo během roku ke změně) je vyměřením daně její zaplacení.

5.7 Lhůty pro vyměření

5.7.1 Obecná úprava dle ZSDP

V ustanovení § 47 ZSDP byly stanoveny prekluzivní lhůty, jejichž uplynutím zaniklo právo na vyměření nebo doměření daně a na přiznání nárokovaného daňového odpočtu. Prekluzivní lhůta byla označována také, jako lhůtou propadnou. Obecně byla tato lhůta stanovena jako tříletá a její počátek počínal běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které neměly stanoveno zdaňovací období - odst. 1 § 47 ZSDP. Od účinnosti ZSDP až do 31.12.2009 byl počátek lhůty stanoven odlišně, a to od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Lhůta pro vyměření daně upravená v odst. 1 citovaného ustanovení však nebyla lhůtou absolutní. Došlo-li totiž před jejím uplynutím k úkonu směřujícímu k vyměření nebo dodatečnému vyměření daně např. k vydání výzvy k podání ať již řádného tak dodatečného daňového přiznání nebo např. k zahájení daňové kontroly, běžela tato tříletá prekluzivní lhůta znovu a to od konce roku, v němž byl DS o tomto úkonu zpraven. K obnovení běhu prekluzivní lhůty mohlo docházet i opakovaně, celková lhůta pro vyměření daně však nemohla přesáhnout 10 let a to opět od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat - odst. 2 § 47 ZSDP.

5.7.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

Lhůtu pro stanovení daně lze nalézt v ustanovení § 148 DŘ a činí 3 roky. Stejně jako tomu bylo za účinnosti ZSDP, je lhůta pro stanovení daně rovněž lhůtou prekluzivní. Úprava obsažená v ZSDP dostala však DŘ značných výkladových změn. Zásadní rozdíl lze nalézt hned v odstavci 1 citovaného ustanovení, který pojednává o počátku běhu lhůty. Podle DŘ je nově počátkem běhu lhůty den, v němž uplynula lhůta pro podání daňového přiznání, nebo den, v němž se stala daň splatnou, nevznikla-li povinnost podat daňové přiznání, nikoliv již konec zdaňovacího období. Další zásadní změnou směřující k naplnění cíle správy daní, tedy správnému stanovení daňové povinnosti je možnost prodloužení stanovené tříleté lhůty. V DŘ jsou nově stanoveny prostřednictvím taxativního výčtu úkony, prodlužující lhůtu pro stanovení daně o 1 rok. Jedná se o úkony jak ze strany SD,

tak DS. Jedinou podmínkou je, že musí být učiněny v průběhu posledního roku tříleté prekluzivní lhůty. Ke změně počátku běhu lhůty došlo i v případech, kdy je úkon učiněn až před uplynutím lhůty pro stanovení daně, v tomto případě je počátkem běhu lhůty den, kdy byl úkon učiněn, nikoliv konec kalendářního roku, tak jako tomu bylo za účinnosti ZSDP. V odstavci 4 §148 DŘ je upraveno zcela nové ustanovení, pojednávající o tom, kdy lhůta pro stanovení neběží. Jedná se o ustanovení, které ZSPD postrádal. K obnovení běhu prekluzivní lhůty může docházet opakovaně, celková lhůta pro stanovení daně však nesmí přesáhnout 10 let, což je stejná úprava obsažená v ZSDP, rozdíl lze však nalézt opět v počátku běhu této desetileté lhůty, který je dle DŘ stanoven ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání, nikoliv opět koncem kalendářního roku, tak jako tomu bylo za účinnosti ZSDP. V ustanovení § 148 odst. 6 a 7 DŘ je zcela nově uvedena lhůta a zároveň i důvody, kdy zákon umožňuje přesáhnout celkovou 10 letou lhůtu pro stanovení daně.

5.7.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

V ZoSD v § 45, ale zároveň i DP v § 69 je možné nalézt stejnou úpravu, ohledně počátku běhu lhůty, jakou upravoval ZSDP pouze do 31.12.2009. Počátek lhůty je tedy odvozován od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Rozdíl lze nalézt i v délce této lhůty, která je rovněž jak dle úpravy ZoSD, tak DP stanovena na 5 let. K obnovení běhu prekluzivní lhůty mohlo a i nadále dle DP může docházet i opakovaně, nesmí však dojít k překročení celkové 10 leté lhůty pro vyměření daně, jejíž počátek je opět odvozován od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. ZoSD a DP navíc v ustanoveních věnovaných lhůtě pro vyměření daně stanovují oproti úpravě v ČR výjimku, která stanoví, že DS, který si uplatní odečet daňové ztráty podle hmotného zákona, nelze daň ani její rozdíl vyměřit po uplynutí 7 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, a v kterém byla daňová ztráta vykázána. Jak ZoSD tak DP navíc obsahují doslovnou úpravu oproti české úpravě řešící lhůtu pro vyměření daně u DS na něž se vztahuje mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění. Nově jsou v DP oproti

ZoSD stanoveny prostřednictvím taxativního výčtu úkony, které jsou považovány za úkony směřující k vyměření daně či jejího rozdílu.

5.8 Opravné prostředky

5.8.1 Obecná úprava dle ZSDP

V daňovém řízení jsme se mohli za účinnosti ZSDP setkat s řádnými a mimořádnými opravnými prostředky. Stejně členění opravných prostředků je možné zaznamenat i v řízeních správních a soudních. Řádné opravné prostředky upravoval ZSDP v části čtvrté a mezi tyto opravné prostředky se řadily následující prostředky ochrany: odvolání, včetně souvisejících postupů SD a odvolacího orgánu - § 48 až 50, dále se mezi řádné opravné prostředky řadila stížnost upravená v § 51 ZSDP, námitka upravená v § 52 ZSDP a v neposlední řadě reklamace upravená v ustanovení § 53 ZSDP. Mimořádné opravné prostředky byly potom upraveny v části páté ZSDP a jednalo se o obnovu řízení, včetně postupu při obnově řízení - § 54, prominutí daně - § 55a, přezkoumání daňových rozhodnutí - § 55 b) a o opravy zřejmých omylů a nesprávností - § 56.

Opravné prostředky a to jak řádné, tak mimořádné představovaly určitou možnost ochrany práv DS. Jednalo se o prostředky ochrany, kterými mohl DS brojít proti rozhodnutí SD. Zásadní rozdíl mezi řádnými a mimořádnými opravnými prostředky spočíval v tom, proti jakému rozhodnutí směřovaly, tedy, zda již napadené rozhodnutí nabylo právní moci. Řádné opravné prostředky byly tedy prostředky ochrany, které směřovaly proti nepravomocným rozhodnutím a naopak mimořádné opravné prostředky proti již pravomocným rozhodnutím. Pravomocné rozhodnutí lze obecně definovat, tak, že se jedná o rozhodnutí, proti němuž již nelze uplatnit žádný opravný prostředek v podobě odvolání.

5.8.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

Zatím co ZSDP členil opravné prostředky na řádné a mimořádné, v DŘ se lze setkat s opravnými prostředky řádnými, mimořádnými a dozorčími. Jedná se tedy o zcela nové členění oproti ZSDP, které je pro přehlednost zpracováno tabulkou č. 7, znázorňující členění opravných prostředků podle ZSDP a DŘ

Tabulka 7 – Přehled opravných a dozorčích prostředků

Opravné a dozorčí prostředky			
Členění		DŘ	ZSDP
Opravné prostředky	Řádné	Odvolání Rozklad	Odvolání Stížnost Námitka Reklamace
	Mimořádné	Obnova řízení	Obnova řízení Prominutí daně Přezkoumání daňových rozhodnutí Opravy zřejmých omylů a nesprávností
Dozorčí prostředky		Přezkumné řízení Obnova řízení	

Zdroj: ZSDP a DŘ, vlastní úprava a zpracování

Opravné a dozorčí prostředky lze v DŘ nalézt v ustanovení § 108 až 123. První rozdíl lze nalézt již hned v ustanovení pojednávajícím o odvolání § 109, podle kterého je v DŘ upraven zcela opačný princip než tomu bylo za účinnosti ZSDP. DŘ umožňuje brojit prostřednictvím odvolání vždy, pokud to není v zákoně výslovně zakázáno. Další zásadní změnou je i délka lhůty, ve které lze odvolání podat, zde došlo v návaznosti na ustanovení § 33 odst. 2, které pojednává o počítání času, ke zkrácení odvolací lhůty o jeden den. Zároveň DŘ nově doslovně uvádí, že je možné učinit odvolání i před doručením rozhodnutí, do kterého odvolání směřuje. Jedná se o změnu, která sice nebyla v ZSDP doslovně upravena, ale v praxi k těmto situacím rovněž docházelo. Nejedná se o novinku, která by měla vliv, na počátek běhu lhůty. Ke změně došlo i v ustanovení § 110 DŘ upravující postup v případě vadného poučení v rozhodnutí. Nově je zde zkrácena odvolací lhůta z 6 měsíců na 3 a zároveň je zde SD nově umožněno své pochybení napravit vydáním opravného rozhodnutí dle § 104 DŘ. Vydání opravného rozhodnutí má pak za následek, zkrácení odvolací lhůty na 30 dní, a to ode dne doručení opravného rozhodnutí. Novinkou je i postup v situacích, kdy je SD přípuštěno odvolání, přestože ho zákon nepřipouští. V tomto případě se již dle DŘ opravný prostředek neprojednává, tak jako tomu bylo za účinnosti ZSDP, ale nově se ve věci odvolání zastaví odvolací řízení. DŘ dále nově upravuje výslovný postup v případech, kdy existuje více příjemců rozhodnutí, a to jak z pohledu zpětvzetí či podání odvolání. DŘ mimo jiné také výslovně upravuje postup pro

případy, že je SD během vedeného odvolacího řízení zjištěno, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, následkem takovéto situace je zrušení napadeného rozhodnutí a zastavení odvolacího řízení. Úpravou v DŘ je kladen větší důraz na formální stránku ohledně náležitostí odvolání oproti ZSDP. Co se týká postupu prvoinstančního SD, lze v DŘ nalézt dvě zásadní změny, jednou z nich je připuštění opravného prostředku ve formě odvolání do rozhodnutí o odvolání a to i v případech, kdy je odvolání vyhověno v plném rozsahu. Tato změna vyplývá z možnosti existence vícero příjemců rozhodnutí. Druhou změnou, je pak povinnost SD rozhodnutí tohoto typu odůvodňovat. V části věnované postupu odvolacího orgánu došlo rovněž k několika změnám, první takovou změnu lze nalézt v ustanovení § 114 odst. 4 DŘ, který již upravuje pouze postup pro odvolání směřující do rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, nikoliv již do rozhodnutí o dani sjednané. Důvodem je speciální ustanovení § 98 DŘ, které v odst. 4 nepřipouští opravný prostředek proti tomuto typu rozhodnutí. Významnou změnou je ustanovení § 116 DŘ, které v odst. 1 zcela mění výrokovou část rozhodnutí odvolacího orgánu oproti ZSDP a v odst. 2 navíc ukládá SD novou povinnost, tak jako tomu je i v případě prvoinstančního SD, odůvodňovat veškerá rozhodnutí o odvolání, tedy i ta, ve kterých je odvolání vyhověno v plném rozsahu. Novinkou je možnost SD odvolacího orgánu rozhodnout o odvolání pokud shledá, že byly naplněny podmínky dle § 113 odst. 1 DŘ. Jde o postup, který ZSDP postrádal. Za účinnosti ZSDP měl SD odvolacího orgánu v takových to případech povinnost vrátit věc k rozhodnutí prvoinstančnímu SD.

V části věnované obnově řízení je zásadní změnou ustanovení § 117 DŘ, na základě kterého má nově přednost podání dodatečného daňového přiznání před obnovou řízení. DŘ nově upravuje objektivní lhůtu pro povolení obnovy, která je vázána na typ řízení. Stejně jako tomu je u rozhodnutí o odvolání, tak i v případě obnovy dochází ke změně výrokové části rozhodnutí. DŘ zároveň nově připouští podání opravného prostředku i v případech, kdy se obnova řízení povoluje nebo nařizuje z moci úřední.

Zásadní změnou v oblasti přezkumného řízení je, že se již nejedná o mimořádný opravný prostředek, tak jako tomu bylo za účinnosti ZSDP, ale v DŘ je přezkumné řízení dozorčím prostředkem, který již nelze zahájit na žádost DS, ale pouze z moci úřední. DŘ umožňuje nově osobám zúčastněným na správě daní podat pouze podnět na přezkum,

kterým však nedochází k zahájení řízení. Novinkou také je, že DŘ již umožňuje přezkoumat veškerá rozhodnutí, nejen ta, kterými byla stanovena daň. Objektivní lhůta pro nařízení přezkoumání řízení je vázána na lhůtu pro stanovení placení daně a v případě jiných rozhodnutí, je objektivní lhůta pro nařízení přezkumného řízení stanovena na 3 roky, ode dne právní moci rozhodnutí, které má být předmětem přezkumného řízení. V DŘ lze nově nalézt úpravu, kterou ZSDP postrádal, vztahující se k přezkumnému řízení, konkrétně ke stanovení postupu v případě změny místní příslušnosti. K samotnému zahájení přezkumného řízení dochází vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání. DŘ opět nově připouští proti tomuto typu rozhodnutí opravné prostředky v podobě odvolání. Proti samotnému rozhodnutí ve věci se může DS odvolat, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Účinností DŘ tedy došlo ke zkrácení odvolací lhůty z 60 na 30 dní.

5.8.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

Zatím co ZoSD členil opravné prostředky na řádné a mimořádné, stejně jako tomu bylo v ZSDP, DP již mluví pouze o opravných prostředcích bez dalšího členění. Mezi opravné prostředky řadí námitku, odvolání, řízení o obnově a řízení přezkumné. V DP je uplatněn stejný princip, který lze nalézt i v DŘ, umožňující brojit prostřednictvím odvolání vždy, pokud to není v zákoně výslovně zakázáno. Pro uplatnění tohoto opravného prostředku je však na rozdíl od DŘ stanovena kratší lhůta a to pouze v délce 15 dní od dne doručení rozhodnutí, kterým je odvoláním napadeno. Pouze v této lhůtě je rovněž možno odvolání změnit či doplnit. V případě absence zákonných náležitostí odvolání, vyzývá SD DS k odstranění těchto vad prostřednictvím výzvy k odstranění vad podání dle § 13 DP, se stanovenou lhůtou na odstranění vad, která nesmí být kratší 15 dní. Na rozdíl od DŘ má podle DP odvolání odkladný účinek, není-li v zákoně výslovně stanoven opak. Podle DP může prvoinstanční SD rozhodnout o odvolání sám, jen pokud mu zcela vyhoví, pak již není proti takovému to rozhodnutí opravný prostředek připuštěn. V ostatních případech je SD vázán 30 denní lhůtou, ve které musí odvolací spis předat odvolacímu orgánu. Oproti tomu lze však v ZoSD již najít úpravu vztahující se k existenci více příjemců rozhodnutí, kterou je možné nalézt v ČR až v DŘ. V ustanovení pojednávajícím o postupu odvolacího orgánu, lze nalézt zcela stejnou úpravu, kterou obsahoval ZSDP.

V případě obnovy řízení je podle DP stanovena nejzazší lhůta pro podání žádosti, a to do 3 let od právní moci rozhodnutí, které má být předmětem obnovy. Postup při obnově řízení je opět stejné úpravy, kterou bylo možné nalézt v ZSDP. ZSDP navíc podrobně upravoval postup i v případě změny místní příslušnosti, úmrtí DS bez dědice či zániku právního nástupce.

Při přezkumném řízení se vychází z právního stavu, který platil v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí. Maximální lhůta pro uplatnění tohoto opravného prostředku, je pak podle DP 3 roky od právní moci rozhodnutí, které má být předmětem přezkumného řízení. Orgán, který je příslušný k vyřízení řízení ve věci přezkumného řízení může rozhodnutí změnit, zrušit nebo zrušit a vrátit věc k dalšímu řízení. Proti takovému rozhodnutí nepřipouští DP opravný prostředek v podobě odvolání. DP navíc upravuje i postup pro případy, že je předmětem přezkumného řízení rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek.

5.9 Placení daní – (přeplatky a úrok, posečkáni daně a povolení splátek, úrok z prodlení)

5.9.1 Obecná úprava dle ZSDP

5.9.1.1 Přeplatky a úrok

Definici daňového přeplatku bylo možné nalézt přímo v odst. 1 § 64 ZSDP. Pokud bylo ze strany daňového dlužníka zapláceno více, než činila platební povinnost, tedy více než činila daň a příslušenství daně, vznikl daňovému dlužníku přeplatek. Zároveň bylo ale nutné rozlišovat, zda se jednalo pouze o přeplatek evidenční, či skutečný, tedy vratitelný. Evidenční přeplatek vznikl na osobním daňovém účtu zejména v důsledku časového nesouladu mezi předpisem daňové povinnosti a úhradou platební povinnosti ve stanovené lhůtě. V odst. 2 uvedeného ustanovení bylo dále upraveno nakládání s vratitelným přeplatkem, z něhož vyplývalo, že vratitelný přeplatek se použil přednostně na úhradu případného nedoplatku, a to u SD u něhož přeplatek vznikl a následně pak i u jiného SD u něhož byl nedoplatek evidován, a to dle zákonem upraveného postupu. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku měl SD povinnost vyrozumět DS prostřednictvím rozhodnutí, proti němuž mohl daňový dlužník brojit prostřednictvím řádného opravného

prostředku, tedy reklamací. Podle § 64 odst. 2 ZSDP byl za den úhrady nedoplatku považován den, který následoval po dni vzniku přeplatku, a to bez ohledu na to, kdy byl převod skutečně zrealizován. O použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně mohl požádat i sám daňový dlužník - § 64 odst. 3 ZSDP, i v tomto případě došlo k úhradě nedoplatku s datem, který následoval po dni vzniku přeplatku, a to rovněž bez ohledu na to, kdy byl převod skutečně zrealizován. Byl-li z přeplatku hrazen daňový nedoplatek evidovaný na stejném osobním daňovém účtu, pak byla úhrada provedena automaticky s datem vzniku přeplatku a to i bez jakékoliv žádosti ze strany daňového dlužníka. Odst. 4 § 64 ZSDP dále upravoval postup v případě, že požádal samotný DS o vrácení přeplatku. Tento přeplatek se vrátil DS na základě žádosti ve lhůtě třiceti dnů ode dne podání žádosti a to pouze činil-li více jak 50,- Kč a zároveň existoval-li k tomu to dni i vratitelný přeplatek. Dnem vrácení přeplatku byl v uvedeném případě den, kdy došlo odepsání z účtu SD. Jestliže bylo ze strany SD plně vyhověno žádosti DS, pak nevznikla SD povinnost vyrozumívát DS o výsledku vyřízení jeho žádosti, pokud tedy o to výslovně ve své žádosti nepožádal. V tomto případě byl dnem rozhodnutí o žádosti a zároveň i dnem jeho doručení, den, který následoval po dni doručení žádosti SD. Zároveň byl v odst. 4 upraven postup SD v případě, že DS ke dni podání žádosti neměl na osobním daňovém účtu vratitelný přeplatek evidován. Jestliže byl DS nespokojen s rozhodnutím SD, měl možnost podat proti samotnému rozhodnutí SD o žádosti o vrácení přeplatku odvolání a to do patnácti dnů ode dne jeho doručení. Podané odvolání však nemělo odkladný účinek (odst. 8 § 64 ZSDP) V odst. 5 byla zákonem stanovena prekluzivní lhůta, jejímž marným uplynutím nárok na vrácení vratitelného přeplatku zcela zanikl. Odst. 6 § 64 ZSDP potom upravoval postup SD v situacích, kdy došlo k zavinění přeplatku na straně SD a to na základě svého chybného postupu. V tomto případě byl přeplatek vrácen DS bez žádosti a to do patnácti dnů ode dne následujícího od původního dne splatnosti. V případě, že nebyly ze strany SD dodrženy lhůty pro vrácení daňového přeplatku, náležel DS úrok, jehož výpočet byl totožný jako v případě posečkané daně. Úrok byl vypočítán za dobu, ode dne následujícího po uplynutí lhůty pro vrácení až do doby vrácení. Vypočtený úrok byl zároveň započítán na úhradu skutečné výše škody. Úrok nebyl DS přiznán pouze činil-li méně než 50,- Kč.

5.9.1.2 Posečkání daně a povolení splátek

K posečkání daňové povinnosti nebo její povolení zaplacení ve splátkách umožňoval ZSDP pouze na základě podané žádosti, nikoliv z moci úřední. Žádost o splátku či posečkání daňové povinnosti mohl daňový dlužník uplatnit jak před splatností, tak i po splatnosti daňové povinnosti. Zákonné důvody pro využití tohoto institutu demonstrativně obsahoval odst. 1 § 60 ZSDP. Na žádost daňového dlužníka mohl tedy SD povolit posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo nebylo-li z jiných důvodů možné vybrat od něj celý nedoplatek najednou nebo v případě, kdy bylo možné odůvodněně očekávat odpis. O každé žádosti měl SD povinnost rozhodnout a v tomto rozhodnutí stanovit přesný interval úhrady daňové povinnosti. Intervaly úhrady daňové povinnosti, nebo-li náhradní lhůty splatnosti, byly rozhodnutím koncipovány jako lhůty nejzazší, daňový dlužník měl tedy i nadále možnost uhradit případnou splátku kdykoliv před náhradní lhůtou splatnosti. Rozhodnutí SD muselo být opřeno o právně relevantní důvody, takže se nemohlo v žádném případě jednat pouze o libovůli SD. Jednalo se o rozhodnutí prozatímní procesní povahy, proto musel SD vycházet vždy z důvodů existujících v okamžiku rozhodování. Ať již rozhodnutí o povolení splátek či posečkání daně, mohlo být vázáno na stanovené podmínky - odst. 3 § 60 ZSDP, které ZSDP striktně ani demonstrativně neuváděl. V žádném případě se nemohlo jednat ze strany SD o podmínky libovolné, ale pouze o podmínky související s plněním platebních povinností daňového dlužníka, jehož žádosti bylo vyhověno. Jednou z nejvíce uplatňovaných podmínek bylo, že si DS bude řádně a včas hradit ostatní daňové povinnosti na všech druzích daní a v případě, že se jednalo o plátce DPH, že případný přeplatek (NO) bude použit jako mimořádná splátka. Samotné posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách nemohlo být povoleno na dobu delší, než byla promlčecí lhůta pro vybrání daně upravena v § 70 ZSDP. Podle § 70 odst. 1 ZSDP bylo možné vybrat nebo vymáhat daňový nedoplatek po dobu šesti let, po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným, se právo na jeho vybrání či vymáhání již promlčovalo.

Pokud došlo ze strany daňového dlužníka k dodržení stanovených podmínek, nebyl po dobu povoleného posečkání či splátek DS počítán úrok z prodlení, pokud SD nestanovil

ve svém rozhodnutí jinak - § 60 odst. 4 ZSDP. Z právní úpravy tohoto institutu dále přímo vyplývalo, že základním porušení podmínek stanovených rozhodnutím je neuhrazení posečkané daně či splátek v náhradní lhůtě splatnosti stanovené rozhodnutím. Za dobu posečkaní daně nebo splátek daně náležel DS úrok z odložené částky, jehož přesný výpočet upravoval odst. 6 § 60 ZSDP. V případě, že vypočtený úrok z odložené částky činil méně jak 50,- Kč, pak nebyl daňovému dlužníkovi vůbec předepsán. Přesáhl-li úrok tuto částku, měl SD povinnost o jeho výši daňového dlužníka vyrozumět a se splatností osmi dnů od doručení platebního výměru rovněž předepsat a zaúčtovat na ODÚ DS. V odst. 8 § 60 ZSDP byly taxativně vymezeny nedoplatky, u nichž úrok z odložené částky nevznikal a to pouze v případě, jednalo-li se o nedoplatek na příslušenství daně nebo o platební povinnost podle § 1 odst. 4 ZSDP.

Na samotné posečkaní daně nebo povolení zaplacení daně ve splátkách neměl daňový dlužník ze zákona právní nárok, proto zákon nepřipouštěl dle odst. 7 § 60 ZSDP proti rozhodnutím o povolení posečkaní daně nebo povolení splátek opravný prostředek v podobě odvolání. Zákon zároveň ale ani nevyklučoval možnost podání nové žádosti v dané věci, většinou již s pádnými důvody pro její vyhovění.

5.9.1.3 Úrok z prodlení

O úrok z prodlení pojednávalo ustanovení § 63 ZSDP. Představoval sankci za porušení platební povinnosti, která byla uplatňována u daní, jejichž původní den splatnosti nastal až po 01.01.2007, jelikož u daní se splatností do 31. 12. 2006 bylo ze strany SD uplatňována v případě nedodržení platebních povinností ještě stará sankce v podobě penále. Úrok z prodlení byl uplatňován, jestliže se daňový dlužník dostal do prodlení s úhradou daně. V prodlení se daňový dlužník nacházel v okamžiku, nezaplatil-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Pak vznikla daňovému dlužníkovi povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po původním dni splatnosti až do dne platby včetně. Přesný postup výpočtu této sankce upravoval odst. 2 § 63 ZSDP a bylo možné ji uplatnit nejdéle za 5 let prodlení. V souladu se zásadou hospodárnosti byl v zákoně v odst. 5 § 63 ZSDP stanoven limit úroku z prodlení ve výši 200,- Kč, který byl vázán na určité podmínky a do jehož výše a při splnění stanovených

podmínek nebyl na ODÚ daňového dlužníka vůbec předepsán a zároveň mu nevznikla ani platební povinnost. Obdobně jako tomu bylo v případě úroku z odložené částky za dobu posečkané daně či zaplacení daně ve splátkách, tak i v případě úroku z prodlení nevznikl úrok z prodlení dle § 63 ZSDP u nedoplatků, jenž byly tvořeny příslušenstvím daně a u platebních povinností podle § 1 odst. 4 ZSDP. Zároveň nedocházelo ke vzniku úroku z prodlení ani v případech daňového nedoplatku, vzniklého zůstaviteli, ale to pouze po vymezenou dobu, tedy konkrétně ode dne jeho úmrtí, do konce běhu lhůty pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování jeho dědicem. O předpisu úroku z prodlení vyrozuměl SD daňového dlužníka prostřednictvím platebního výměru kdykoliv, vyžadoval-li to stav osobního daňového účtu. Samotná splatnost úroku z prodlení byla upravena v odst. 3 § 63 ZSDP.

5.9.2 Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP

5.9.2.1 Přeplatky a úrok

Zásadní změnou je v DŘ princip pořadí úhrady, kdy DŘ upřednostňuje v ustanovení § 152 úhradu nedoplatků na dani před úhradou nedoplatků na příslušenství daně. V § 59 odst. 5 ZSDP byla úprava zcela odlišná. Kromě definice přeplatku, která byla obsažena i v ZSDP, přináší DŘ rovněž definici daňového nedoplatku, kterou lze nalézt v ustanovení § 153 DŘ. Nedoplatek je podle DŘ nově definován jako částka, která není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně. DŘ upouští od výzev k zaplacení daňového nedoplatku, které upravovalo ustanovení § 73 ZSDP a nově se přiklání pouze k neformálnímu upozornění na daňový nedoplatek ze strany SD.

Novou definici přeplatku, která definuje přeplatek jako kladné saldo a principy nakládání s takovým to přeplatkem, upravuje v DŘ ustanovení § 154 až 155. První změnu, lze spatřit hned v ustanovení pojednávajícím o nakládání s přeplatky, v případě existence nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu DS. DŘ nově stanoví, že SD nemá povinnost převést přeplatek na úhradu daňového nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu, a to za předpokladu, že do 10 dnů, od okamžiku kdy má být přeplatek použit dojde ke vzniku daňové povinnosti na osobním daňovém účtu, kde je přeplatek evidován. Další změnu lze nalézt v ustanovení § 154 odst. 5 DŘ, podle kterého má SD povinnost vyrozumět DS

o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku z úřední povinnosti, jen v těch případech, pokud, převáděná částka přesáhne částku 1000,- Kč, jinak mu tato povinnost nevzniká. Vzhledem k tomu, že se nejedná o rozhodnutí, ale pouze o vyrozumění, může DS v případě nesouhlasu, brojit prostřednictvím námítky vztahující se k placení daní, upravené v ustanovení § 159 DŘ. Novinkou v DŘ je možnost DS požádat SD o úhradu nedoplatku jiného DS, dnem úhrady, je pak v tomto případě, den kdy došla žádost SD. U žádosti o vrácení přeplatku, došlo ke zvýšení limitní částky, která je posuzována jako vratitelný přeplatek, a to z částky 50,- Kč na 100,- Kč. Novinkou dále je postup SD při vyřizování žádosti o vrácení přeplatku. DŘ stanoví SD povinnost vyhotovit vždy rozhodnutí, a to i v případě, že je žádosti plně vyhověno, toto rozhodnutí pak není v tomto případě DS odesláno, pouze pokud o to DS výslovně požádá. Lhůta pro podání žádosti o vrácení přeplatku, je lhůtou prekluzivní, nově již není podle DŘ nutné posuzovat zánik daňové povinnosti. Úrok za nedodržení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku na základě žádosti DS, upravuje ustanovení § 155 odst. 5 DŘ, jedinou změnou je, že došlo opět k navýšení částky určující nárok na přiznání tohoto úroku, z částky 50,-Kč na 100,- Kč. Úrok je DS přiznán tedy pouze přesáhne-li částku 100,-Kč. Pokud dojde ke zrušení, změně, nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu SD, náleží pak DS nově úrok z neoprávněného jednání SD, který je nově upraven samostatně v ustanovení § 254 DŘ.

5.9.2.2 Posečkání daně a povolení splátek

Do institutu posečkání daně bylo nově v rámci DŘ vtěleno i ustanovení upravující v ZSDP prominutí daňového nedoplatku, jehož úpravu již nelze v DŘ nalézt. Nově je tedy umožněno SD rozhodnout o povolení posečkání či povolení splátek daně samostatně z moci úřední a zároveň i upustit od předepsání úroku z posečkání za podmínek stanovených § 157. Odst. 7 DŘ, což ZSDP nepřipouštěl. V DŘ došlo k navýšení částky úroku za dobu posečkání, která se daňovému dlužníkovi vůbec nepředepíše, a to z částky 50,- Kč na 100,- Kč. Zásadní změnou je rovněž novinka, kterou DŘ připouští, povolit posečkání i zpětně. V ustanovení § 156 DŘ, které pojednává o posečkání daně, je zároveň nově napevno stanovena lhůta pro SD, ve které má povinnost vydat rozhodnutí ve věci žádosti o posečkání daně. Tato lhůta je stanovena v délce 30 dnů od podání žádosti.

Novinkou je úprava obsažená v ustanovení § 157 odst. 3 DŘ, která ukládá SD povinnost vydat v případě nedodržení podmínek stanovených rozhodnutím o posečkání či povolení splátek daně, deklaratorní rozhodnutí o nedodržení stanovených podmínek, čímž pozbyde rozhodnutí o povolení splátek či posečkání daně účinnosti a to dnem nedodržení stanovených podmínek. Za dobu účinnosti rozhodnutí o posečkání daně či povolení splátek je pak DS vyčíslen úrok z posečkání.

5.9.2.3 Úrok z prodlení

Úpravu pojednávající o úroku z prodlení lze nalézt v § 252 DŘ. Jde o výkladově zcela obdobnou úpravu, která byla obsažena v ZSDP, mimo jediné změny, kterou je počátek lhůty, od které vzniká DS, který je v prodlení, povinnost uradit úrok z prodlení. Podle ZSDP vznikl DS úrok z prodlení za každý den prodlení a to počínaje dnem následujícím pod dni splatnosti až do dne úhrady, podle DŘ vzniká DS nově úrok z prodlení až počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti. V DŘ je nově zohledněn časový prostor pro převod finančních prostředků mezi peněžními institucemi. Ostatní části tohoto ustanovení nedostály žádných změn.

5.9.3 Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD, DP)

5.9.3.1 Přeplatky a úrok

ZoSD na rozdíl od ZSDP nelze nalézt tak podrobnou úpravu postupu při použití přeplatku na úhradu nedoplatku téhož dlužníka, evidovaného u jiného SD, tak jako tomu bylo v odst. 2 § 64 ZSDP. ZoSD rovněž postrádá v § 63, který byl věnován daňovým přeplatkům a úroku, úpravu, kterou bylo možné nalézt v § 64 odst. 6 ZSDP, věnující se vzniku přeplatku zaviněním SD, včetně lhůt pro vrácení přiznaného úroku. Nově je lhůta pro vrácení úroku, pro případy kdy je přeplatek vrácen po zákonné lhůtě upravena až v DP. Oproti ZSDP lze v ZoSD nalézt zvláštní ustanovení věnující se přeplatku na dani z příjmů, pro který zákon stanovuje zvláštní režim při jeho vrácení. Jedná se o přeplatek za příslušné zdaňovací období, u kterého je stanovena speciální lhůta pro jeho vrácení a to v délce nejpozději do jednoho měsíce po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, nejpozději je však SD vázán lhůtou 40 dní od vzniku přeplatku. DP došlo k rozšíření tohoto pravidla i

na přeplatky evidované na dani z motorových vozidel. Zánik práva na přeplatek je vázán na zánik lhůty vyměřit daň. V návaznosti na zánik přeplatku stanovuje ZoSD napevno i lhůtu, ve které je možno podat žádost o vrácení přeplatku, která je odvozena od pravomocnosti platebního výměru, z kterého přeplatek vznikl. V ZoSD lze najít zároveň i úpravu, kterou ZSDP i DŘ postrádá, upravující postup při nakládání s nadměrnými odpočty na DPH, spotřební daní a zároveň i s daní z motorových vozidel. DP nově při nakládání s přeplatkem odkazuje na ustanovení upravující použití plateb při placení daní.

5.9.3.2 Posečkání daně a povolení splátek

Posečkání daně a povolení zaplacení daně ve splátkách je jak v ZoSD, tak v DP upraveno mnohem podrobněji a zároveň vázáno na mnohem přísnější podmínky pro využití tohoto institutu než tomu bylo a je v ZSDP a DŘ. Podmínkou odkladu zaplacení daně je zřízení zástavního práva na tuto daň. Zároveň je stanovena maximální délka splátek, která činila podle ZoSD 12 měsíců ode dne splatnosti daně, podle DP byl tento časový interval prodloužen na 24 měsíců. Počátek odkladu placení daně je závislý na doručení rozhodnutí, kterým se odklad povoluje. K počátku odkladu nemůže tedy dojít dříve, tak jak to umožňuje DŘ. Stejně jako v ZSDP a DŘ je i v této úpravě povolení zaplacení daně ve splátkách vázáno na podmínky stanovené SD. Proti rozhodnutí nepřipouští ZoSD ani DP odvolání a při dodržení podmínek stanovených rozhodnutím vzniká DS povinnost uhradit úrok za dobu posečkání. Podání další žádosti o odklad při placení je rovněž vázáno na podmínku, kterou je uplynutí jednoho roku ode dne poslední splátky v posledním rozhodnutí, kterým byl odklad při placení daní povolen. Pokud DS podmínky stanovené rozhodnutím nedodrží je tato lhůta pro možnost podání další žádosti stanovena v délce 5 let. Při nezaplacení takto odložené daně ukládá zákon SD povinnost zahájit exekuční řízení.

5.9.3.3 Úrok z prodlení

Úrok z prodlení daně je v DP upraven na stejném principu, jako tomu bylo v § 63 za účinnosti ZSDP. Odst. 1 § 156 DP stanoví, z jakých povinností vzniká DS úrok při jejich nezaplacení. V citovaném ustanovení lze navíc prostřednictvím výčtu nalézt

samostatnou úpravu pojednávající o tom, kdy se úrok z prodlení naopak nevyměří. Přesný postup při výpočtu této sankce upravuje odst. 2 § 156 DP a je možné jej vyčíslit nejdéle za 4 roky prodlení a to i v případě, že nedojde k uhrazení daně. Samotný úrok lze pak vyměřit do pěti let od konce roku, kdy vznikla DS platební povinnost. DP rovněž stanovuje v souladu s efektivností daňové správy minimální limit vyměřeného úroku, tak jako tomu je i v ZSDP a DŘ.

6 Modelové příklady z praxe

Pět modelových příkladů je zaměřeno do oblastí, jejichž ustanovení byly v kapitole 4 identifikovány jako ustanovení s největší frekvencí změn, z kterých bylo následně vybráno šest základních ustanovení určených k analýze zpracované v kapitole 5, pojednávající o analýze obsahu procesních norem, porovnáním jejich konstrukce obsahu. Mezi těchto šest základních ustanovení se řadí v oblasti placení daní *posečkání daně a povolení splátek, přeplatky a úrok* a navíc *úrok z prodlení, dále pak lhůty*, zahájení řízení, registrační řízení, *daňové přiznání a hlášení* a zároveň *vyměření daně a její dodatečné vyměření*. Modelové příklady jsou zaměřeny do této základní skupiny (s absencí příkladů pojednávajících o zahájení řízení a registračním řízení), která byla vybrána pro účel analýzy obsahu procesních norem, porovnáním jejich konstrukce obsahu v kapitole 5 a dále doplněna ještě navíc o všeobecně známé oblasti, které hrají významnou úlohu v daňovém procesu (zastupování, doručování, opravné prostředky a lhůty pro vyměření daně).

Jedná se o modelové příklady vycházející ze zkoumaných oblastí, které se svým obsahem a zaměřením mohou dotknout každé osoby zúčastněné na správě daní, jelikož byly zvoleny tak, aby řešily každodenní daňové povinnosti, s kterými se zcela běžně může setkat každý DS v rámci svých daňových povinností.

Takovými to běžnými daňovými povinnostmi je dozajista vznik přeplatku DS a zároveň možnost vzniku případného úroku z takto pozdě vráceného přeplatku SD, dále pak situace zachycující samotný okamžik vzniku přeplatku po vedeném odvolacím řízení, povinnost DS podat dodatečné daňové přiznání a neznevýhodnění včasné úhrady takto zaplacené daňové povinnosti, povinnost každého DS podat daňové přiznání v zákonem stanovených lhůtách a v neposlední řadě situace zachycující možnost zaplacení vzniklých daňových povinností ve splátkách.

Modelové příklady vycházejí z úpravy obsažené v ZSDP a v DŘ a následně řeší v rámci porovnání i úpravu obsaženou v ZoSD a DP. Cílem této kapitoly je na těchto modelových příkladech vyhodnotit a ukázat zásadní rozdíly v jednotlivých procesních

úpravách, analyzovat výhody či nevýhody jednotlivých úprav a jejich dopad pro účastníky daňového řízení postupující podle jednotlivých norem.

6.1 Zavinený přeplatek SD, úrok z pozdě vráceného přeplatku

Na základě rozsudků KS byly pro nezákonnost zrušeny rozhodnutí FŘ a rozhodnutí FÚ, kterými byly v roce 2007 zamítnuty žádosti správce konkursní podstaty o vrácení zapodstatových NO na DPH. FÚ v návaznosti na vydané rozsudky KS vrátil dotčené NO, které byly původně ponechány na ODÚ DPH na úhradu nedoplatků na této dani, a to buď v plné, nebo v částečné výši vykázaných NO v DAP na DPH.

Na základě vydaných rozsudků KS vznikl přeplatek, jehož vznik zavínil svým nezákonným rozhodnutím správce daně. V uvedeném případě tedy vznikl nárok na vrácení přeplatku a zároveň i nárok na úrok z tohoto přeplatku. V daném případě jde o přeplatek, k jehož vzniku došlo na základě rozsudku KS, vydaným v roce 2011, tedy již za účinnosti DŘ.

Za účinnosti ZSDP by náležel daňovému subjektu úrok z přeplatku vypočtený dle ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP. Uvedené ustanovení bylo účinností DŘ nahrazeno jednak ustanovením § 254, tak i ustanovením § 155 odst. 5 DŘ. DŘ však postrádá přechodná ustanovení jak k ustanovení § 254, tak k § 155 odst. 5 DŘ.

Vzhledem k tomu, že jde o pozdě vrácené NO na DPH, měl by daňovému subjektu náležet úrok z vratitelného přeplatku vypočtený podle § 155 odst. 5 DŘ, a to i za situace, že lhůta pro jeho vrácení započala běžet ještě za účinnosti ZSDP. Úrok by byl spočítán v časovém intervalu ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku (za účinnosti ZSDP), do dne jeho poukázání DS (již za účinnosti DŘ).

DŘ však upravuje přechodná ustanovení, která konkrétně v odst. 10 § 264 DŘ upravují pravidlo při vrácení vratitelného přeplatku, v případě, že lhůta pro jeho vrácení započala běžet do dne nabytí účinnosti DŘ.

Uvedené přechodné ustanovení lze bohužel vykládat dvojím způsobem. Buď, že má současně dopad i na související výpočet úroku z pozdě vráceného vratitelného přeplatku nebo, že se vztahuje pouze na postup při vrácení vratitelného přeplatku, jehož lhůta

započala ještě za účinnosti ZSDP, bez dopadu na samotný výpočet úroku z vratitelného přeplatku.

V případě prvního výkladu, by pak byl úrok spočítán v návaznosti na odst. 10 § 264 DŘ, podle § 64 odst. 6 ZSDP (do 31.12.2006 – diskont, od 01.01.2007 repo sazba).

Tabulka č. 8 - Porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách k příkladu č. 1

Úrok z pozdě vráceného přeplatku	ZSDP	DŘ	ZoSD	DP
Ustanovení	§ 64 odst. 6	§ 155 odst. 5	§ 63 odst. 6	§ 79 odst. 3
Sazba	do 31.12.2006 – diskont, od 01.01.2007 repo sazba stanovená ČNB, zvýšená o 14 procentních bodů, platná pro první den příslušného kalendářního pololetí	repo sazba stanovená ČNB, zvýšená o 14 procentních bodů, platná pro první den příslušného kalendářního pololetí	do 31.08.2007 běžná diskontní sazba Státní banky česko-slovenské, od 01.09.2007 trojnásobek základní úrokové sazby Národní banky Slovenska (Evropské centrální banky) platné v poslední den lhůty, v které měla být suma přeplatku vrácena - pokud nedosáhne 10 %, při výpočtu úroku se použije roční úroková sazba 10 %.	trojnásobek základní úrokové sazby Evropské centrální banky platné v poslední den lhůty, v které měla být suma přeplatku vrácena, pokud trojnásobek základní úrokové sazby Evropské centrální banky nedosáhne 10 %, při výpočtu úroku se namísto trojnásobku základní úrokové sazby Evropské centrální banky použije roční úroková sazba 10 %.
Lhůta pro přiznání úroku	není stanovena	bezodkladně po vrácení přeplatku, z něhož vznikl úrok	není stanovena	15 dní od doručení rozhodnutí o přiznání úroku
Limitní částka, při které není úrok přiznán	50,- Kč	100,- Kč	není stanovena	není stanovena

Zhodnocení:

Z přehledu porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách je patrné, že stejně jako v ČR, tak i na Slovensku došlo v roce 2007 ke změně sazby pro výpočet úroku z pozdě vráceného přeplatku. Zároveň jak DŘ tak i DP postrádají ve svých úpravách přechodná ustanovení k aplikaci ustanovení § 155 odst. 5 (DŘ) a § 79 odst. 3 (DP). DŘ

pouze v § 264 odst. 10 upravuje pravidlo při vrácení vratitelného přeplatku, v případě, že lhůta pro jeho vrácení započala běžet do dne nabytí účinnosti DŘ. Vzhledem k tomu, že DP takovouto úpravu postrádá, měl by v uvedeném případě náležet DS úrok z pozdě vráceného přeplatku dle úpravy obsažené již v DP, bez ohledu na úpravu obsaženou v ZoSD a to i za situace, že lhůta pro jeho vrácení započala běžet ještě za účinnosti ZoSD. Úrok by byl spočítán za celé období ve výši trojnásobku základní úrokové sazby Evropské centrální banky platné v poslední den lhůty, v které měla být suma přeplatku vrácena. Pokud by trojnásobek základní úrokové sazby Evropské centrální banky nedosáhl 10 %, při výpočtu úroku by se namísto trojnásobku základní úrokové sazby Evropské centrální banky použila roční úroková sazba 10 %.

V případě ČR, by vzhledem k možnosti dvojího výkladu přechodných ustanovení § 264 odst. 10 DŘ a v souvislosti s absencí přechodných ustanovení k ustanovení § 155 odst. 5 DŘ měla být dána přednost interpretaci příznivější pro daňový subjekt tzn., že úrok by měl být spočítán za celé období dle § 155 odst. 5 DŘ, jelikož absence přechodných ustanovení nemůže být k tíži DS. DS by tak náležel úrok z vratitelného přeplatku, který by odpovídal roční výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Z porovnání procesních norem je navíc patrné, že jak ZSDP, tak ZoSD nestanovoval SD lhůtu, ve které musel být DS úrok přiznán. Tuto lhůtu nově stanovuje až DŘ a DP. Navíc ZSDP a DŘ stanovují minimální částku, při které není úrok z pozdě vráceného přeplatku DS přiznán. Tuto úpravu však v ZoSD ani v DP nelze nalézt.

6.2 Vznik přeplatku v souvislosti s podaným opravným prostředkem

Případ vztahující se k ustanovení § 47 odst. 6 ZSDP a § 143 odst. 5 DŘ a vzniku přeplatku.

V roce 2009 proběhla u DS kontrola DPFO za rok 2006 - doměrek 100.000,-Kč. Dodatečný platební výměr byl doručen 04.05.2009. V souladu s ustanovením § 46 odst. 7 ZSDP byla splatnost stanovena na 03.06.2009. Odkladné účinky nebyly v souladu s tehdy platnou právní normou přiznány. Před nabytím právní moci, byl platební výměr napaden DS odvoláním. O odvolání bylo FÚ rozhodnuto po dlouhém dokazování až v roce 2011,

tedy již za účinnosti DŘ, kdy bylo odvolání vyhověno částečně, a část doměrku byla snížena o 60.000,-Kč. Proti rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání, se DS však opět v odvolací lhůtě odvolal. Odvoláním napadl DS pouze část doměřené daně, které nebylo správcem daně vyhověno. Současně s odvoláním proti částečnému vyhovění odvolání však DS požádal o vrácení přeplatku ve výši 60.000,-Kč, tedy částky, o kterou byla DS snížena doměřená daň za rok 2006, rozhodnutím o částečném vyhovění odvolání.

FÚ vydal rozhodnutí o přeplatku, kterým žádosti DS dle § 155 DŘ nevyhověl, z důvodu, že na ODÚ DS nevznikl vratitelný přeplatek, jelikož rozhodnutí o odvolání, kterým bylo částečně vyhověno odvolání DS, nenabývalo vzhledem k podanému dalšímu odvolání právní moci. DS se do rozhodnutí o přeplatku odvolal, argumentujíc tím, že v § 155 DŘ není uvedeno, že přeplatek je možno vrátit až po nabytí právní moci rozhodnutí a náhradní lhůta splatností daně podle § 143 odst. 5 DŘ, se týká pouze dodatečně doměřené daně, kterou je nutno po nabytí právní moci odvoláním napadeného rozhodnutí případně v náhradní lhůtě uhradit.

Podle přechodných ustanovení § 264 odst. 2 DŘ zůstávají právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti DŘ, zachovány. Z uvedeného vyplývá, že účinky plynoucí daňovému subjektu z dodatečného platebního výměru na DPFO za zdaňovací období roku 2006 se účinností DŘ pro DS nezměnily a zůstaly zachovány.

Z dalšího přechodného ustanovení vyplývá, že podle § 264 odst. 1 DŘ řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Svou povahou a účelem co se splatností doměřené daně týká, je ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP nejbližší ustanovení § 143 odst. 5 daňového řádu.

V ustanovení § 143 odst. 5 daňového řádu je uvedeno, že je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.

Definici právní moci pak upravuje ustanovení § 103 DŘ, ve kterém je uvedeno, že rozhodnutí je v právní moci, pokud je účinné a proti kterému se nelze odvolat.

Z výkladu ustanovení § 113 DŘ je zřejmé, že ve všech třech formách rozhodnutí, které je prvoinstanční SD oprávněn vydat, je SD připuštěn opravný prostředek v podobě odvolání, kterého daňový subjekt využil, tudíž rozhodnutí nenabylo právní moci a zároveň tedy nedošlo ke vzniku vratitelného přeplatku. Teprve pravomocným rozhodnutím dochází ke stanovení daňové povinnosti na jisto.

Tabulka č. 9 - Porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách k příkladu č. 2

Splatnost doměřené daně	ZSDP	DŘ	ZoSD	DP
Ustanovení	§ 46 odst. 7	§ 143 odst. 5	§ 44	§ 68 odst. 4-6
Den splatnosti	do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru	do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru	neupravuje splatnost doměřené daně, pouze § 39 řeší splatnost daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání	neupravuje splatnost doměřené daně, pouze § 16 řeší splatnost daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání

Zhodnocení:

Z přehledu porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách je zřejmé, že Slovenské daňové procesní normy, tedy ZoSD a DP v ustanoveních věnujících se vyměřovacímu řízení, vyměření daně nebo rozdílu na dani postrádají úpravu, pojednávající o splatnosti takto doměřené daně, tak jako tomu je v ČR v ZSDP a DŘ. Význam vymezení splatnosti daně je značný, jelikož od splatnosti daně je logicky odvozen vznik případného přeplatku, či nedoplatku na dani. V uvedených procesních normách (ZoSD a DP) lze nalézt pouze úpravu pojednávající o splatnosti daně v případě podaného dodatečného daňového přiznání. V tomto případě je jak dle ZoSD, tak i DP splatnost takto dodatečně přiznané daně stanovena ve stejné lhůtě, jako je lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání,

tedy do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly zjištěny důvody pro podání dodatečného daňového přiznání.

V daňových procesních normách ČR, v ZSDP a DŘ lze úpravu pojednávající o splatnosti doměřené daně nalézt, konkrétně v ZSDP v § 46 odst. 7 a v DŘ v § 143 odst. 5. Ustanovení § 46 odst. 7 řešilo navíc i splatnost daně při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, tuto úpravu již v DŘ nenalezneme. Účinností DŘ došlo ovšem k zásadní změně ve splatnosti doměřené daně, která se ponovu odvíjí již od právní moci platebního výměru, kterým byla daň doměřena.

Ustanovení § 143 odst. 5 DŘ na rozdíl od úpravy obsažené v ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP výslovně neřeší doměření daně nižší, analogicky lze v uvedeném případě uplatnit stejný postup jako při doměření daně vyšší, tak jak je výše popsáno. Teprve až 15 dnem ode dne právní moci rozhodnutí odvolacího orgánu dojde ke vzniku přeplatku, tedy až v okamžiku, kdy je daň stanovena na jisto.

6.3 Pořadí úhrady daně, versus úrok z prodlení

DS podal dne 23.01.2011 řádné daňové přiznání na DPH za zdaňovací období prosinec 2010, na daňovou povinnost ve výši 0,-Kč, která byla správcem daně vyměřena v souladu s ustanovení § 139, § 147 a § 140 odst. 1 DŘ, tj. ve shodě s daňovým subjektem, ke dni 25.01.2011. Dne 25.01.2011 uhradil DS na účet DPH částku ve výši 250.000,-Kč, která byla v souladu s ustanovením § 154 odst. 1 DŘ evidovaná na ODÚ DS jako přeplatek. Následně podal DS dne 01.02.2011 dodatečné daňové přiznání na DPH za měsíc prosinec 2010, s datem zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání dne 26.01.2011, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 250.000,-Kč, tedy ve výši, která byla DS uhrazena dne 25.01.2011 a evidována na ODÚ do té doby jako přeplatek.

Podle § 141 odst. 1 DŘ vzniká DS povinnost podat dodatečné daňové přiznání, zjistí-li, že daň má být vyšší než jeho poslední známá daňová povinnost. Dodatečné daňové přiznání má povinnost podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil. Ve stejné lhůtě má povinnost rozdílnou částku i uhradit.

Dle výše uvedeného ustanovení vyměřil SD dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2010 na daňovou povinnost ve výši 250.000,-Kč podle ustanovení § 143, § 147 a § 144 odst. 1 DŘ, k 28.02.2011, k tomuto dni byla i daňová povinnost splatná.

Dne 24.02.2011 podal DS řádné daňové přiznání na DPH za zdaňovací období leden 2011, ve výši 100.000,-Kč, která byla SD vyměřena v souladu s ustanovení § 139, § 147 a § 140 odst. 1 DŘ, tj. ve shodě s DS, ke dni 25.02.2011, tj. před splatností dodatečně vyměřené daně za prosinec 2010. Daňovou povinnost ve výši 100.000,- Kč uhradil DS dne 28.02.2011.

Při úhradě daňových povinností je SD vázán ustanovením § 152 odst. 1 daňového řádu. Podle ustanovení § 152 odst. 1 by tedy z platby ze dne 25.01.2011 ve výši 250.000,-Kč byla uhrazena nejdříve daňová povinnost za leden 2011, ve výši 100.000,-Kč se splatností 25.02.2011. Daňová povinnost za měsíc prosinec 2010, vyměřená na základě dodatečného daňového přiznání k 28.02.2011, ve výši 250.000,-Kč by pak byla uhrazena ze zbývajících částí platby ze dne 25.01.2011 (150.000,- Kč z částky 250.000,-Kč) a do uhrazena platbou ze dne 28.02.2011, ve výši 100.000,-Kč. DS by tedy vznikl úrok z prodlení podle § 252 DŘ za zdaňovací období prosinec 2010 a to z částky 100.000,-Kč do dne zaplacení, tj. do 28.02.2011.

Vzhledem k tomu, že daňová povinnost ve výši 250.000,-Kč vyplývající z dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2010 byla dle ustanovení § 143, § 147 a § 144 odst. 1 daňového řádu vyměřena až k 28.02.2011, a v tomto intervalu byla splatná i další běžná daňová povinnost za měsíc leden 2011, k 25.02.2011, kterou DS uhradil v plné výši dne 28.02.2011, došlo v uvedeném případě k znevýhodnění DS za včasnost zaplacení dodatečně přiznané daně vyšší částkou úroku z prodlení dle § 252 DŘ, i když si zároveň plnil všechny své ostatní daňové povinnosti na DPH. DS si totiž dodatečně přiznanou daňovou povinnost za měsíc prosinec 2010 ve výši 250.000,-Kč uhradil již dne 25.01.2011, tedy v termínu splatnosti daně.

DŘ v ustanovení § 141 odst. 1 nestanovuje, že vyšší daňová povinnost vyměřená na základě dodatečného daňového přiznání nemůže být uhrazena dříve, než nastane poslední den této lhůty. Pokud však případně do tohoto intervalu splatnost další běžné daňové povinnosti, je DS trestán za včasnost zaplacení dodatečně přiznané daně vyšší částkou úroku z prodlení, tzn. že přestože zaplatil správci daně dříve, není nijak zvýhodněn.

DŘ, ale zároveň i ZSDP postrádal zákonnou úpravu, která by uvedenou situaci řešila. Za účinnosti ZSDP bylo toto znevýhodnění zohledněno jen v rámci odvolacího řízení, pokud DS vznesl námitku tohoto charakteru.

Tabulka č. 10 - Porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách k příkladu č. 3

Porovnávaná kritéria	ZSDP	DŘ	ZoSD	DP
Splatnost daně na základě DODAP	ust. § 41 dodatečné daňové přiznání se podává do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly zjištěny důvody pro podání DODAP. V stejné lhůtě je dodatečně přiznaná daň i splatná	ust. § 141 odst. 1 dodatečné daňové přiznání se podává do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly zjištěny důvody pro podání DODAP. V stejné lhůtě je dodatečně přiznaná daň i splatná	ust. § 39 odst. 2 dodatečné daňové přiznání se podává do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly zjištěny důvody pro podání DODAP. V stejné lhůtě je dodatečně přiznaná daň i splatná	ust. § 16 odst. 2 dodatečné daňové přiznání se podává do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly zjištěny důvody pro podání DODAP. V stejné lhůtě je dodatečně přiznaná daň i splatná
Pořadí úhrady daně	ust. § 59 odst. 5 a) náklady řízení, b) pokuty a penále, c) zvýšení daně, d) nejstarší nedoplatky na dani, e) běžné platby daní, f) úrok.	ust. § 152 odst. 1 a) nedoplatky na dani a splatná daň, b) nedoplatky na příslušenství daně, c) vymáhané nedoplatky na dani, d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.	ust. § 58 odst. 5 a) exekuční náklady, b) pokuty, c) penále, d) zvýšení daně, e) úrok, f) nejstarší nedoplatky na daních, g) běžné platby daní, vrácení přeplatků.	ust. § 55 odst. 6 - exekučních nákladů a hotových výdajů, jinak na úhradu daňového nedoplatku, splatné zálohy na daň, nedoplatku na cle a nedoplatku na jiných platbách s nejstarším datem splatnosti v čase přijetí platby.

Zhodnocení:

Z přehledu porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách je zřejmé, že ani jeden z uvedených zákonů neřešil ani nově neřeší výše popsanou situaci, při které je DS paradoxně znevýhodněn a trestán za včasnost zaplacení dodatečně přiznané daně, v případě, že v tomto časovém intervalu vznikne splatnost další běžné daňové povinnosti. Splatnost daně vyměřené na základě dodatečného daňového přiznání je ve všech čtyřech daňových procesních normách naprosto totožná. Zároveň ani ustanovení pojednávající o pořadí úhrady daně tuto problematiku neřeší. Princip úhrady daně je ve všech normách téměř totožného uspořádání, pouze DŘ nově stanovuje prioritu úhrady nedoplatku na dani před úhradou nedoplatku na příslušenství. Tato změna však opět neřeší výše popsanou situaci. Jedná se o situaci, která mohla nastat jak za účinnosti ZSDP, ZoSD, tak i za účinnosti DŘ a DP.

Návrh řešení:

Ustanovení pojednávající o dodatečném daňovém přiznání a o splatnosti takto doměřené daně, případně ustanovení upravující pořadí úhrady daně, by mohla být doplněna jak v DŘ, tak v DP o následující textaci: Platba, směřující na úhradu dodatečně vyměřené daně, na základě podaného dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, uhrazená před splatností této daně, bude mít při pořadí úhrady daně přednost na započtení této daňové povinnosti, v okamžiku, kdy v tomto časovém intervalu dojde ke vzniku zároveň řádné daňové povinnosti, za podmínky, že tato řádná daňová povinnost bude uhrazena nejpozději v den její splatnosti.

6.4 Aplikace ustanovení § 33 odst. 1 DŘ v praxi – lhůty pro DAP dle jednotlivých procesních úprav

Ustanovení § 33 odst. 1 DŘ pojednávající o počítání času je obecným ustanovením, které je aplikováno v případě výpočtu lhůt, které jsou stanoveny podle týdnů, měsíců, nebo let a pokud není v hmotněprávních daňových předpisech stanovena samostatná úprava. V tabulce č. 9 - Příklad na aplikaci ustanovení § 33 odst. 1 DŘ pro stanovení lhůty pro podání DAP, je názorně znázorněna aplikace ustanovení § 33 odst. 1 DŘ, pro lhůty pro podání daňového přiznání na jednotlivých daní.

Tabulka č. 11 – Příklad na aplikaci ustanovení § 33odst. 1 DŘ pro stanovení lhůty pro podání DAP

Druh příjmu	Lhůta pro podání dle DŘ	Zákonná úprava	Vliv ustanovení § 33 odst. 1 DŘ
DPFO, DPPO	01.04.	§ 136 odst. 1 DŘ	ano
DPFO, DPPO (audit.,daň.por.)	01.07.	§ 136 odst. 2 DŘ	ano
Daň ze závislé činnosti	01.03.	§ 38j zákona o daních z příjmů	ano
Daň vybíraná srážkou	01.05.	§ 137 odst. 2 DŘ	ano
DPH	do 25 dnů po skončení ZO	§ 101 odst.1 zákona o DPH	ne
Spotřební daň	do 25 dne po skončení ZO	§ 18 zákona o spotřebních daní	ne
Daň silniční – DSL	do 31.1. kalendářního roku následujícího po uplynutí ZO	§ 15 odst. 1 zákona o dani silniční	ne
Daň z nemovitosti - DzN	do 31.01. ZO	§ 13a odst. 1 zákona o DzN	ne
Daň dědická, darovací, daň z převodu nemovitostí - trojdaní	do 30 dnů ode dne, který stanoví zákon	§ 21 odst. 1 zákona o trojdaní	ne

Zdroj: daňové zákony, vlastní úprava a zpracování

Tabulka č. 12 - Porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách k příkladu č. 4

Druh příjmu	Lhůta pro podání dle ZSDP	Zákonná úprava	Lhůta pro podání dle ZoSD a dle DP	Zákonná úprava
DPFO, DPPO	31.03.	§ 40 odst. 1 ZSDP	31.03.	§ 49 odst. 2 zákona o daních z příjmů
DPFO, DPPO (audit., daň. por.)	30.06.	§ 40 odst. 2 ZSDP	30.06.	§ 49 odst. 3 zákona o daních z příjmů
Daň ze závislé činnosti	28.02.	§ 38j zákona o daních z příjmů	30.4.	§ 49 odst. 2 zákona o daních z příjmů
Daň vybíraná srážkou	20.02.	§ 69 odst. 2 ZSDP	31.03.	§ 49 odst. 2 zákona o daních z příjmů
DPH	do 25 dnů po skončení ZO	§ 101 odst.1 zákona o DPH	do 25 dnů po skončení ZO	§ 78 odst. 1 zákona o DPH
Spotřební daň	do 25 dne po skončení ZO	§ 18 zákona o spotřebních daní	do 25 dne po skončení ZO	úprava v jednotlivých spotřebních daních
Daň silniční – DSL	do 31.1. kalendář. roku následujícího po uplynutí ZO	§ 15 odst. 1 zákona o dani silniční	do 31.1. kalendářní. roku následující. po uplynutí ZO	úprava daně z motorových vozidel
Daň z nemovitosti	do 31.01. ZO	§ 13a odst. 1 zákona o DzN	do 31.01. ZO	úprava daně z nemovitosti

Zhodnocení:

Z přehledu porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách a z tabulky č. 11 pojednávající o aplikaci ustanovení § 33 odst. 1 DŘ je zřejmé, že zatím co DŘ přinesl pro poplatníky u daní z příjmů změnu v termínech pro podání daňových přiznání či vyúčtování v souvislosti s aplikací ustanovení § 33 DŘ upravující počítání času, na Slovensku přijetí DP žádný dopad pro poplatníky v tomto směru nezpůsobilo. Důvod je patrný z tabulky č. 12, ze které je zřejmé, že lhůty pro podání daňových přiznání či vyúčtování vycházejí na Slovensku z úpravy obsažené pouze v hmotných daňových předpisech nikoliv v předpise procesním.

6.5 Posečkání daně u doměřené daně

DS byla na základě daňové kontroly doměřena daňová povinnost ve výši 50.000,-Kč za zdaňovací období roku 2011. Tentýž den, co převzal DS dodatečný platební výměr, podal zároveň žádost o povolení splátek daňové povinnosti.

Podle ustanovení § 143 odst. 5 DŘ je doměřená daň splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ustanovení § 156 odst. 2 DŘ pojednávajícím o povolení splátek však ukládá SD povinnost rozhodnout o žádosti do 30 dní od jejího podání, tedy před nabytím právní moci dodatečného platebního výměru, od které je odvozena splatnost doměřené daně. SD tak musí rozhodnout o povolení splátek nepravomocné doměřené daně a to na základě skutečností uvedených DS v podané žádosti, s tím, že v případě naplnění podmínek stanovených tímto institutem, povolí splátky ještě před nabytím právní moci dodatečného platebního výměru (může i zpětně - § 156 odst. 4 DŘ), tj. ve lhůtě stanovené ustanovením § 156 odst. 2 DŘ. Rozhodnutí o povolení splátek by pak setrvalo v platnosti i za situace, pokud by na základě případného odvolacího řízení došlo ke snížení doměřené daňové povinnosti např. na částku 30.000,- Kč. Rozhodnutí o povolení splátek by tak bylo vydáno na částku vyšší než by byla v konečné fázi doměřená daňová povinnost za rok 2011. DS by se pak řídil povoleným splátkovým kalendářem pouze do výše pravomocně doměřené daně.

Tabulka č. 13 - Porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách k příkladu č. 5

Porovnávaná kritéria	ZSDP	DŘ	ZoSD	DP
Způsob využití tohoto institutu	na žádost DS	na žádost DS, z moci úřední	na žádost DS (podmínkou je, zřízení zástavního práva SD)	na žádost DS (podmínkou je zřízení zástavního práva SD)
Lhůta pro vyřízení žádosti	3 měsíce (upraveno pokynem D-308)	30 dní	30 dní	30 dní
Výše úroku, která se DS nepředepíše	50,- Kč	100,- Kč (možnost úplného upuštění od úroku § 157 odst. 7)	není stanovena minimální výše	není stanovena minimální výše
Opravný prostředek	odvolání	odvolání	není připuštěn	není připuštěn
Možnost podání další žádosti	kdykoliv	kdykoliv	od uplynutí 1 roku ode dne poslední splátky v posledním rozhodnutí, kterým byl odklad placení povolen, při nedodržení splátek je tato lhůta 5 letá	od uplynutí 1 roku ode dne poslední splátky v posledním rozhodnutí, kterým byl odklad placení povolen, při nedodržení splátek je tato lhůta 5 letá
Maximální délka splácení	omezena lhůtou pro promlčení vybraní daně	omezena lhůtou pro promlčení vybraní daně	12 měsíců ode dne splatnosti daně, nebo rozdílu na dani	24 měsíců ode dne splatnosti daně, nebo rozdílu na dani
Počátek odkladu s placením	nejdříve ode dne podání žádosti	možnost i zpětně ode dne splatnosti	od doručení rozhodnutí o povolení splátek	od doručení rozhodnutí o povolení splátek
Povinnost SD při nedodržení splátek	není stanovena	není stanovena	povinnost začít exekuční řízení do 30 pracovních dní, kdy nebyla splátka zaplácena	povinnost začít exekuční řízení do 30 pracovních dní, kdy nebyla splátka zaplácena

Zhodnocení:

Z přehledu porovnání úpravy v jednotlivých procesních normách je zřejmé, že ani jedna z procesních norem popsanou situaci výslovně neřeší, jelikož podstatou problému je v uvedeném případě okamžik splatnosti daně. Vzniklý problém by bylo možné vyřešit jedině, pokud by bylo v zákoně doslovně upraveno, že žádost o povolení splátek daně je možné podat až po splatnosti daňové povinnosti, o jejíž rozložení na splátky je žádáno. Za současného znění by však mohlo být při aplikaci všech čtyřech procesních norem postupováno tak, jak je uvedeno v modelovém příkladu. Podle úpravy v DP je počátek

odkladu placení daně navíc závislý na doručení rozhodnutí, kterým se odklad povoluje. K počátku odkladu nemůže tedy dojít dříve, tak jak to umožňuje DŘ v ustanovení § 156 odst. 4 DŘ. Z tabulky č. 13 je patrné, že odklad placení daní ve formě povolení splátek je na Slovensku vázán na mnohem přísnější podmínky, a to již za účinnosti ZoSD, tak i nadále dle DP. Jedná se o institut, který na základě porovnávaných podmínek jednotlivých úprav zabraňuje zneužívání tohoto institutu a přitom zároveň dochází k naplnění smyslu tohoto ustanovení. V DP se jedná o úpravu, která by svým zněním byla vhodná k převzetí do České úpravy ustanovení § 156 DŘ, a to v plném znění, tak jak ji upravuje na Slovensku DP.

7 Výsledky a doporučení

7.1 Výsledky hodnocení procesních předpisů z kvantitativního pohledu na základě předem určených kritérií

Analýze daňových procesních zákonů z kvantitativního pohledu je věnována kapitola čtvrtá této diplomové práce, v rámci které byla provedena analýza formální stránky zvolených daňových procesních zákonů (ZSDP, ZoSD, DŘ, DP), na základě předem stanovených hodnotících kritérií. Na základě této analýzy bylo zjištěno, že nejrozsáhlejší procesní normou do počtu ustanovení je DŘ se svými 266 paragrafy. Opakem je pak ZSDP, který má paradoxně nejméně ustanovení z porovnávaných zákonů. Pokud se ale porovnájí zvolené daňové procesní předpisy současně jak z pohledu počtu ustanovení, tak množství slov, je nejrozsáhlejší právní normou daňového procesu DP.

Rozborem odkazů na související právní předpisy bylo zjištěno, že za účinnosti ZSDP a ZoSD bylo v těchto procesních předpisech nejvíce odkazováno na hmotný zákon, a to konkrétně na zákon o daních z příjmů. Z pohledu vývoje, nebo-li změny daňových procesních norem bylo zjištěno, že zatímco v DŘ došlo k poklesu odkazů na jiný právní předpis z 35 (v ZSDP) na 29 (v DŘ), došlo naopak v DP k markantnímu nárůstu těchto odkazů oproti ZoSD. Výsledkem tohoto zjištění je v případě DP zvýšený požadavek na schopnost orientovat se i v jiných právních předpisech, pro osoby pracující s tímto procesním předpisem.

Při porovnání členění zkoumaných daňových procesních předpisů bylo zjištěno, že jejich členění do jednotlivých částí je obdobného charakteru, pouze s drobnými rozdíly. Jak ZSDP, tak ZoSD obsahoval paragrafy výkladově rozsáhlejšího obsahu, systematicky členěných pouze do základních částí podle stádia daňového řízení. DŘ a DP jsou naopak postaveny na odlišném principu s podrobnějším členěním na části, hlavy, díly a oddíly. Jedná se o procesní normy s rozsáhlejším počtem paragrafů, které jsou naopak rozděleny do více kratších systematicky členěných odstavců, což je i jedním z důvodů, kromě nových ustanovení, která lze v zákonech oproti předchozí úpravě nalézt, v nárůstu celkového počtu

všech paragrafů. Nové členění DŘ a DP umožňuje uživateli naopak snadnější orientaci při hledání v zákoně.

Z pohledu počtu novel a jejich dopadu do konkrétních ustanovení, bylo významné porovnání zejména u ZSDP a ZoSD, vzhledem ke krátké účinnosti DŘ a DP. Bylo zjištěno, že v obou zákonech mělo nejvíce novel dopad do ustanovení pojednávajícím o povinnosti zachovávat mlčenlivost, daňovém tajemství. Mezi dále nejvíce novelizované ustanovení byly identifikovány v ZSDP oblasti placení daní, rozsah působnosti, lhůty, zahájení řízení, rozhodnutí, součinnost třetích osob, daňové přiznání a hlášení, vyměření daně a její dodatečné vyměření, evidence daní, daňové nedoplatky a penále, přeplatky a úrok a vymáhání daňových nedoplatků. V ZoSD se pak jednalo o oblasti: místní příslušnost, daňovou kontrolu, registrační řízení, daňové přiznání a opravné a dodatečné daňové přiznání, odkladu placení a povolení splátek a nakonec daňovým přeplatkům a úroku. Tohoto zjištění bylo využito ke stanovení oblastí, které byly podrobeny v páté kapitole této diplomové práce porovnání konstrukce a obsahových změn v jednotlivých procesních normách. O obou zákonech lze říci, že jen malou část tvořily samostatné novely, představující věcný zásah do konstrukce zákona. Nejčastějším důvodem novelizace jak ZSDP, tak i ZoSD bylo odstranění nepřesností ve výkladu. Značná část novel byla také pouze reakcí na změnu v jiných právních předpisech mající dopad svou návazností i do ZSDP a ZoSD.

Tabulka č. 14 – Souhrn základních zjištění

Parametry pro porovnání zákonných úprav	z. č. 337/1992 Sb., ZSDP	z. č. 280/2009 Sb., DŘ	z. č. 511/1992 Sb., ZoSD	z. č. 563/2009 Sb., DP
Účinnost zákona	01.01.1993	01.01.2011	01.01.993	01.01.2010, čl. 1 od 01.01.2012
Počet slov	28.664	39.570	21.258	43.443
Počet ustanovení §	107	266	112	167
Členění -počet částí	8	6	9	7
Členění – počet hlav	---	7	----	4
Počet novel	64	3	47	9
Počet odkazů na jinou právní úpravu	35	29	15	76

Zdroj: ZSDP, DŘ, ZoSD, DP, vlastní úprava a zpracování

Z provedené analýzy vyplývá následující doporučení. Vzhledem k markantnímu nárůstu odkazů na související právní předpisy v případě DP, by bylo vhodné převzít způsob úpravy obsažené v DŘ, kdy došlo k začlenění nejrůznějších změn v oblasti jiných právních předpisů, které na daňový proces navazují přímo do DŘ, čímž došlo ke snížení odkazů na jiné právní předpisy a částečně se tak snížil i tlak na DS orientovat se v jiných právních předpisech.

7.2 Výsledky analýzy obsahu právních norem

Z důvodu rozsáhlosti porovnávaných procesních norem se při výběru ustanovení k analýze obsahu procesních norem, porovnáním jejich konstrukce obsahu, tedy k analýze procesních norem z kvalitativního pohledu zvolila vybraná ustanovení na základě výsledků rozboru novel ZSDP a ZoSD a jejich dopadu do jednotlivých ustanovení. Ze skupiny nejčastěji novelizovaných ustanovení bylo vybráno celkem 6 ustanovení, konkrétně se jednalo v oblasti placení daní o posečkání daně a povolení splátek, přeplatky a úrok (plus navíc úrok z prodlení), dále pak o lhůty, zahájení řízení, registrační řízení, daňové přiznání a hlášení a zároveň vyměření daně a její dodatečné vyměření. Těchto sedm oblastí bylo ještě navíc doplněno o zastupování, doručování, opravné prostředky a lhůtu pro vyměření daně, o oblasti, které hrají významnou úlohu v daňovém procesu.

U každého z vybraných ustanovení byl nejdříve proveden obecný výklad podle ZSDP a dále byly porovnáním jednotlivých úprav v DŘ identifikovány rozdíly či změny v úpravě, které byly v závěrečné fázi porovnány i s úpravou obsaženou v ZoSD a DP s identifikací odlišností. Touto analýzou byly identifikovány procesní rozdíly ve vybraných oblastech předmětných daňových norem. Vzhledem k obsáhlosti jednotlivých ustanovení zároveň i množství změn, jsou rozdíly v jednotlivých úpravách podrobně rozebrány v kapitole páté této diplomové práce, konkrétně v jednotlivých podkapitolách vztahující se vždy k danému ustanovení, označených „Změny v úpravě dle DŘ oproti ZSDP“ a „Rozdíly v procesní úpravě na Slovensku (ZoSD,DP)“.

Jako zásadní rozdíly byly identifikovány následující zjištění. Ohledně zastupování lze již v ZoSD nalézt ustanovení, které do daňové procesní normy v ČR přinesl až DŘ a to

ustanovení pojednávající o ustanovení zástupce SD. Jak DŘ tak DP shodně nově stanoví účinnost plné moci vůči SD, a to okamžikem doručení plné moci SD.

V případě lhůt ZoSD zcela postrádá úpravu obsaženou v § 14 odst. 3 až 14 ZSDP, pojednávající o prodloužení lhůty a povinnosti SD povolit vždy prodloužení lhůty aspoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala do konce běhu stanovené lhůty a pokud SD nestihl o žádosti rozhodnout před uplynutím této lhůty, považovalo se žádané prodloužení za povolené. ZoSD a DP pak na rozdíl od úpravy v ČR řeší postup pro případy, kdy nelze učinit podání ne elektronickou podatelnu z důvodu překážky na straně SD. V ZoSD a DP lze navíc nalézt výklad, který v ČR přinesl až DŘ ohledně počítání času, které se za účinnosti ZSDP vztahovalo pouze na úkony DS nikoliv SD. DP má navíc samostatnou obecnou úpravu, upravující lhůty pro SD, kterou v normách ČR nenalezneme.

V oblasti doručování postrádal ZoSD na rozdíl od úpravy v ČR hned několik ustanovení, konkrétně doručování hromadným předpisným seznamem, ustanovení upravující neúčinnost doručení, doručení vhozením do domovní schránky včetně odlišné délky lhůty, po kterou musí být zásilka uložena na poště. V ZoSD lze naopak zase nalézt řešení pro situace, kdy nelze doručit písemnosti určené do vlastních rukou FO či PO na adresu, kterou nahlásily SD. V takovém případě jsou písemnosti doručeny třetím dnem od vrácení SD. Úprava daňových procesních norem na Slovensku zcela postrádá ustanovení pojednávající o doručování prostřednictvím datových schránek, jelikož tento způsob komunikace je ve Slovenské republice plánován až na rok 2013.

Zatím co v případě registrace zahrnoval ZoSD kromě drobných úprav obdobnou úpravu jako tomu bylo v ZSDP, lze navíc v této právní normě nalézt např. již úpravu vztahující se ke změně místní příslušnosti při probíhající daňové kontrole, kterou nově upravuje v ČR až DŘ. DP se však oproti DŘ zaměřil na užší výklad, pouze na obecný postup při registraci DS.

DŘ zcela nově definuje daňové řízení, které se skládá z dílčích řízení. Jedná se o úpravu, kterou ZSDP postrádal. Kromě rozsáhlejší obecné úpravy oproti ZSDP, lze zásadní rozdíl nalézt v DŘ ve splatnosti doměřené daně, která se nově váže na právní moc rozhodnutí, což má i dopad na samotný vznik případného přeplatku. Úpravu pojednávající o splatnosti doměřené daně naopak ZoSD a DP postrádá. Jediné co ve svých úpravách řeší, je splatnost daně doměřené na základě podaného dodatečného daňového přiznání. Uvedená problematika je znázorněna na modelovém příkladu č. 6.2 a následně i na

modelovém příkladu 6.3 v případě doměřené daňové povinnosti na základě podaného dodatečného daňového přiznání v souvislosti navíc s pořadím úhrady daně dle jednotlivých procesních norem a vzniku případné sankce. Úprava obsažená v DŘ je oproti úpravě jak v ZoSD tak DP postavena na pevných pravidlech se stanovením přesných postupů.

Jak v ZoSD, tak v DP, ale zároveň i v ZSDP lze nalézt zcela stejnou úpravu ohledně počátku běhu lhůty. Změnu přinesl pouze DŘ, který nově za počátek běhu lhůty považuje den, v němž uplynula lhůta pro podání daňového přiznání, nikoliv již konec zdaňovacího období. Rozdíl je i v délce této základní lhůty, která podle ZSDP a DŘ činí 3 roky, dle ZoSD a DP 5 let. Na modelovém příkladu č. 6.4 jsou zachyceny lhůty pro podání daňových přiznání, hlášení či vyúčtování na jednotlivých daních v souvislosti s přijetím nových procesních norem jak v ČR, tak na Slovensku. Zatím co DŘ přinesl pro poplatníky u daní z příjmů změnu v termínech pro podání daňových přiznání či vyúčtování v souvislosti s aplikací ustanovení § 33 DŘ upravující počítání času, na Slovensku přijetí DP žádný dopad pro poplatníky v tomto směru nezpůsobilo. Důvodem je, že lhůty pro podání daňových přiznání či vyúčtování vycházejí na Slovensku z úpravy obsažené pouze v hmotných daňových předpisech nikoliv v předpise procesním.

Co se týká oblasti upravující přeplatek na dani a úrok, postrádá ZoSD v § 63, který byl věnován daňovým přeplatkům a úroku úpravu, kterou bylo možné nalézt v § 64 odst. 6 ZSDP, věnující se vzniku přeplatku zaviněním SD, včetně lhůt pro vrácení přiznaného úroku. Dopad pro daňové subjekty je zachycen v modelovém příkladu č. 6.1.

Z modelového příkladu č. 6.5 vyplývá, že posečkání daně a povolení zaplacení daně ve splátkách je jak v ZoSD, tak v DP upraveno mnohem podrobněji a zároveň vázáno na mnohem přísnější podmínky pro využití tohoto institutu než tomu bylo a je v ZSDP a DŘ. Jedná se o úpravu, která by byla jako jediná z porovnávaných oblastí vhodná k převzetí do DŘ platného v ČR, tak, aby bylo zamezeno zneužívání tohoto institutu. Podmínkou odkladu zaplacení daně je zřízení zástavního práva na tuto daň. Zároveň je stanovena maximální délka splátek, která činila podle ZoSD 12 měsíců ode dne splatnosti daně, podle DP byl tento časový interval prodloužen na 24 měsíců. Počátek odkladu placení daně je navíc závislý na doručení rozhodnutí, kterým se odklad povoluje. K počátku odkladu nemůže tedy dojít dříve, tak jak to umožňuje DŘ. Stejně jako v ZSDP

a DŘ je i v této úpravě povolení zaplacení daně ve splátkách vázáno na podmínky stanovené SD. Proti rozhodnutí nepřipouští ZoSD ani DP odvolání a při dodržení podmínek stanovených rozhodnutím vzniká DS povinnost uhradit úrok za dobu posečkání. Podání další žádosti o odklad při placení je rovněž vázáno na podmínku, kterou je uplynutí jednoho roku ode dne poslední splátky v posledním rozhodnutí, kterým byl odklad při placení daní povolen. Pokud DS podmínky stanovené rozhodnutím nedodrží je tato lhůta pro možnost podání další žádosti stanovena v délce 5 let. Při nezaplacení takto odložené daně ukládá zákon SD povinnost zahájit exekuční řízení.

Zjištěné změny oproti úpravě v ZSDP v případě DŘ vycházejí zejména z dřívějšího nejednotného výkladu v souvislosti s vývojem judikatury v oblasti daňového procesu a začleněním nejrůznějších změn v oblasti jiných právních předpisů, které na daňový proces navazují. Zkoumáním bylo zároveň zjištěno, že ZoSD byl téměř shodné obsahové konstrukce jako ZSDP a v porovnávaných ustanoveních neobsahoval významných rozdílů. Samotný DP vychází z konstrukce ZoSD, kterou dále rozvíjí.

Z provedené analýzy vyplývají následující doporučení. Jak ustanovení § 155 odst. 5 DŘ, tak § 79 odst. 3 DP pojednávající o úroku z pozdě vráceného přeplatku, by měla být doplněna o přechodná ustanovení upravující postup pro výpočet úroku z pozdě vráceného přeplatku, v případě, že lhůta pro jeho vrácení započala běžet do dne nabytí účinnosti jak DŘ, tak DP, a to zejména v souvislosti s dosud probíhajícími soudními řízeními.

Z ustanovení § 155 odst. 5 DŘ by mohl být vypuštěn minimální limit, při kterém je úrok z pozdě vráceného přeplatku přiznán, tak jako tomu bylo na Slovensku za účinnosti ZoSD, tak i nadále za účinnosti DP, vzhledem k tomu, že se jedná o pochybení ze strany SD.

Ustanovení § 143 odst. 5 DŘ pojednávající o doměření daně by mělo být doplněno i o úpravu, která by jasně stanovovala splatnost při doměření daně nižší, než byla daň tvrzená DS, tak jako tomu bylo za účinnosti ZSDP v ustanovení § 46 odst. 7.

ZoSD ani DP ve svých úpravách pojednávajících o doměření daně vůbec nedefinují samotný okamžik splatnosti doměřené daně, tak jako tomu je v daňových procesních normách v ČR. Ustanovení § 68 DP by bylo tedy vhodné doplnit alespoň o obdobnou

textaci zákona, která je nově obsažena v § 143 odst. 5 DŘ, nebo která byla obsažena v § 46 odst. 7 ZSDP.

Všechny čtyři daňové procesní normy ve své úpravě postrádají ustanovení, které by řešilo situaci, při níž dochází k znevýhodnění DS při včasné zaplacení dodatečně přiznané daně na základě dodatečného daňového přiznání, v případě, že v tomto časovém intervalu vznikne splatnost další běžné daňové povinnosti, která je DS rovněž uhrazena. Jak v případě DŘ, tak i DP by měla být ustanovení pojednávající o dodatečném daňovém přiznání a o splatnosti takto doměřené daně, případně ustanovení upravující pořadí úhrady daně, doplněna o následující textaci: Platba, směřující na úhradu dodatečně vyměřené daně, na základě podaného dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, uhrazená před splatností této daně, bude mít při pořadí úhrady daně přednost na započtení této daňové povinnosti, v okamžiku, kdy v tomto časovém intervalu dojde ke vzniku zároveň řádné daňové povinnosti, za podmínky, že tato řádná daňová povinnost bude uhrazena nejpozději v den její splatnosti.

V případě lhůt pro podání daňových přiznání na jednotlivých daních by bylo konkrétně u daní z příjmů vhodné převzít princip, který je zaveden na Slovensku, kde jsou veškeré lhůty pro podání daňových přiznání či vyúčtování a hlášení upraveny pouze v příslušném hmotném zákoně, bez využití zákona procesního, stejně jako tomu je v ČR u ostatních daní, kromě zmiňovaných daní z příjmů.

DŘ se na základě provedené analýzy jeví jako zákon ucelenější s jasně stanovenými pravidly a postupy než je tomu v případě DP, přesto v něm lze nalézt ustanovení, které se jeví, jako ustanovení problematické. Tímto ustanovením je § 156 DŘ pojednávající o posečkání daně. U porovnávaných ustanovení bylo v případě DP vyhodnoceno tedy pouze jedno ustanovení, jehož celá úprava by byla vhodná k převzetí. Jak již je výše uvedeno jedná se o posečkání a povolení zaplacení daně ve splátkách. Možnost využití odložení platební povinnosti je v uvedeném ustanovení vázána na mnohem striktnější pravidla než v ČR v DŘ, tak, aby nedocházelo ze strany DS k zneužívání tohoto institutu. V DP se jedná o úpravu, která by svým zněním byla vhodná k převzetí do České úpravy ustanovení § 156 DŘ, a to v plném znění, tak jak ji upravuje na Slovensku DP.

8 Závěr

Analýzou porovnávaných procesních norem v České republice – zákona o správě daní a poplatků, daňového řádu a na Slovensku – zákona o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů a daňového pořádku bylo zjištěno, že nejrozsáhlejší procesní normou do počtu ustanovení je daňový řád, na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků, který má naopak paradoxně nejméně ustanovení z porovnávaných zákonů. Při porovnání zvolených daňových procesních předpisů jak z pohledu počtu ustanovení, tak množství slov současně, lze za nejrozsáhlejší právní normou daňového procesu pak ale označit daňový pořádek. V případě daňového pořádku je však nejen z důvodu nejrozsáhlejší procesní normy, ale i na základě dalšího zjištění týkajícího markantního nárůstu odkazů na jiné právní předpisy, kladen zvýšený požadavek na osoby pracující s tímto procesním předpisem, a to na jejich schopnost orientovat se mimo daňového pořádku i v jiných právních předpisech. To má pro tyto osoby za následek jejich vyšší časovou zátěž při práci s touto procesní normou. Vzhledem k markantnímu nárůstu odkazů na související právní předpisy v případě DP, by bylo vhodné převzít způsob úpravy obsažené v DŘ, ve které došlo naopak k začlenění nejrůznějších změn v oblasti jiných právních předpisů, které na daňový proces navazují přímo do DŘ, čímž došlo ke snížení odkazů na jiné právní předpisy a částečně se snížil i tlak na DS orientovat se v jiných právních předpisech.

Porovnáním členění jednotlivých daňových procesních předpisů bylo zjištěno, že jejich členění do jednotlivých částí je obdobného charakteru, pouze s drobnými rozdíly. Jak zákon o správě daní a poplatků, tak zákon o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů obsahoval paragrafy výkladově rozsáhlejšího obsahu, systematicky členěných pouze do základních částí podle stádia daňového řízení. Daňový řád a daňový pořádek jsou naopak postaveny na odlišném principu s podrobnějším členěním na části, hlavy, díly a oddíly. Jedná se o procesní normy s rozsáhlejším počtem paragrafů, které jsou naopak rozděleny do více kratších systematicky členěných odstavců, což je i jedním z důvodů, kromě nových ustanovení, která lze v zákonech oproti předchozí úpravě nalézt, v nárůstu celkového počtu všech

paragrafů. Nové členění daňového řádu a daňového pořádku umožňuje uživateli tedy snadnější a přehlednější orientaci při hledání konkrétního ustanovení v zákoně.

Z pohledu počtu novel a jejich dopadu do konkrétních ustanovení, bylo významné porovnání zejména u zákona o správě daní a poplatků a zákona o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů, vzhledem ke krátké účinnosti daňového řádu a daňového pořádku. Bylo zjištěno, že v obou zákonech mělo nejvíce novel dopad do ustanovení pojednávajícím o povinnosti zachovávat mlčenlivost, daňovém tajemství. Jen malou část tvořily samostatné novely, představující věcný zásah do konstrukce zákona. Nejčastějším důvodem novelizace jak zákona o správě daní a poplatků, tak i zákona o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů bylo odstranění nepřesností ve výkladu. Převážná část novel byla však pouze reakcí na změnu v jiných právních předpisech mající dopad svou návazností i do zákona o správě daní a poplatků a zákona o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů.

Analýzou obsahu procesních norem, porovnáním jejich konstrukce obsahu byly identifikovány procesní rozdíly ve vybraných oblastech předmětných daňových norem. Z analýzy obsahu procesních norem, porovnáním jejich konstrukce obsahu bylo zjištěno, že změny oproti úpravě v zákoně o správě daní a poplatků v případě daňového řádu vycházejí zejména z dřívějšího nejednotného výkladu v souvislosti s vývojem judikatury v oblasti daňového procesu a začleněním nejrůznějších změn v oblasti jiných právních předpisů, které na daňový proces navazují. Zkoumáním bylo zároveň zjištěno, že zákon o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů byl téměř shodné obsahové konstrukce jako zákon o správě daní a poplatků a v porovnávaných ustanoveních neobsahoval žádných markantních rozdílů. Samotný daňový pořádek vychází z konstrukce zákona o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů, kterou dále rozvíjí. U porovnávaných ustanovení bylo v případě daňového pořádku vyhodnoceno pouze jedno ustanovení, jehož úprava by byla vhodná k převzetí, jedná se o posečkání a povolení zaplacení daně ve splátkách. Samotné dopady změn, případně absence úpravy i po účinnosti nových daňových procesních zákonů, včetně doporučení jsou zachyceny na pěti modelových příkladech v kapitole šesté a v podkapitole 7.2

pojednávající o výsledcích analýzy obsahu právních norem. Lze však říci, že daňový řád se na základě provedené analýzy jeví jako zákon ucelenější s jasně stanovenými pravidly a postupy než je tomu v případě daňového pořádku, přesto v něm lze nalézt ustanovení, které působí, jako ustanovení problematické. Tímto ustanovením je § 156 daňového řádu, pojednávající o posečkání daně. U porovnávaných ustanovení bylo v případě daňového pořádku vyhodnoceno tedy pouze jedno ustanovení, jehož celá úprava by byla vhodná k převzetí. Jak již je výše uvedeno jedná se posečkání a povolení zaplacení daně ve splátkách. Možnost využití odložení platební povinnosti je v uvedeném ustanovení vázána na mnohem striktnější pravidla než v České republice v daňovém řádu tak, aby nedocházelo ze strany daňového subjektu ke zneužívání tohoto institutu. V daňovém pořádku se jedná o úpravu, která by svým zněním byla vhodná k převzetí do České úpravy ustanovení § 156 daňového řádu, a to v plném znění, tak jak ji upravuje na Slovensku daňový pořádek.

Na základě uvedených zjištění lze konstatovat, že daňový řád je postaven na principu zákona o správě daní a poplatků, navíc však odstraňuje nesourodost ve výkladu jednotlivých ustanovení, reaguje na judikáty Nejvyššího správního soudu. Lze v něm nalézt i mnoho nových ustanovení, které svou textací však odpovídají právě novelám k zákonu o správě daní a poplatků. Zároveň došlo i k větší provázanosti mezi procesním předpisem a ostatními daňovými zákony. Správce daně ani daňový subjekt tak již nemusí při použití této právní normy pracovat s tak rozsáhlou judikaturou Nejvyššího správního soudu a zároveň metodikou daňové správy. Zákon o správě daní a poplatků byl oproti daňovému řádu zákonem velmi neuceleným, což mělo za následek jak pro správce daně, tak daňové subjekty při jeho aplikaci nadměrné zatížení. Daňový řád ve své úpravě tedy reaguje na nedostatky dosavadních znění zákona o správě daní a poplatků. Stejně jako zákon o správě daní a poplatků, tak i daňový řád se ale bude dozajista postupem času dotvářet na základě soudních rozsudků, což je přirozený koloběh. Nově však daňový řád stanovuje jednoznačnou úpravu pro postup při správě daní. Klade důraz na zkvalitnění daňového řízení. Daňový řád svoji konstrukcí a díky své jednoznačnosti posílil právní jistotu jak daňového subjektu, tak správce daně.

Téměř shodný proces změny daňové procesní normy proběhl v roce 2012 i na Slovensku. Jednalo se o změnu postavenou na obdobných důvodech, jako tomu bylo i v České republice. Stejně jako v České republice tak i na Slovensku se vycházelo z dosavadní konstrukce zákona o správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů. Výsledkem je pak daňový pořádek, který svoji konstrukcí opět posiluje právní jistotu správce daně i daňového subjektu. Přesto lze skutečně říci, že daňový řád je postaven více na jasných, striktně stanovených pravidlech a postupech než tomu je v daňovém pořádku. Při aplikaci daňového pořádku je vzhledem k rozsáhlému počtu odkazů na jiné právní předpisy, nutná znalost i souvisejících ustanovení. Proto, v případě daňového pořádku je oproti daňovému řádu kladena na osoby pracující s tímto předpisem, zvýšený požadavek na schopnost orientovat se i v jiných právních předpisech, což má za následek i vyšší časové zatížení pro osoby pracující s tímto procesním předpisem.

9 Seznam zkratek

ČR	- Česká republika
DAP	- Daňové přiznání
DP	- Zákon č. 563/2009 Zb., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov
DPFO	- Daň z příjmů fyzických osob
DPH	- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
DPPO	- Daň z příjmů právnických osob
DŘ	- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (účinný od 01.01.2011)
DS	- Daňový subjekt
DSL	- Daň silniční
DzN	- Daň z nemovitosti
FŘ	- Finanční ředitelství
FÚ	- Finanční úřad
KS	- Krajský soud
NO	- Nadměrný odpočet na DPH
NSS	- Nejvyšší správní soud
ODÚ	- Osobní daňový účet
SD	- Správce daně
SR	- Slovenská republika
ZFS	- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (účinný od 01.01.2013)
ZoSD	- Zákon č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatkov a ozmenách v sústave územních finančných orgánov v znení neskorších predpisov
ZSDP	- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (účinný do 31.12.2010)

10 Seznam použitých zdrojů

10.1 Použitá literatura

BAXA, J., DRÁB, O., KAINOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9

BAXA, J., DRÁB, O., KAINOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. II. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9

BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A., Lexikon - Daňové pojmy, 1. vydání, Ostrava: SAGIT, 2001, 626 s. ISBN 80-7208-265-5

Daňový sprievodca s komentárom, Bratislava: ESCOPRESS a.s., 2011. 384 s.

DOBŠOVIČ, D., Tabuľky a informácie pre dane a podnikanie, SKDP, 2011. 431 s. ISBN 978-80-8078-387-7.

KALOUS, S., KOHOUTKOVÁ, A., Správa daní aneb daňový subjekt versus správce daně, 1. vydání, Praha: Pragoeduca, 1996, 194 s. ISBN 80-85856-39-5.

KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád s komentářem, 1. vydání, Olomouc: ANAG, 2011. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem, 6. aktualizované vydání, Olomouc: ANAG, 2008. 863 s. ISBN 978-80-7263-459-0.

KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J., Manuál k daňovému řádu, 1. vydání, Ostrava: SAGIT, 2011, 759 s. ISBN 978-80-7208-837-9.

LICHOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 512 s. ISBN 978-80-7400-331-8.

MARKOVÁ, H., Daňové zákony 2011, 20. vydání, Praha: GRADA Publishing, 2011, 264 s. ISBN 978-80-247-3944-1.

MRAČKO, M. Nový zákon o správě daní (daňový poriadok) s dôvodovou správou. 5. Vydání, Bratislava: EPOS, 2010, 111 s. ISBN 978-80-8057-832-9.

ÚZ správa daní a poplatků: Nakladatelství Sagit, 2009, 176 s. ISBN 978-807208-757-0

10.2 Internetové zdroje

Česko. USNESENÍ předsednictva České národní rady 2/1993 Sb. ze dne 16. prosince 1992 **o vyhlášení Listiny základních práv a svobod** jako součásti ústavního pořádku České republiky ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. Dostupné on-line na <http://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>

Česko. ZÁKON č. 40/1964 Sb. ze dne 26. února 1964 **Občanský zákoník** Dostupné on-line na <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1964-40>

Česko. ZÁKON č. 500/2004 Sb. ze dne 24. června 2004 **správní řád** Dostupné on-line na <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-500>

Česko. ZÁKON č. 456/2011 Sb. ze dne 23. prosince 2011 **o Finanční správě ČR** Dostupné on-line na <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456>

Česko. ZÁKON č. 337/1992 Sb. ze dne 5. května 1992 **Zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – novelty** Dostupné on-line na <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-337/info>

Česko. ZÁKON č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009 **Daňový řád** Dostupné on-line na <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Slovensko. ZÁKON č. 511/1992 Sb. ze dne 30. září 1992 **O správě daní a poplatků a o změnách v soustavě územních finančních orgánů** Dostupné on-line na http://www.zbierka.sk/sk/vyhľadavanie?filter_sent=1&filter_predpis_aspi_id=511%2F1992&q=

Slovensko. ZÁKON č. 563/2009 Sb. ze dne 1. prosince 2009 **O správě daní (daňový pořádek) a o změně a doplnění některých zákonů** Dostupné on-line na http://www.zbierka.sk/sk/vyhľadavanie?filter_sent=1&filter_predpis_aspi_id=563%2F2009&q=

11 Přílohy

11.1 Příloha č. 1 – Dopad novel do jednotlivých ustanovení ZSDP ČR

Novela zákona ZSDP	Dopad novely do jednotlivých ustanovení	Účinnost od
35/1993 čl. V	Zmocnění Představenstva ČNR k vyhlášení úplného znění	01.01.1993
157/1993 čl. V	§ 1, 4, 21, 24, 30, 33, 40, 42	01.06.1993
302/1993 čl. II	§ 94, 95	01.01.1994
315/1993 čl. III	§ 74 až 95	01.01.1994
323/1993 čl. V	§ 4, 22, 24, 27, 32, 34, 36, 39, 40, 42, 58, 63, 69, 77, 79, 81, 83, 84, 86, 87, 88, 97, 100, 102b	01.01.1994
85/1994 čl. III	§ 31, 40, 41, 80	01.01.1994
255/1994 čl. I	§ 1, 2, 3, 4, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 19, 21, 23, 24, 25, 27, 29, 30, 32, 33, 34, 37a, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 46a, 48, 49, 50, 55a, 55b, 56a, 58, 59, 60, 62, 63, 64, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 73a, 74, 75a, 77 až 88, 96a, 102	01.01.1995
59/1995 čl. IV	§ 24	01.05.1995
118/1995 čl. XXIII	§ 24	01.10.1995
323/1996 čl. I	§ 11, 14, 16, 34, 40, 41, 55a, 63	31.12.1996
61/1997 část 4	§ 76	01.07.1997
242/1997 čl. II	§ 24	01.01.1998
168/1998 čl. II	§ 24	16.07.1998
91/1998 čl. VII	§ 24	01.08.1998
29/2000 část 7	§ 14, 16, 17, 34, 59, 61	01.07.2000
159/2000 čl. II	§ 24	01.08.2001
227/2000 část 3	§ 21	01.10.2001
218/2000 část 2	§ 1	01.01.2001
367/2000 čl. III	§ 72	01.01.2001
492/2000 čl. V	§ 31, 34, 40, 69	01.01.2001
120/2001 část 10	§ 2, 73	01.05.2001
271/2001 čl. VII	§ 24	01.10.2001
320/2001 část 12	§ 24	01.01.2002
226/2002 čl. III	§ 14, 17a, 21, 32, 34a,	01.07.2002
320/2002 čl. XII	§ 59, 100	01.01.2003
322/2003 čl. IV	§ 24	01.10.2003
354/2003 čl. V	§ 24	01.01.2004
438/2003 čl. X	§ 34b	01.01.2004
479/2003 čl. III	§ 1	01.01.2004
440/2003 část 2	§ 24	03.01.2004
19/2004 čl. IV	§ 24	01.05.2004
237/2004 čl. I	§ 33	01.05.2004
254/2004 část 2	§ 24	01.07.2004
436/2004 čl. XIX	§ 24, 34	01.10.2004
554/2004 čl. V	§ 24	01.01.2005
215/2005 část 3	§ 24, 39	01.07.2005
444/2005 čl. X	§ 4, 11, 21, 23, 24, 34, 36, 56, 59, 64	01.01.2006
501/2004 čl. XIV	§ 1, 99	01.01.2006
179/2005 čl. XII	§ 40	01.01.2006
381/2005 čl. IX	§ 24	01.01.2006
413/2005 čl. XVI	§ 24	01.01.2006

56/2006	čl. XXII	§ 59	08.03.2006
62/2006	čl. VIII	§ 4, 32, 33, 34, 59, 61, 62, 73, 99	08.03.2006
70/2006	čl. VIII	§ 24	01.04.2006
79/2006	čl. IX	§ 16	01.04.2006
230/2006	čl. V	§ 1, 24, 34c, 37b, 46, 55, 57a, 25, 59, 60, 63, 64, 73, 96a	01.06.2006
115/2006	část 12	§ 8	01.07.2006
267/2006	čl. XXX	§ 1, 17, § 34d	01.07.2006
214/2006	čl. III	§ 15, 16, 24, 33, 62	01.08.2006
230/2006	část čl. V	§ 1, 24, 34c, 37b, 46, 55, 57, 57a, 59, 60, 63, 64, 73, 96a	01.01.2007
270/2007	čl. I	§ 1, 11, 23, 24, 31, 34c, 37b, 43, 46, 55, 57a, 61, 62, 63, 64, 69, 96a	31.10.2007
261/2007	čl. XV	§ 24, 34b, 39, 63	01.01.2008
296/2007	čl. XXVII	§ 7, 9a, 24, 40, 40a, 40b, 59, 70	01.01.2008
122/2008	čl. II	§ 24	01.07.2008
126/2008	čl. VII	§ 35	01.07.2008
254/2008	čl. IV	§ 24	01.09.2008
305/2008	čl. VIII	§ 24	01.01.2009
301/2008	čl. VII	§ 14, 17a, 17 b, 21	01.07.2009
7/2009	čl. V	§ 17	01.07.2009
158/2009	čl. XIV	§ 24	04.07.2009
285/2009	čl. XVII	§ 59, 61	01.11.2009
304/2008	čl. III	§ 62	01.01.2010
41/2009	čl. IX	§ 24	01.01.2010
218/2009	čl. X	§ 17	01.01.2010
304/2009	čl. I	§ 25, 32, 44, 46, 47, 60, 72	01.01.2010

Zdroj: vlastní úprava a zpracování, za přiměřeného využití jednotlivých novel ZSDP

11.2 Příloha č. 2 – Dopad novel do jednotlivých ustanovení ZoSD SR

Novely zákona ZoSD	Dopad novely do konkrétních ustanovení	Účinnost novely
102/1993 vyhláška	§ 1, 2, 3,	13.05.1993
165/1993 čl. III	§ 63, 97	01.08.1993
253/1993 č. I	§ 1, 3, 4, 9, 11, 13, 14a, 14b, 14c, 15, 20, 23, 25, 25a, 28, 29, 30, 30a, 31, 32, 33, 34, 35, 35a, 36, 38, 39, 40, 46, 47, 48, 51, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 62, 63, 64, 67, 71, 72, 72a, 73 až 90, 92 až 94, 97, 98, 99, 101, 109	01.01.1994
254/1993		05.11.1993
172/1994 čl. VII	§ 103	20.07.1994
187/1994 čl. II	§ 35	01.08.1994
249/1994 čl. X	§ 23	01.10.1994
367/1994 čl. II	§ 35	30.12.1994
374/1994 čl. XXI	§ 97	01.01.1995
58/1995 čl. III	§ 14a, 23, 29, 38, 63, 97, 103	01.04.1995
146/1995 čl. I	§ 2, 3, 6, 7, 9, 14a, 14b, 15, 15a, 16, 17, 23, 25, 30, 31, 32, 38, 39, 44, 46, 53, 56, 57, 58, 59, 63, 64, 70, 71, 71a, 72, 98, 101	20.07.1995
304/1995 čl. II	§ 23, 32, 35, 38, 39, 58, 63	01.01.1996
386/1996 čl. XVI	§ 23, 23a, 48, 72, 72a, 103	01.01.1997
12/1998 čl. III	§ 15, 23, 33	01.02.1998
219/1999 čl. I	§ 1, 1a, 2, 3, 14, 15, 15b, 23, 23a, 23b, 25, 28, 29, 30, 31, 35, 38, 39, 40, 44, 45, 46, 48, 50, 52, 53, 56, 58a, 59, 61, 63, 65, 70, 71, 72, 72a, 73, 74, 75, 76, 77, 77a, 78, 79, 80, 81, 82, 82a, 82b, 82c, 82d, 82e, 82f, 82g, 82h, 83, 83a, 83b, 83c, 83d, 84, 84a, 84b, 84c, 84d, 84e, 84f, 84g, 84h, 84i, 84j, 84k, 84l, 84m, 84n, 85a, 86, 87, 87a, 87b, 87c, 87d, 87e, 87f, 87g, 87h, 87i, 87j, 87k, 87l, 87m, 87n, 87o, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 98, 99, 100, 102, 103, 110a, 111a	01.09.1999
367/1999 čl. I	§ 15, 15b, 15c, 19, 23, 30, 38, 39, 44, 48, 59, 62, 71, 73, 74, 76, 77, 83c, 84b, 84k, 84m, 87l, 87m, 93	29.12.1999
240/2000 čl. I	§ 14a, 15, 15b, 15c, 23, 33, 39, 58a, 59, 61, 65, 65a, 66, 71a, 84m, 93, 95, 95a, 101, 110b	01.08.2000
493/2001 čl. I	§ 1, 1a, 3, 5, 15, 15a, 17, 19, 20, 23, 23a, 23b, 31, 32, 35, 38, 39, 40, 42, 44, 45, 47, 49, 51, 53, 54, 58, 59, 61, 62, 63, 65, 69, 71, 73, 76, 86, 87g, 88, 103, 109, 110a	01.12.2001
215/2002 čl. IV	§ 31	01.05.2002
233/2002 čl. I	§ 32, 35, 40, 110a, 111b	08.05.2002
291/2002 čl. XII	§ 31a	01.07.2002
526/2002 čl. IV	§ 15a, 23, 69, 71, 71a, 73, 93	01.01.2003
114/2003 čl. I	§ 15, 30a, 31a, 40, 105a	01.05.2003
609/2003 čl. I	1, 1a, 3, 6, 9, 13, 14, 14a, 15, 15a, 15b, 15c, 17, 17a, 19, 20, 23, 23b, 24, 25, 25a, 28, 30, 31, 32, 34, 35, 35a, 35b, 36, 37, 38, 39, 44, 46, 52, 53, 54, 58, 59, 60, 63, 64, 65, 65a, 65b, 65c, 67, 69, 71, 71a, 73, 75, 76, 77, 78, 79, 82, 82h, 83, 83c, 84b, 84k, 84m, 84n, 85, 87g, 87l, 87m, 89, 93, 95, 95a, 97, 100, 101a, 103, 109, 110a, 110c, 110d	01.01.2004
191/2004 čl. II	§ 1a, 3, 5, 17, 18, 23, 25, 31, 35, 35b, 61, 76, 83a, 84k, 84m, 84n, 84l, 87n	15.04.2004
215/2004 čl. XVI	§ 23	01.05.2004
350/2004 čl. IV	§ 30a	02.07.2004
443/2004 čl. III	§ 30a	01.08.2004

523/2004 čl. XIV	§ 65b	30.09.2004
679/2004 čl. I	§ 1, 1a, 3, 7, 9, 10, 11, 13, 14, 14a, 14b, 15, 17, 18, 20, 23, 23b, 25a, 28, 29, 30, 30a, 31, 32, 35, 35b, 37, 38, 39, 41, 42, 44, 45, 46, 47, 48, 50, 51, 53, 58, 59, 63, 63a, 65, 65c, 70, 71, 71a, 73, 75, 76, 77, 80, 83b, 84k, 84m, 85, 87, 87b, 89, 93, 96, 97, 100, 103, 110d, 110e	01.01.2005
68/2005 čl. IV	§ 3, 23, 103	01.03.2005
679/2004		01.01.2005
534/2005 čl. V	§ 23, 32, 65b, 65c, 110f	15.12.2005
584/2005 čl. II	§ 20, 30a, 47	01.01.2006
122/2006 čl. III	§ 22, 23	01.04.2006
215/2007 čl. I	§ 3, 10, 11, 13, 13a, 13b, 14, 14b, 14c, 15, 15a, 15b, 15c, 16, 22, 23, 25, 25a, 27, 29, 30, 30a, 31, 32, 34, 35, 35b, 38, 39, 42, 44, 46, 48, 50, 51, 53, 58, 58a, 59, 61, 63, 64, 65, 65a, 65b, 65c, 65d, 66, 69, 71, 71, 73, 75, 76, 77, 80, 82a, 82b, 82c, 82e, 82h, 83a, 83b, 83c, 84b, 84e, 84i, 84k, 84m, 85, 86, 87, 87a, 87b, 87c, 87e, 87h, 87o, 87p, 88, 92, 95, 95a, 100, 101a, 103, 110g	01.09.2007
358/2007 čl. II	§ 17, 30a, 31, 65b	01.10.2007
514/2008 čl. II	§ 83b	15.12.2008
465/2008 čl. XI	§ 14a, 23b, 32, 35, 58, 65c, 87h, 90, 93, 96, 103, 110h	01.12.2008
563/2008 čl. II	§ 35	01.01.2009
289/2008 čl. II	§ 14b, 23, 32, 35, 35a, 97, 110h	01.09.2008
83/2009 čl. II	§ 31, 35, 35b, 39	01.04.2009
466/2009 čl. II	§ 35c, 35d, 59, 79	15.12.2009
504/2009 čl. II	§ 3, 13a, 15, 15a, 23, 23b, 31, 32, 33, 35, 35a, 35b, 45, 50, 59, 60, 61, 63, 65b, 103, 110j	01.01.2010
563/2009 čl. II	§ 35, 35a, 45, 47, 51, 110j	01.01.2010
52/2010 čl. II	§ 23	01.03.2010
136/2010 čl. IX	§ 31	01.06.2010

Zdroj: vlastní úprava a zpracování, za přiměřeného využití jednotlivých novel ZoSD