Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky

Teze diplomové práce

Zhodnocení daňového řádu České republiky z pohledu daňového subjektu a správce daně

Bc. Marcela Čermáková

© 2015 ČZU v Praze

Zhodnocení daňového řádu České republiky z pohledu daňového subjektu a správce daně

Souhrn

S účinností od 1. 1. 2011 vstoupil v platnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil, v současných ekonomických podmínkách již nevyhovující, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Terminologická neprovázanost tohoto zákona s ostatními hmotnými daňovými zákony se ukázala jako faktický nedostatek. Postupy správců daně byly často dotvářeny judikaturou, která se v zákoně o správě daní a poplatků projevila právě v podobě dílčí novely. Časté novely, odlišné postupy správců daně a nestabilní právní jistota pro daňové subjekty, se staly příčinou zahájení nového legislativního procesu v podobě daňového řádu. Cílem zákonodárce bylo vytvořit takový zákon, který bude uživatelsky jednodušší, jednoznačnější, provázanější s ostatními hmotnými daňovými předpisy a přinese zefektivnění fungování správy daní. Daňový řád oproti předchozí právní normě obsahuje téměř trojnásobné množství paragrafů (266), je systematicky členěn na hlavy, díly a oddíly, a tím správcům daně a daňovým subjektům poskytuje snadnou orientaci. Vychází z moderní koncepce, proto lze předpokládat, že bude stabilní v čase a odolný. Diplomová práce je zaměřena na dílčí problematiku daňového řádu, týkající se ustanovení běhu lhůt a lhůty pro stanovení daně.

Klíčová slova: daň, daňový subjekt, daňový řád, daňové řízení, daňová terminologie, daňové tvrzení, lhůta pro stanovení daně, orgány finanční správy, správce daně, zákon o správě daní a poplatků

1 Úvod

V současnosti již daňový řád není u široké daňové veřejnosti, správců daně a daňových poradců pojmem zcela neznámým, na rozdíl od počátku roku 2011. Právě tento rok lze označit za „revoluci“ ve správě daní. S účinností od 1. 1. 2011 vstoupil v platnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil zcela nevyhovující zákon č. 337/1992 Sb., jenž reguloval oblast správy daní. Daňové procesní právo bylo předešlých 18 let upraveno zákonem, který odpovídal době vzniku a tehdejším společenským poměrům. Zákon o správě daní a poplatků byl pro svou nejednoznačnost mnohokrát novelizován, za dobu své existence více než šedesátkrát.

Terminologická neprovázanost zákona s ostatními hmotnými daňovými zákony se ukázala jako faktický nedostatek. Postupy správců daně byly často dotvářeny judikaturou, která se v zákoně o správě daní a poplatků projevila právě v podobě dílčí novely. Zákon o správě daní a poplatků obsahoval za své účinnosti v jednotlivých ustanoveních mnoho nedostatků. Interpretace staré právní úpravy, resp. dílčích ustanovení, nebyla jednoduchá a jednotná a mohla být prováděna pouze s dostatečnými znalostmi soudních rozhodnutí. Každý zákon je za své účinnosti dotvářen právě soudními rozhodnutími, ale v případě zákona o správě daní a poplatků nebyla aplikace některých jeho ustanovení bez soudních rozhodnutí vůbec možná, byla na nich přímo závislá.

Legislativní proces vzniku daňového řádu byl zahájen v roce 2000 a ukončen 3. 9. 2009 vyhlášením ve Sbírce zákonů České republiky, avšak s delší legisvakanční lhůtou, která stanovila jeho účinnost až k 1. 1. 2011. Cílem zákonodárce bylo vytvořit takový zákon regulující oblast správy daní, který bude uživatelsky jednodušší, jednoznačnější, provázanější s ostatními hmotnými daňovými předpisy, přinese zefektivnění fungování správy daní a v neposlední řadě zajistí větší právní jistotu daňových subjektů i samotných správců daně.

Systematické a přehledné členění této nové právní normy na hlavy, díly a oddíly však poskytuje, i přes jeho obsažnost, správcům daně i daňovým subjektům snadnou orientaci v něm. Taktéž použitá odborná terminologie je oběma stranám srozumitelná a nezpůsobuje větší potíže.

Vzhledem k tomu, že daňový řád vychází z moderní koncepce, lze předpokládat, že bude stabilní v čase a odolný vůči různým změnám, nicméně nelze vyloučit, že bude vznikat k daňovému řádu i nová judikatura. Stálost, platnost nebo problematičnost jednotlivých ustanovení prověří praxe a čas.

2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce bylo analyzovat dílčí ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který substituuje dnes již neexistující zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a zhodnotit, zda novou právní úpravou byly odstraněny některé nedostatky tohoto zákona.

Z důvodu rozsahu daňového řádu (266 paragrafů) byla analyzována dílčí ustanovení, týkající se běhu lhůt, běhu lhůt pro správce daně a lhůty pro stanovení daně.

Dílčím cílem práce byla komparace daňového řádu se slovenským ekvivalentem, z.č. 563/2009 Sb. (daňový poriadok), tj. ustanovení týkající se lhůty pro stanovení daně.

Diplomová práce byla rozdělena na část teoretickou a praktickou. V praktické části byla provedena podrobná analýza ustanovení §§ 32, 33, 34 a 148 daňového řádu a metodou deskripce a komparace byly porovnány s předchozími postupy podle zákona o správě daní a poplatků, týkající se problematiky běhu lhůt, běhu lhůt pro správce daně a běhu lhůty pro stanovení daně.

Studiem odborné daňové literatury byla zkoumaná ustanovení podrobena detailní analýze, na základě níž ke každému analyzovanému ustanovení byl uveden komentář. Součástí komentáře byly i poznatky z daňové praxe a jejich aplikace na analyzovaná ustanovení. Východiska k analýze byla získána rozborem odborné daňové literatury, zkoumaných právních předpisů, internetových zdrojů, vybrané judikatury a vlastních praktických zkušeností.

Sekundární data v podobě judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu byla využita k analyzovaným ustanovením, neboť v určitých případech bývají pro interpretaci analyzovaných ustanovení rozhodující.

V diplomové práci byla k analyzovaným ustanovením využita související odborná daňová literatura s komentářem. V praktické části byly z jednotlivě analyzovaných ustanovení metodou dedukce zjištěny nedostatky a změny ve srovnání se zákonem o správě daní a poplatků. Stanoveného cíle bylo dosaženo metodou analýzy dokumentu, dedukce, deskripce a komparace. V závěru diplomové práce byly z jednotlivě analyzovaných ustanovení shrnuty a vyhodnoceny nejdůležitější nedostatky současné právní úpravy daňového řádu a budou navrženy změny de lege ferenda. Pro shrnutí nejdůležitějších poznatků z analyzovaných ustanovení byla v závěru diplomové práce použita metoda syntézy.

3 Zhodnocení výsledků a doporučení

Na základě podrobně provedených rozborů týkajících se analyzovaných ustanovení jsou jednotlivá dílčí zjištění k vybranému ustanovení daňového řádu shrnuta a jsou navržena konkrétní řešení pro správce daně i pro daňový subjekt.

Zhodnocení ustanovení § 32 daňového řádu:

Za zcela nadbytečný lze označit odstavec dvě hodnoceného ustanovení, který dává SD možnost stanovit osobě zúčastněné na správě daní jednodenní lhůtu za předpokladu, že osoba zúčastněná na správě daní bude souhlasit. Komentovaný odstavec je pro SD v daňovém řízení neaplikovatelný a téměř se v daňové praxi nevyužívá. Odstavec 2 § 32 DŘ nelze jednoznačně interpretovat. Není zřejmé, zda musí být podmínka „jednoduché a zvlášť naléhavé“ naplněna ze strany SD současně nebo může být naplněna pouze jedna z nich.

Nová přeformulace § 32 odst. 2 daňového řádu – vlastní návrh:

„Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvlášť naléhavé. **Správce daně stanoví lhůtu kratší než 8 dnů, dojde-li ke splnění obou podmínek uvedených v odstavci jedna větě první**.“

Zhodnocení ustanovení § 33 daňového řádu:

Komplikovaně a nesrozumitelně je vymezen její začátek stanovením, že „počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty“; tím je začátek běhu lhůty de facto posunut o jeden den. Zákonodárce zdůrazňuje komplikovaně počátek běhu lhůty a zcela duplicitně vymezuje její počátek taktéž v odstavci dvě, pokud se stanovuje podle dní. DS i SD musí věnovat zvýšenou pozornost tomu, co je míněno dobou mezi okamžikem rozhodné skutečnosti a okamžikem počátku lhůty a zda je vůbec součástí lhůty.

Nová přeformulace § 33 odst. 1 daňového řádu – vlastní návrh:

„Lhůta stanovená podle dnů, týdnů, měsíců, nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním, nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. **Do běhu lhůty se nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty.**“

Zhodnocení ustanovení § 148 daňového řádu:

Z hodnoceného ustanovení nevyplývá jednoznačně, kterým dnem lhůta uplynula. Z dikce zákona byly analýzou ustanovení zjištěny dva závěry. První z nich poukazuje na skutečnost, že lhůta uplynula samotným posledním dnem, kdy uplyne lhůta pro podání daňového tvrzení. Druhým možným závěrem je skutečnost, že lhůta nemohla posledním dnem uplynout, neboť je zcela logické, že den má 24 hodin, lhůta je tedy otevřená a nemůže tedy v tentýž den uplynout. Možným východiskem a navrhovaným řešením pro nejednoznačné vymezení lze nalézt v § 33 DŘ, na jehož základě by se podle obecných pravidel v něm vymezených, počítal běh lhůty pro stanovení daně. Aplikovalo by se obecné pravidlo zakotvené v § 33 DŘ na ustanovení § 148 odst. 1 DŘ.

Nová přeformulace § 148 odst. 1 daňového řádu – vlastní návrh:

Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. **Běh lhůty pro stanovení daně se řídí obecným pravidlem pro počítání času v souladu s ustanovením § 33 tohoto zákona.**

Za sporné ustanovení lze označit taktéž analyzované ustanovení § 148 odst. 4 DŘ, ve kterém není jednoznačně specifikován počátek stavění běhu lhůty v případě, že je o rozhodnutí stanovením daně vedeno řízení před soudem ve správním soudnictví nebo před Ústavním soudem. Během řízení před zmiňovanými soudy neběží prekluzivní lhůta pro stanovení daně vůbec, není však jednoznačný počátek stavění běhu lhůty.

Nová přeformulace § 148 odst. 4 daňového řádu – vlastní návrh:

f) Za skutečnost určující počátek stavění lhůty pro stanovení daně lze považovat podání, bylo-li v poslední den lhůty předáno soudu nebo jemu zasláno prostřednictvím držitele poštovní licence, popřípadě zvláštní poštovní licence anebo předáno orgánu, který má povinnost je doručit.

Za zcela neopodstatněné lze považovat ustanovení § 148 odst. 6 DŘ. Zákonodárce vymezil výjimku, za které lze stanovit daň i po uplynutí desetileté stanovené lhůty.

Pokud bude DS pravomocně odsouzen za daňový trestný čin, který je taxativně vymezen trestním zákoníkem, může SD daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně stanovit. Je diskutabilní, proč zákonodárce sloučil stanovení daně s trestní odpovědností za spáchané trestné činy.

V analyzovaném ustanovení nelze najít jednoznačnou odpověď na řešení situace, pokud DS z důvodu projevu účinné lítosti uhradí pouze daň, nikoli příslušenství. Pak je podmínka ze strany DS splněna pouze částečně. Je diskutabilní, zda SD má právo daň stanovit a jak naložit s případným přeplatkem.

Nová přeformulace § 148 odst. 7 daňového řádu – vlastní návrh:

b) Správce daně může daň stanovit za předpokladu, že daňový subjekt splní podmínky vymezené v odstavci 7 písm. a) současně.

Analýzou bylo zjištěno, že komparovaná část současné verze slovenské právní normy upravující oblast správy daní pracuje taktéž se lhůtou prekluzivní, kdy dochází k definitivnímu zániku práva, identicky s naším DŘ, ovšem s její rozdílnou délkou. Lhůta pro stanovení daně je ve slovenské právní úpravě vymezena v § 69 zákona o správe daní a v podstatě je slovenské ustanovení shodné s dnes již neexistujícím § 47 odst. 1 ZSDP. Slovenská právní úprava vymezuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně pětiletou, DŘ tříletou. V § 69 zákona o správe daní je vymezena speciální sedmiletá lhůta pro stanovení daně za předpokladu, že jde o DS, který uplatňuje odpočet daňové ztráty. DŘ vymezuje v tomto případě na rozdíl od slovenské právní úpravy lhůtu pro stanovení daně pouze tříletou. Slovenská právní úprava se nápadně podobá ustanovení neexistujícího ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, který byl v České republice předmětem soudních sporů a je otázkou času, kdy Ústavní soud Slovenské republiky či Nejvyšší soud Slovenské republiky bude stát před otázkou, zda analyzované ustanovení interpretovat jako teorii 5+1 či 5+0.

Prekluzivní lhůta pro stanovení daně je stanovena na dobu maximálně deset let a je identická pro českou i slovenskou právní úpravu. Zákon o správe daní vymezuje v § 69 odst. 4 ve srovnání s DŘ pouze dva úkony, které znovu prodlužují běh lhůty pro stanovení daně. Ustanovení je téměř identické s neexistujícím § 47 odst. 2 ZSDP. Ve slovenské daňové normě existuje výčet úkonů, které lhůtu pro stanovení daně prodlouží, na rozdíl od české právní normy, ve které jsou taxativně vymezeny úkony, které běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně prodlouží, přeruší nebo staví.

4 Závěr

Současný daňový řád, který upravuje oblast správy daní pro správce daně i daňový subje kt a nahradil předchozí právní normu, je v platnosti více než čtyři roky. Nutno konstatovat, že diplomová práce byla z důvodu rozsahu daňového řádu zaměřena pouze na čtyři ustanovení týkající se výše zmiňovaných lhůt a proto závěry analýzy nelze aplikovat na celý daňový řád, ale pouze na dílčí oblast problematiky lhůt.

Některá ustanovení týkající se lhůt byla v předchozí úpravě podle tehdejší formulace nejednoznačně definována, v daňové praxi problematicky aplikována a často i soudně řešena. Daňový řád má ve srovnání se zákonem o správě daní a poplatků jednotlivá ustanovení lépe a systematičtěji propracovaná, kdy jednotlivě stanovené lhůty, v na sebe navazujících postupech a řízeních, tvoří uspořádaný celek, na základě něhož lze vést řízení při správě daní v souladu se stanovenými zásadami a principy správy daní. Přináší tak jednoznačná pravidla při vedení správy daní a přispívá k uplatnění zásady rychlosti řízení. Nová právní norma je obsažnější, podrobnější a srozumitelnější a i přes výše uvedené zjištěné nepřesnosti prozatím nečiní její aplikace v praxi oproti předešlé právní normě žádné interpretační potíže.

Přesto z analýzy vyplynulo, že ani stávající úprava daňového řádu není zcela dokonalá a v souvislosti s bezproblémovou budoucí aplikací v praxi bude zřejmě nutné provést zpřesnění v problematice lhůt, aby se předešlo případným budoucím soudním sporům. Jistým řešením v oblasti lhůt při správě daní je možnost navržení změny de lege ferenda.

Z porovnání právních norem platných pro správu daní v České republice a Slovenské republice vyplývá, že slovenská úprava vykazuje nápadnou podobnost se ZSDP, tedy předchůdcem našeho současného daňového řádu, je podobně nejednoznačně formulována a její výklad musí být často upřesňován judikáty. V tomto ohledu je naše platná právní úprava mnohem přesnější a jednoznačnější. Výjimku tvoří snad pouze délka prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která je příznivější pro správce daně i daňový subjekt ve Slovenské republice, neboť poskytuje oběma stranám delší časový úsek pro uplatnění svých práv a povinností při daňovém řízení.

Na základě analýzy jsem dospěla k závěru, že ze strany zákonodárců bude muset být daňový řád s velkou pravděpodobností v budoucnu novelizován. Pokud má sloužit jako stabilní procesní předpis při správě daní, je nutné neodchýlit se při jeho novelizaci příliš od původního konceptu a filozofie a změny provádět pouze v nezbytně nutných případech s co nejmenšími zásahy do textu zákona.

5 Seznam použitých zdrojů

Monografie

BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012, 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5.

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 3 sv. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2013*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, viii, 184 s. Meritum. ISBN 978-80-7357-996-8.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, 1191 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009, 879 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-528-3.

KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1. 1. 2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010, xii, 512 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-331-8.

Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2010

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zahraniční právní předpisy

Zákon č. 511/1992 Zb., o správe daní a poplatkov a o zmenách v ústave územných finančních orgánov, ve znění účinném do 31. 12. 2011

Zákon č. 563/2009 Z.z, o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znění pozdějších předpisů

Zahraniční judikáty

Rozsudek Nejvyššího soudu Slovenské republiky ze dne 30. 1. 2013, sp. zn. 8 Sžf/5/2012