

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra ekonomiky**



**Diplomová práce**

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

**Bc. Marcela Čermáková**

© 2015 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra ekonomiky

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Čermáková Marcela

Podnikání a administrativa

Název práce

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

Anglický název

**The Assessment of the Czech Tax Code from the Perspective of the Taxpayer and Tax Administrator**

### Cíle práce

Cílem diplomové práce je analyzovat důležitá ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který substituuje již neexistující zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků a zhodnotit efekty nové právní úpravy pro daňové poplatníky a správce daně.

### Metodika

Diplomová práce bude rozčleněna na teoretickou a praktickou část. Na základě sekundárního sběru dat budou v teoretické části vysvětleny základní pojmy a kategorie formou literární rešerše. Rozbor právních předpisů a případné daňové judikatury poslouží k detailní analýze řešené problematiky v analytické části diplomové práce. V práci budou využity tyto metody: analýza dokumentu, syntéza, indukce, komparace a také poznatky a zkušenosti z praxe. Výsledky včetně vlastních námětů budou shrnuty a zhodnoceny v závěru diplomové práce.

### Harmonogram zpracování

- |   |           |
|---|-----------|
| 1. Příprava a studium odborné literatury, upřesnění dílčích cílů DP a volba postupu řešení: | 3/2014    |
| 2. Zpracování teoretických východisek - literární rešerše:                                  | 5/2014    |
| 3. Vypracování vlastního řešení, diskuse a zhodnocení výsledků:                             | 9/2014    |
| 4. Zpracování finálního dokumentu diplomové práce:  | 12/2014   |
| 5. Odevzdání práce vedoucí k posouzení:   | 31.1.2015 |

## Rozsah textové části

60 - 80 stran textu bez příloh

## Klíčová slova

daň, daňový subjekt, daňová soustava České republiky, daňový řád, daňové řízení, daňová terminologie, daňové tvrzení, orgány finanční správy, správce daně, zákon o správě daní a poplatků.

## Doporučené zdroje informací

BABČÁK, Vladimír. Slovenské daňové právo: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Bratislava: Epos, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5.

BAXA, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I.díl. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 763 s. xvii. ISBN 978-80-7357-564-9.

BAXA, Josef a kol. Daňový řád: komentář. II.díl. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 772 s. xvii. ISBN 978-80-7357-564-9.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2013. Vyd. 2. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 184 s. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-996-8.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0.

KOBÍK, Jaroslav. Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní. 6. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, 863 s. Daně (ANAG). ISBN 978-807-2634-590.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 227 s. ISBN 978-80-7478-047-9.

KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zpracování 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. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011, 602 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4003-905.

SHELLE, Karel, BONĚK, Václav. Dějiny české veřejné správy: komentář. Vyd. 1. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 314 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-3802-035.

## Vedoucí práce

Pletichová Dobroslava, Ing.

## Termín odevzdání

březen 2015

Elektronicky schváleno dne 13.10.2014

**prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 13.10.2014

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan fakulty



### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení daňového řádu České republiky z pohledu daňového subjektu a správce daně" 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 31.3.2015

---

## Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Dobroslavě Pletichové, vedoucí diplomové práce, za odborné vedení, její individuální a vstřícný přístup, cenné rady a odborné připomínky, čas a ochotu, které mi věnovala při zpracování této práce. Mé poděkování rovněž náleží celé mé rodině, kamarádům a kolegyním z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – Územního pracoviště pro Prahu 3, Oddělení vyměřovací III, za jejich bezbřehou trpělivost, pomoc, podporu a ochotu, kterou mi věnovali a poskytovali po celou dobu mého studia.

# 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

# The Assessment of the Czech Tax Code from the Perspective of the Taxpayer and Tax Administrator

---

## Summary

Effective January 1, 2011, Act No. 280/2009, Coll., the Tax Rules, came into force. The Tax Rules superseded Act No. 337/1992, Coll., the Tax Administration and Collection Act, which was insufficient given the current economic conditions. The fact that the terminology of said act was not interconnected with other substantive tax laws was a factual inadequacy. Procedures of tax administrators were often completed by judicature, which showed itself in the Tax Administration and Collection Act in the form of a partial amendment. Frequent amendments, different procedures of tax administrators and unstable legal certainty for tax subjects gave rise to a new legislative process in the form of the Tax Rules. The legislator's objective was to create an act that will be more user-friendly, more unambiguous and more interconnected with other substantive tax regulations and that will make the functioning of the tax administration more effective. Unlike the previous act, the Tax Rules contains almost three times more sections (266), is systematically divided into chapters, parts and sections for ease of reference of tax administrators and tax subjects. It is rooted in a modern conception and it may thus be assumed that it will be stable in the course of time and resistant. The dissertation is focused on partial issues of the Tax Rules concerning the provisions regarding deadlines and the tax determination deadline.

**Keywords:** tax, taxpayer, Tax Rules, tax proceedings, tax terminology, tax assertion, tax determination deadline, financial administrative authorities, tax administrator, Tax Administration and Collection Act


# Obsah

<b><u>1</u></b>	<b><u>ÚVOD</u></b>	<b><u>12</u></b>
<b><u>2</u></b>	<b><u>CÍL PRÁCE A METODIKA</u></b>	<b><u>15</u></b>
<b><u>3</u></b>	<b><u>TEORETICKÁ VÝCHODISKA</u></b>	<b><u>17</u></b>
3.1	Historie české finanční správy	17
3.1.1	Finanční správa a její vývoj do roku 1918	17
3.1.2	Finanční správa a její vývoj v meziválečném Československu (1918 – 1939)	18
3.1.3	Finanční správa v Protektorátu Čechy a Morava (1939 – 1945)	19
3.1.4	Finanční správa a její vývoj v poválečném Československu (1945 – 1948)	19
3.1.5	Finanční správa a její vývoj v socialistickém Československu (1948 – 1989)	20
3.1.6	Finanční správa a její vývoj v letech 1990 – 2009	20
3.2	Daňová soustava v Československu v letech 1945 – 1992	21
3.2.1	Definice daně	29
3.2.2	Třídění daní	29
3.3	Současný daňový systém v České republice	30
3.3.1	Prameny daňového práva	32
3.3.2	Daňová kvóta a daňové zatížení	33
3.4	Vývoj daňového řádu	34
3.5	Struktura finanční správy České republiky	36
3.6	Zákon o správě daní a poplatků	39
3.7	Struktura daňového řádu	40
3.8	Nová terminologie v daňovém řádu	41
3.9	Subjekty správy daní podle daňového řádu	45
3.9.1	Správce daně	46



3.9.2	Úřední osoby	46
3.9.3	Osoby zúčastněné na správě daní	49
<b>4</b>	<b><u>PRAKTICKÁ ČÁST - ANALÝZA VYBRANÝCH USTANOVENÍ DAŇOVÉHO ŘÁDU TÝKAJÍCÍ SE ZÁKONNÝCH LHŮT</u></b>	<b>53</b>
4.1	Obecná charakteristika a členění zákonných lhůt	53
4.2	Lhůty podle daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků a jejich následná komparace	57
4.3	Právní úprava lhůt vymezená daňovým řádem	57
4.4	Komparace české a slovenské právní úpravy lhůty pro stanovení daně	93
<b>5</b>	<b><u>ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ</u></b>	<b>98</b>
<b>6</b>	<b><u>ZÁVĚR</u></b>	<b>109</b>
<b>7</b>	<b><u>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ</u></b>	<b>111</b>
<b>8</b>	<b><u>PŘÍLOHY</u></b>	<b>116</b>

## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

Zkratka	Pojem
DP	Zákon č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DS	Daňový subjekt
NSS	Nejvyšší správní soud
SD	Správce daně
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
	Praktický příklad

## Seznam obrázků

OBRÁZEK 1: VZOR PŘEDNÍ STRANY SLUŽEBNÍHO PRŮKAZU .....	48
OBRÁZEK 2: VZOR ZADNÍ STRANY SLUŽEBNÍHO PRŮKAZU .....	48

## Seznam příkladů

PŘÍKLAD Č. 1: ZÁKONNÁ LHŮTA - PRAKTICKÝ PŘÍKLAD APLIKOVANÝ NA § 32 DAŇOVÉHO ŘÁDU A MOŽNOSTI ŘEŠENÍ:.....	62
PŘÍKLAD Č. 2: ŘEŠENÍ PŘÍKLADU BĚHU LHŮTY PODLE DAŇOVÉHO ŘÁDU APLIKOVANÝ NA USTANOVENÍ § 33 DAŇOVÉ ŘÁDU: .....	69
PŘÍKLAD Č. 3: ŘEŠENÍ PŘÍKLADU BĚHU LHŮTY APLIKOVANÝ NA USTANOVENÍ § 34 DAŇOVÉHO ŘÁDU VE SROVNÁNÍ S USTANOVENÍM § 21 ODS. 8 ZÁKONA O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ: .....	76
PŘÍKLAD Č. 4: PŘÍKLAD BĚHU LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ APLIKOVANÝ NA USTANOVENÍ § 148 DAŇOVÉHO ŘÁDU: .....	91

## Seznam schémat

SCHÉMA 1: DANĚ DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY .....	31
SCHÉMA 2: DANĚ PŘÍMÉ V ČESKÉ REPUBLICE: .....	31
SCHÉMA 3: NEPŘÍMÉ DANĚ V ČESKÉ REPUBLICE .....	32
SCHÉMA 4: TYPOLOGIE DAŇOVÝCH KVŮT .....	33
SCHÉMA 5: VÝVOJ DAŇOVÉHO PŘEDPISU – DAŇOVÉHO ŘÁDU .....	36
SCHÉMA 6: PŘEHLED FINANČNÍCH ORGÁNŮ DO KONCE ROKU 2012 A OD ROKU 2013 .....	38
SCHÉMA 7: OSOBY ZÚČASTNĚNÉ NA SPRÁVĚ DANÍ .....	51
SCHÉMA 8: ČLENĚNÍ LHŮT .....	54
SCHÉMA 9: PŘÍKLAD NA POČÍTÁNÍ BĚHU LHŮTY .....	69
SCHÉMA 10: PŘÍKLAD NA POČÍTÁNÍ BĚHU PREKLUZIVNÍ LHŮTY .....	92

## Seznam tabulek

TABULKA 1: KOMPARAČNÍ TABULKA DAŇOVÉHO SYSTÉMU DO KONCE ROKU 1992 A OD ROKU 1993 .....	28
TABULKA 2: DAŇOVÝ ŘÁD A JEHO STRUKTURA .....	40

# 1 Úvod

Daně jsou nedílnou součástí finanční politiky státu a tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu. Pokud chce stát efektivně vybírat daně, musí pro ně v rámci principu spravedlnosti stanovit jednotná pravidla. Správné stanovení a zajištění úhrady daně je cílem správy daní. Je nezbytné, aby daňové řízení bylo nezpochybnitelné a probíhalo podle jednotných pravidel, čili podle právní normy regulující oblast správy daní. 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 tehdejšími společenskými poměry. 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. Časté novely, odlišné postupy správců daně a nestabilní právní jistota pro daňové subjekty se staly příčinou zahájení nového legislativního procesu tvorby daňového řádu, vznik nového zákona byl zřejmý a nezbytný. V této nové právní normě jsou zakotvena práva a povinnosti daňových subjektů i správců daně.

Samotný název „daňový řád“ nebyl názvem absolutně cizím, v judikatuře Nejvyššího správního soudu se tento název vyskytoval již za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Daňovým řádem soudci de facto označovali zákon o správě daní a poplatků.

Legislativní proces vzniku daňového řádu byl zahájen v roce 2000 a ukončen 3. 9. 2009 vyhlášením ve Sbírce zákonů České republiky, avšak s delší legisvakancí 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. S koncepcí daňového řádu musela být seznámena široká daňová veřejnost, ale velká pozornost jí byla věnována taktéž ze strany orgánů finanční správy, které novou právní úpravu musely aplikovat do svého interního informačního systému (ADIS). V souvislosti s tím bylo dále třeba zajistit také odborné proškolení všech svých zaměstnanců. Tehdejší daňová správa zodpovídala značné množství odborných dotazů ze strany daňové veřejnosti jak v písemné, telefonické, tak i elektronické formě. Správce daně v souvislosti s novou právní úpravou tedy určitou dobu úzce spolupracoval se svým metodickým oddělením a pro jednoduchou orientaci byly pro něj vytvořeny oboustranné převodní tabulky k jednotlivým ustanovením.

Současná podoba daňového řádu je platná čtyři roky, ale jeho vývoj probíhá neustále. Za jeho poměrně krátkou dobu existence byly provedeny již čtyři novely. Ve srovnání se svým předchůdcem obsahuje daňový řád téměř trojnásobné množství paragrafů (266). 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. Daňový proces probíhá v souladu s novým daňovým řádem, jak bylo uvedeno výše, již čtyři roky.

Dobu platnosti této právní normy však výhledově nelze s určitostí stanovit, protože i přes velké změny v podobě jednoznačnosti, transparentnosti, srozumitelnosti, přehlednosti a efektivnosti výběru daní, které přinesla jak z pohledu správce daně, tak i daňového subjektu, lze předpokládat, že se bude i v budoucnosti dále vyvíjet, neboť dochází a bude docházet k výrazným změnám nejen v daňových hmotně právních předpisech, ale zákonodárce bude muset reagovat na budoucí vývoj ekonomických, společenských a politických podmínek v České republice.

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.

Vzhledem k rozsahu daňového řádu, který čítá 266 paragrafů, nelze podrobněji identifikovat a komentovat jednotlivá ustanovení. Jakýkoli živnostník v rámci své podnikatelské činnosti podává daňová přiznání k různým typům daní. Povinnost podat daňové přiznání je pevně spjata s termínem pro jeho podání, tedy s lhůtou, která je časově omezená. Daňovým řádem se prolínají nejrůznější druhy lhůt, v diplomové práci bude však věnována pozornost obecným pravidlům počítání běhu lhůt a lhůtě pro stanovení daně. Čas, resp. lhůty, tvoří nedílnou součást jakéhokoli právního vztahu, a proto i v daňovém právu musí být jednoznačně vymezeny mantinely pro daňové subjekty i správce daně. Člověk je tvor omylný, a tak i u daňového subjektu i správce daně je v daňovém řízení reálné vzájemné pochybení. Spolupráce mezi daňovým subjektem a správcem daně musí mít zřetelně vymezená vzájemná práva a povinnosti, neexistenci lhůt jako právní skutečnosti si tak v daňovém řádu nelze představit.

## 2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce je 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) budou analyzována pouze dílčí ustanovení, týkající se běhu lhůt, běhu lhůt pro správce daně a lhůty pro stanovení daně.

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

Diplomová práce bude rozdělena na část teoretickou a praktickou. V teoretické části bude vysvětlena historie finanční správy na našem území do roku 1918 a od roku 1918 do současnosti, a zároveň bude prezentována historie daňové soustavy České republiky od roku 1945 do roku 1993. V literární rešerši bude definován současný daňový systém České republiky a budou vysvětleny základní pojmy a kategorie z oblasti daní. V závěru literární rešerše bude vymezena nová terminologie zakotvená v daňovém řádu. V literární rešerši bude použita metoda deskripce, která bude vyplývat z detailně prostudované odborné daňové literatury a vyplývajících daňových norem - daňového řádu v jeho aktuálním znění a zákona o správě daní a poplatků ve znění platném do 31. 12. 2010. V praktické části bude provedena podrobná analýza ustanovení §§ 32, 33, 34 a 148 daňového řádu a metodou deskripce a komparace budou 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. Studium odborné daňové literatury budou zkoumaná ustanovení podrobena detailní analýze, na základě níž ke každému analyzovanému ustanovení bude uveden komentář.

Vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků již pozbyl platnosti, bude hodnocena pouze jeho poslední právní úprava. Součástí komentáře budou i poznatky z daňové praxe a jejich aplikace na analyzovaná ustanovení.

Východiska k analýze budou 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 budou využita k analyzovaným ustanovením, neboť v určitých případech bývají pro interpretaci analyzovaných ustanovení rozhodující.

Analýza právních norem bude vycházet z jejich aktuálního právního stavu. V diplomové práci bude k analyzovaným ustanovením využita související odborná daňová literatura s komentářem. V praktické části budou z jednotlivě analyzovaných ustanovení metodou dedukce zjištěny nedostatky a změny ve srovnání se zákonem o správě daní a poplatků. Stanoveného cíle bude dosaženo metodou analýzy dokumentu, dedukce, deskripce a komparace. V závěru diplomové práce budou 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 bude v závěru diplomové práce použita metoda syntézy.



## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Historie české finanční správy

V kapitole o historii české finanční správy bude popsán její vývoj do roku 1918 a dále jednotlivě pro období 1918 - 1939, pro období 1939 - 1945, pro období 1945 - 1948, pro období 1948 - 1989 a pro období 1990 - 2009.

#### 3.1.1 Finanční správa a její vývoj do roku 1918

Ministerstvo financí, jako ústřední orgán finanční správy, bylo zřízeno v době monarchie císařským rozhodnutím dne 17. května 1848. Finanční úřady, které se též nazývaly zemská finanční ředitelství pro větší země či finanční ředitelství pro menší země, podléhaly ministerstvu financí. Příkladem zemského finančního ředitelství pro větší země byla Vídeň, Praha nebo Brno a finanční ředitelství pro menší země zastupovala například Opava.

*„Zemská finanční ředitelství i finanční ředitelství spravovala veškeré dávky, přímé i nepřímé daně, poplatky a cla.“<sup>1</sup>*

Základní pravidla pro správu přímých daní odhlasovalo ministerstvo financí v roce 1850. Řízení správy zemských finančních ředitelství náleželo prezidentovi, kterému byl určen odborný představený úřadu, rovněž nazýván ředitel. Pro správu všech dávek, vyjma přímé daně, byla v letech 1855 – 1856 zřízena okresní finanční ředitelství v zemích, kde byla zemská finanční ředitelství a finanční inspektoráty v zemích, kde se nalézala jen finanční ředitelství. Správu nepřímých daní zajišťovaly okresní politické úřady, čili okresní hejtmanství. Do kompetence okresních finančních ředitelství náležela správa poplatků. Ve větších městech jako Praha, Brno a Plzeň byly pro správu poplatků vytvořeny samostatné poplatkové úřady.

*„Okresním finančním ředitelstvím a okresním hejtmanstvím byly přiřčleněny odborné výkonné úřady jako berní a celní úřady, finanční stráž.“<sup>2</sup>*

---

<sup>1</sup> SCHELLE, K., *Dějiny české veřejné správy*, s. 247

<sup>2</sup> Tamtéž, s. 247

Ministerstvu financí byly podřízené další specifické úřady, např. loterijní ředitelství, generální ředitelství tabákové režie, ředitelství státního dluhu, hlavní mincovní úřad, generální prubířský úřad, ředitelství dikasteriálních budov a státní tiskárna.

### **3.1.2 Finanční správa a její vývoj v meziválečném Československu (1918 – 1939)**

Finanční správu v první Československé republice představovaly finanční správní úřady, které byly dvoustupňové.

*„Přímo ministerstvu financí podléhaly zemské finanční úřady (v Praze a v Brně) a finanční ředitelství v Opavě.“<sup>3</sup>*

Kompetence i postavení zemských finančních úřadů a finančních ředitelství zůstala v podstatě identická jako v monarchii; vedení příslušelo prezidentům, viceprezidentům a jejich náměstkům. Přímé i nepřímé daně, poplatky a cla řídily zemské finanční úřady, daň důchodovou a správu přímých daní prováděla berní správa a nepřímé daně spravovaly okresní finanční správy. Daňová komise, zvolená zemskými finanční úřady, byla spojená se správou daně důchodové a všeobecné daně výdělkové.

*„V Čechách bylo dvanáct ředitelství, na Moravě čtyři a ve Slezsku to byly tři finanční inspektoráty.“<sup>4</sup>*

Berní úřady představovaly ve finanční správě výkonné finanční úřady již od roku 1850. V čele úřadu stáli dva vrchní úředníci (berní výběřčí a kontrolor), kteří veškerá rozhodnutí podepisovali kolektivně. Vrchní úředníci zpracovávali individuální předpisy přímých daní a přírážek, vybírali je, zpracovávali výkazy nedoplatků, navrhovali slevy na daní a termíny splatnosti daní. Berní úřady neměly žádnou pravomoc, prováděly nařízení od okresních hejtmanství, kterým byly podřízeny, nicméně poslední vyřízení náleželo výše postaveným finančním úřadům. Po vzniku první republiky vykonávaly berní úřady vyplácení státních podpor v nezaměstnanosti.

---

<sup>3</sup> SCHELLE, K., *Dějiny české veřejné správy*, s. 248

<sup>4</sup> Tamtéž, s. 249

V roce 1920 bylo zrušeno 36 malých berních úřadů, nadále však berní úřady prováděly zúčtovací agendy v oboru přímých daní a daní z obratu, exekuční vymáhání přímých daní a daně z obratu a vyměřovací řízení u pozemkové daně a domovní daně třídní. V sídlech berních úřadů byly založeny katastrální měřické úřady, jejichž hlavní činností bylo zakládat a spravovat pozemkový katastr.

S berními úřady byla propojena i tehdejší celní správa, „*celní úřady byly podřízeny zpravidla okresním finančním ředitelstvím nebo finančním inspektorům*“<sup>5</sup> a to až do roku 1927, kdy vznikl nový celní zákon.

### **3.1.3 Finanční správa v Protektorátu Čechy a Morava (1939 – 1945)**

Ministerstvo financí v popředí s ministrem Josefem Kalfusem vedlo finanční správu v době Protektorátu. V roce 1940 byly zrušeny celní hranice, tedy i finanční stráž, z důvodu účinnosti celní unie Protektorátu s Německem.

*„Z území Protektorátu byl vytvořen vrchní finanční okres Čechy a Morava a v Praze vznikl – jako orgán říšské správy – Úřad vrchního finančního prezidenta pro správu cel, spotřebních daní a monopolů.“*<sup>6</sup>

V období Protektorátu spravovaly přímé daně zemské finanční ředitelství, berní správa a berní úřady. Správa nepřímých daní byla přesunuta na říšské úřady, proto byla v roce 1943 zrušena okresní finanční ředitelství. Finančním ředitelstvím odpadla z důvodu přesunu většina pracovní povinnosti a zbytek měli v kompetenci berní správy. Nepřímé daně v době protektorátu spravovaly hlavní celní úřady. Celní úřady též spravovaly cla, spotřební daně a monopoly, přičemž správa byla v kompetenci protektorátních úřadů.

### **3.1.4 Finanční správa a její vývoj v poválečném Československu (1945 – 1948)**

V poválečném období zaniklo množství berních úřadů z důvodu vylidňování pohraniční. Správu daní tady za zaniklé úřady vykonávaly sousední berní úřady. Katastrální měřické úřady zůstaly téměř beze změny.

---

<sup>5</sup> SCHELLE, K., *Dějiny české veřejné správy*, s. 251

<sup>6</sup> Tamtéž, s. 252

Po válce byla založena dvě nová okresní finanční ředitelství v Ostravě a Opavě, předtím pouze finanční ředitelství v Opavě. Přesunulo se například sídlo okresního finančního ředitelství z Chebu do Karlových Varů a namísto tří finančních inspektorátů v Brně, ve Slezsku a v Opavě vznikla brněnská expozitura zemského finančního ředitelství. V poválečné době byla opět obnovena celní správa a finanční stráž. Poválečné období přineslo mnoho změn ve zdanění, a to ve spojení se znárodněním. Změn dostaly přímé i nepřímé daně a též monopoly.

### **3.1.5 Finanční správa a její vývoj v socialistickém Československu (1948 – 1989)**

*„Počínaje rokem 1949 byla zrušena prakticky sto let budovaná struktura daňové správy, byly zrušeny všechny stávající daňové úřady a výkon daňové správy byl přenesen na národní výbory.“<sup>7</sup>*

Finanční referáty, poté finanční odbory národních výborů, tvořily nedílnou část daňové správy. Finanční odbory národních výborů vznikly nejdříve krajské, potom okresní a později určitý díl správy daní měly v kompetenci místní národní výbory. Došlo i ke zrušení finanční stráže, a to v roce 1948. V roce 1967 vznikly nové odbory státních financí, které vzešly z finančních odborů okresních a krajských národních výborů. Finanční odbory národních výborů nadále spravovaly daň důchodovou, daň z příjmů obyvatelstva, daň domovní a částečně daně zemědělské, jejichž výnos nenáležel do státního rozpočtu, naopak do rozpočtu národních výborů. Ministerstvu financí podléhaly samotné finanční správy vzniklé z odborů státních financí. Samotné finanční správy byly vytvořeny v roce 1970 a správa daní se po více než dvaceti letech začlenila zpět do resortu financí.

### **3.1.6 Finanční správa a její vývoj v letech 1990 – 2009**

Tehdejší daňová správa po roce 1989 byla zastaralá, nedostačující a nevykonávala funkci, kterou by v tržní ekonomice měla zastávat. Neodkladným krokem bylo učinit radikální daňovou reformu a vytvořit zcela novou organizační strukturu daňové správy.

---

<sup>7</sup> SCHELLE, K., *Dějiny české veřejné správy*, s. 253

*„K 1. lednu 1991 tak byl zákonem č. 531/1990 Sb. vytvořen systém územních finančních orgánů, který tvoří 8 finančních ředitelství ... jako orgánů druhoinstančních, a 218 ... finančních úřadů jako orgánů první instance.“<sup>8</sup>*

V kompetenci územních finančních orgánů jsou veškeré daně, kromě spotřebních a ekologických, a též příjmy veřejných rozpočtů. Celní správa se v roce 1993 začlenila zpět do resortu financí, vzniklo tedy Generální ředitelství cel jako nedílná část Ministerstva financí. Vstup České republiky do Evropské unie znamenal pro celní úřady jejich redukci ve spojení se zrušením celních kontrol na hranicích.

Územní finanční orgány předaly správu spotřebních daní celním orgánům právě po vstupu České republiky do Evropské unie. K další změně došlo v roce 2007, kdy celním orgánům byly dány do správy ekologické daně. Katastrální úřady již dále nebyly spravovány územními finančními orgány.

### **3.2 Daňová soustava v Československu v letech 1945 – 1992**

Po roce 1945 zastávaly přímé daně zásadní postavení v rámci daňové soustavy. Přímé daně upravoval zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Kategorii přímých daní prezentovala daň důchodová a daně výnosové. Zdanění u důchodové daně bylo progresivní od 1% do 28% a týkalo se příjmů fyzických osob. Výnosové daně se členily na všeobecnou daň výdělkovou, zvláštní daň výdělkovou, pozemkovou daň, domovní daň, rentovou daň, daň z tantiém a daň z vyššího služného. Do skupiny nepřímých daní patřila daň z obratu, daň přepychová, spotřební daně a daň burzovní. Spotřební daně se podrobněji dělily na daň z cukru, daň z lihu, daň z minerálních olejů, všeobecná nápojová daň, daň z piva, limonád, minerálních a sodových vod, daň ze šumivého vína, daň z masa, daň ze zápalek, daň z loveckých zbraní, daň z uhlí, daň z vodní síly, daň z elektrických zdrojů svícení, potravní daň na čáře, daň z droždí, daň z přípravků na kypření těsta, daň z kyseliny octové a daň z umělých jedlých tuků.

---

<sup>8</sup> SCHELLE, K., *Dějiny české veřejné správy*, s. 254

Vládní program z roku 1946 navrhoval zjednodušení a redukci daňového systému, avšak podařilo se prosadit pouze zákon č. 109/194 Sb., o dani ze mzdy. V roce 1947 byly některé druhy nepřímých daní zrušeny a zároveň vznikla nová daň, daň z přepychu, která taxativně postihovala nákup předmětů luxusní spotřeby.

Do roku 1950 bylo zavedeno několik nových druhů daní; zákonem č. 49/1948 Sb., zemědělská daň, zákonem č. 50/1948 Sb., živnostenská daň, zákonem 294/1948 Sb., daň z úsporných vkladů, zákonem č. 59/1950 Sb., daň z literární činnosti a zákonem č. 60/1950 Sb., daň ze samostatné činnosti. V roce 1949 prošly nepřímé daně klíčovou přestavbou. Zákon č. 263/1949 Sb., o všeobecné dani nákupní, vešel v platnost prvním lednem 1949 a substituoval v té době všechny existující nepřímé daně. Systém nepřímého zdanění se významně zjednodušil. Podstatnou složku příjmů státního rozpočtu tvořily odvody ze zisku a jiné odvody státních podniků, které byly zavedeny po roce 1945.

Odvody ze zisku nebyly upravovány zákonem, ale čistě jen nižšími právními normativními akty a jejich výnos se pohyboval od 15% do 25% rozpočtových příjmů.

*„Radikální přestavba daňové soustavy je spojena s rokem 1952, kdy bylo přijato devět nových daní, z nichž některé i přes provedené změny tvořily základ daňového práva do roku 1992.“<sup>9</sup>*

Daňová soustava se skládala ze dvou základních typů daní, z daní sektoru hospodářství a z daní obyvatelstva; došlo k podstatnému zjednodušení daňové soustavy oproti původní. Daň z obratu, daň z výkonů, důchodová daň družstevních a jiných organizací a daň zemědělská zastupovaly kategorii daně organizací. Zákonem č. 73/1952 Sb. vešla v platnost daň z obratu, která nahradila všeobecnou daň nákupní. Daň z obratu se týkala obratu z prodeje zboží a daň z výkonu, která byla upravena zákonem č. 74/1952 Sb. se týkala práce či služby. Zákon č. 75/1952 Sb. upravoval důchodovou daň družstevních a jiných organizací, jejímž předmětem byl zisk vytvořený organizací a daňovými subjekty se staly družstevní organizace, výrobní družstva, spotřební družstva, svazy družstev a jiné.

---

<sup>9</sup> STARÝ, M., *Dějiny daní a poplatků*, s. 172

Zákonu č. 77/1952 Sb., o zemědělské dani, podléhaly příjmy vzniklé v jednotných zemědělských družstvech, státních statcích a ostatních organizacích zabývajících se zemědělskou výrobou. V roce 1952 byly daně placené obyvatelstvem zastoupeny daní ze mzdy, daní z příjmů obyvatelstva, živnostenskou daní, daní domovní, daní z literární a umělecké činnosti a daní z představení. Daň ze mzdy se týkala příjmů obyvatelstva z pracovního poměru a byla zavedena zákonem č. 76/1992 Sb., který byl v nezměněné podobě účinný do roku 1992. Daň z příjmů obyvatelstva upravoval zákon č. 78/1952 Sb., jejím úkolem bylo usměrňovat příjmy poplatníků a utlumit soukromé podnikání. Živnostenské dani byli podrobena majitelé povolení k vedení živnosti podle druhu živnosti a počtu zaměstnanců bez ohledu na výši dosaženého příjmu. Domovní daň upravoval zákon č. 80/1952 Sb. a byly jí podrobena veškeré budovy, tedy soukromé, osobní, státní i družstevní. Daň z literární a umělecké činnosti vymezená podle zákona č. 59/1950 Sb. platila bez legislativních změn do šedesátých let, kdy došlo k nové úpravě tohoto zákona.

*„Daní z představení se zdaňoval příjem pořadatelů (organizací i jednotlivců) estrád, tanečních zábav, kolotočů, střelnice apod. za vstupné, z prodeje programů atd.“<sup>10</sup>*

Podnikové daně vešly v platnost v roce 1970 a substituovaly přímé odvody státních hospodářských organizací. Podnikové daně byly tvořeny daní ze zisku, daní ze jmění a daní z objemu mezd.

V letech 1971 – 1988 se daňová soustava při zdaňování organizací skládala z daně z obratu, odvodů do státního rozpočtu, důchodové daně a zemědělské daně placené organizacemi. Daň z obratu byla nejdůležitějším příjmem státního rozpočtu a odváděla se pouze jednou bez ohledu na to, kolika fázemi výrobek od výrobce ke konečnému spotřebiteli prošel. Zákonem č. 111/1971 Sb. byly zavedeny odvody do státního rozpočtu a rozdělovaly se na odvody ze zisku, odvody ze jmění, odvody z objemu mezd, příspěvky na sociální zabezpečení, odvody z odpisů základních prostředků, dodatkové odvody a odvody státních hospodářských organizací. Odvody ze zisku postihovaly bilanční zisk z kompletní činnosti hospodářské organizace. Odvod ze jmění zasáhl, na rozdíl od odvodu ze zisku, všechno jmění organizace, které představovalo stav fondu základních prostředků a investic včetně stavu fondu výstavby a stavu obrátového fondu.

---

<sup>10</sup> STARÝ, M., *Dějiny daní a poplatků*, s. 175

Odvod z objemu mezd byl legislativně upraven zákonem č. 111/1971 Sb. a zdanění se týkalo vyplacených mzdových prostředků zúčtovaných organizací v kalendářním roce. Neodmyslitelný díl odvodů hospodářských organizací tvořil příspěvek na sociální zabezpečení. Podkladem pro výpočet příspěvku byl objem vyplacených mzdových prostředků v daném roce.

Důchodová daň obsahovala vlastní důchodovou daň a příspěvek na sociální zabezpečení a vycházela ze zákona č. 113/1971 Sb. Důchodové dani podléhaly hospodářské organizace řízené národními výbory, společenské organizace, Ústředí české advokacie a další. Zdanění podléhal upravený účetní zisk. Od 1. ledna 1980 se zemědělská daň placená organizacemi skládala z daní z pozemků, z daně ze zisku a příspěvku na sociální zabezpečení. Zemědělská daň byla legislativně ukotvena v zákoně č. 103/1974 Sb., č. 154/1976 Sb., č. 62/1977 Sb. a č. 113/1979 Sb. Zdanění podléhaly všechny pozemky vedené v evidenci nemovitostí jako zemědělská půda bez ohledu na to, zda se s pozemky hospodařilo či nikoliv. Rozhodující částí zemědělské daně byla daň ze zisku, která postihovala vykázaný zisk z účetnictví organizace. Další podstatnou složku zemědělské daně tvořil příspěvek na sociální zabezpečení, jehož zdanění vycházelo z objemu mzdových prostředků daného roku. Daně důchodové a daně majetkové se řadily k daním placených občany.

Důchodové daně se dále rozdělovaly na daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti, daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby a daň z příjmů obyvatelstva. Majetkové daně představovala daň z pozemků a domovní daň. K nejdůležitější dani placené občany patřila daň ze mzdy a jejímu zdanění podléhaly mzdy občanů za práci uskutečněnou na československém území. Daň z příjmů literární a umělecké činnosti byla zakotvena v zákoně č. 36/1965 Sb. a 160/1968 Sb.

*„Poplatníky daně z příjmů z literární a umělecké činnosti byli jednak autoři literárních a uměleckých děl, jednak výkonní umělci.“<sup>11</sup>*

---

<sup>11</sup> STARÝ, M., *Dějiny daní a poplatků*, s. 188



Příjmy z tvůrčí činnosti literární nebo umělecké, příjmy z umělecké činnosti výkonných umělců, příjmy ze zděděných autorských práv nebo práv výkonných umělců se také bezprostředně týkaly zdanění. Daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby upravoval zákon č. 103/1974 Sb. a zdaňoval pracovníky, jejichž činností bylo provozování zemědělské výroby. Zdanění se týkalo zemědělské výroby vykonávané na individuální či kolektivní účet a subjekty daně byli pracovníci v zemědělství, kteří měli zemědělství jako hlavní činnost i ti, kteří provozovali zemědělství jako činnost vedlejší. Ze zákona č. 145/1961 Sb. legislativně vycházela daň z příjmů obyvatelstva. Zdanění se týkalo veškerých ostatních příjmů obyvatelstva, které nebyly podrobeny jiným daním. Příkladem ostatních příjmů mohly být příjmy plynoucí ze soukromé výtěžné činnosti nebo z výnosu soukromého majetku, a to plynoucí z oblasti Československa. Majetkové daně tvořila daň z pozemků a daň domovní.

*„Právní úprava daně z pozemku vycházela, stejně jako daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby, ze zákona č. 103/1974 Sb.“<sup>12</sup>*

Pro poplatníky daně nebylo podstatné, zda byli majiteli pozemku nebo jestli pozemky užívali pouze podle jiného právního poměru. Tomuto zdanění podléhaly zemědělská půda, hospodářsky využívané vodní plochy a okrasné zahrady. Zákonem č. 143/1961 Sb. byla legislativně upravena domovní daň; jejímu zdanění podléhal hrubý výnos z budov trvale obývaných v soukromém nebo osobním vlastnictví.

*„Z budov v osobním vlastnictví se vyměřovala daň dle podle zastavěné plochy, z budov v soukromém vlastnictví podle nájemného a ceny užívání.“<sup>13</sup>*

Právní úprava daně z motorových vozidel vycházela ze zákona č. 98/1964 Sb. Zdanění se týkalo silničních motorových vozidel, ale nikoliv veškerých; byly zde určité výjimky, např. vozidla státních hospodářských a rozpočtových organizací. Daň byla do tehdejší daňové soustavy zapracována vzhledem k významnému snížení ceny benzínu, avšak zrušena byla o deset let později v roce 1974.

---

<sup>12</sup> STARÝ, M., *Dějiny daní a poplatků*, s. 190

<sup>13</sup> Tamtéž, s. 191

Daně a odvody, vyjma příspěvků, byly součástí daňové soustavy v letech 1989 – 1992. Daně placené organizacemi byly zastoupeny daní z obratu, odvodů do státního rozpočtu, důchodovou daní a zemědělskou daní placenou organizacemi. V platnosti byla daň z obratu, která stále vycházela ze zákona č. 73/1952 Sb. Daň z obratu byla pouze novelizována zákonem č. 107/1990 Sb. Zdanění se týkalo i nadále státních podniků, družstevních podniků a ostatních organizací, ale nově také vznikajících subjektů jako byly akciové společnosti, obchodní společnosti apod. Obrat z prodeje zboží z vlastní výroby nebo vlastního nákupu a zboží z dovozu byl taktéž podroben zdanění. Konec platnosti daně z obratu nastala dne 1. ledna 1993 vzhledem k tomu, že vešel v platnost zákon o dani z přidané hodnoty a spotřební dani. Zákonem č. 156/1989 Sb. byly legislativně upraveny odvody do státního rozpočtu, které tvořily odvody z objemu mezd, odvody ze zisku, odvod z odpisů základních prostředků a regulační a cenové odvody. Odvodu z objemu mezd a odvodu ze zisku podléhaly státní podniky, podniky zahraničního odchodu, akciové společnosti, státní peněžní ústavy apod. Odvodu z objemu mezd podléhaly vyplacené mzdové prostředky daného roku a odvodu ze zisku podléhal celkový zisk organizace.

*„Ovodu ze zisku nepodléhaly organizace podléhající důchodové dani, dani zemědělské, jakož i organizace, které prováděly odvod ze zisku na základě finančního plánu.“<sup>14</sup>*

Důchodová daň se skládala z důchodové daně a z daně z objemu mezd. Tato daň byla nově legislativně upravena zákonem č. 157/1989 Sb. a dalšími následnými novelami č. 108/1990 Sb., č. 574/1990 Sb. a č. 578/1992 Sb.

Státní podniky, které vznikly z národních výborů, bytových, spotřebních a výrobních družstev apod., byly daňovými subjekty důchodové daně. Důchodové dani byl podroben zisk z celkové činnosti. Dani z objemu mezd podléhaly mzdové prostředky vyplacené ve státních podnicích.

---

<sup>14</sup> STARÝ, M., *Dějiny daní a poplatků*, s. 198

Zemědělskou daň upravoval zákon č. 172/1988 Sb. a její následné novely č. 157/1989 Sb., č. 574/1990 Sb. a č. 578/1991 Sb. Daň z pozemků, daň z objemu mezd a daň ze zisku tvořily zemědělskou daň. Daň z pozemků platil uživatel pozemku, který mohl i nemusel být vlastníkem pozemku. I neobhospodařovaná zemědělská půda, která byla vedena v evidenci nemovitostí, podléhala zdanění. Poplatníky zemědělské daně, kterou tvořila i daň z objemu mezd a odměn, byla zemědělská družstva, státní podniky apod. Z vyplacených mzdových prostředků v zemědělských družstvech či státních podnicích v daném roce se vypočítala zemědělská daň. Třetí část zemědělské daně tvořila daň ze zisku.

Zdanění postihlo taktéž organizace, které již podléhaly dani z objemu mezd a odměn. Zisk zjištěný z účetnictví podléhal zdanění a byl základem daně ze zisku. Dnem 1. ledna 1993 vešel v platnost zákon o daních z příjmů, kterým byly zrušeny odvody, důchodová daň a zemědělská daň placená organizacemi.<sup>15</sup>

Daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti, daň z příjmů obyvatelstva a daň domovní tvořily složku daní placených občany. Daň z příjmů obyvatelstva začala platit v roce 1991, kdy došlo ke zrušení daně z příjmů občanů ze zemědělské výroby, a vztahovala se na fyzické osoby, které obdržely příjmy z tuzemských či zahraničních zdrojů. Příjmy ze zemědělské výroby byly nově začleněny do daně z příjmů obyvatelstva a zdanění se týkalo hlavně příjmů z rostlinné a živočišné výroby. Zákonem o daních z příjmů, který vešel v platnost dne 1. ledna 1993, byla zrušena daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daně z příjmů obyvatelstva.

---

<sup>15</sup> STARÝ, M., *Dějiny daní a poplatků*, s. 202

**Tabulka 1: Komparační tabulka daňového systému do konce roku 1992 a od roku 1993**

Daňový systém do konce roku 1992	Daňový systém od roku 1993
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Zákon č. 172/1952 Sb., o dani ze mzdy</li> <li>✓ Zákon č. 36/1965 Sb., o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti</li> <li>✓ Zákon č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva</li> <li>✓ Zákon č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani – daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby</li> </ul>	<p style="text-align: center;">Zákon č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů – daň z příjmů fyzických osob</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Zákon č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani – daň z objemu mezd a odměn</li> <li>✓ Zákon č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani – daň ze zisku</li> <li>✓ Zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani – důchodová daň, daň z objemu mezd</li> <li>✓ Zákon č. 156/1989 Sb., o odvodech do státního rozpočtu – odvod z objemu mezd, odvod ze zisku, odvod z odpisů základních prostředků, regulační a cenové odvody</li> </ul>	<p style="text-align: center;">Zákon č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů – daň z příjmů právnických osob</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Zákon č. 143/1961 Sb., o domovní dani z pozemků, daň ze staveb</li> <li>✓ Zákon č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani – dani z pozemků</li> <li>✓ Zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>→ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí</li> <li>→ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí</li> <li>→ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu</li> <li>✓ Zákon č. 530/1991 Sb., o dovozní dani</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>→ Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty</li> <li>→ Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřební dani – daň z uhlovodíkových paliv, maziv, lihu a lihovin, piva, vína, tabákových výrobků</li> </ul>

Zdroj: vlastní zpracování, podle Beer Werdan, P., Historický vývoj daňové soustavy, daňové reformy v České republice – část IV. (období 1989-1993), E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky.[online].[cit. 2015-03-22]. 2012. č. 10., s. 13 (PDF). ISSN: 1211-9946. Elektronický měsíčník. Dostupné z: [http://www.danovyporadce-online.eu/wp-content/uploads/2013/03/odkaz-12\\_Clanek\\_Bulletin\\_2012-10.pdf](http://www.danovyporadce-online.eu/wp-content/uploads/2013/03/odkaz-12_Clanek_Bulletin_2012-10.pdf)

### 3.2.1 Definice daně

*„Finanční teorie definuje daň jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.“<sup>16</sup>*

Stanovení všech daní a určení povinnosti jejich placení musí být uloženo jedině na základě právní normy, tedy zákona. V jistém slova smyslu jde o omezení svobody jednotlivce a této povinnosti se daňové subjekty, pakliže to zákon stanoví, nemohou vyhnout. Ovšem v souladu se zákonem existují i různé možnosti slev, úlev, osvobození apod. Jak bylo již uvedeno, daň lze uložit na základě zákona, přičemž tento požadavek vychází z ústavního pořádku České republiky, konkrétně z článku 11 odstavce 5 listiny základních práv a svobod, kde je zakotveno, že *„daně a poplatky lze ukládat na základě zákona.“<sup>17</sup>*

### 3.2.2 Třídění daní

Daně se klasifikují prostřednictvím specifických kritérií. Nejzásadnější a nejpodstatnější členění je odvozeno podle vazby daně na důchod poplatníka, tedy na přímé a nepřímé daně. U přímých daní vystupuje poplatník současně jako plátec daně, a tak je možné poplatníka, jenž bude daň platit, zcela identifikovat. Zdanění v tomto případě vychází z jeho důchodu či majetku a poplatník jej nemůže přenést na další jiný subjekt. U nepřímých daní nelze s předstihem specifikovat osobu, která finální daň uhradí. Vymezit lze výhradně osobu, která státu nepřímou daň odvede, čili plátce daně. Plátce daně neodvádí daň z vlastního důchodu, avšak přenáší ji na jiný subjekt pomocí zvýšení ceny. Poplatník, v tomto případě spotřebitel, ve skutečnosti uhradí daň v podobě zvýšení ceny v rámci své spotřeby a plátce daně odvede v konečné fázi toto navýšení formou daně finančnímu úřadu. Nepřímé daně představují fakticky daň ze spotřeby.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I. a kol., *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. s. 23

<sup>17</sup> Česko. Zákon č. 2/1993 Sb. ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky: (listina základních práv a svobod) [online]. [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/vyhledavani-aspi/?Id=40453&Section=1&IdPara=1&ParaC=2>

<sup>18</sup> Účetní pojmy: Přímé a nepřímé daně. [online]. [cit.2015-02-22]. Dostupné z:<http://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/dane/>

Ostatní důležitá klasifikace daní:

**podle objektu:** z důchodu, ze spotřeby, z majetku

**podle možnosti přesunu daňového zatížení:** přímé a nepřímé

**podle daňového určení:** státní, municipální, vyšších územněsprávních celků, svěřené

**podle použité sazby daně:** progresivní, proporcionální, regresivní

**podle charakteru veličiny, z níž se daň platí:** kapitálové, běžné

**podle vztahu k platební schopnosti poplatníka:** osobní, in rem <sup>19</sup>

### 3.3 Současný daňový systém v České republice

*„Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají.“ <sup>20</sup>*

Daňový systém každého státu využívá k zajištění svých příjmů určité množství druhů daní a též vyjadřuje různé vazby mezi dílčími daněmi.

Předpoklady kvalitního daňového systému:

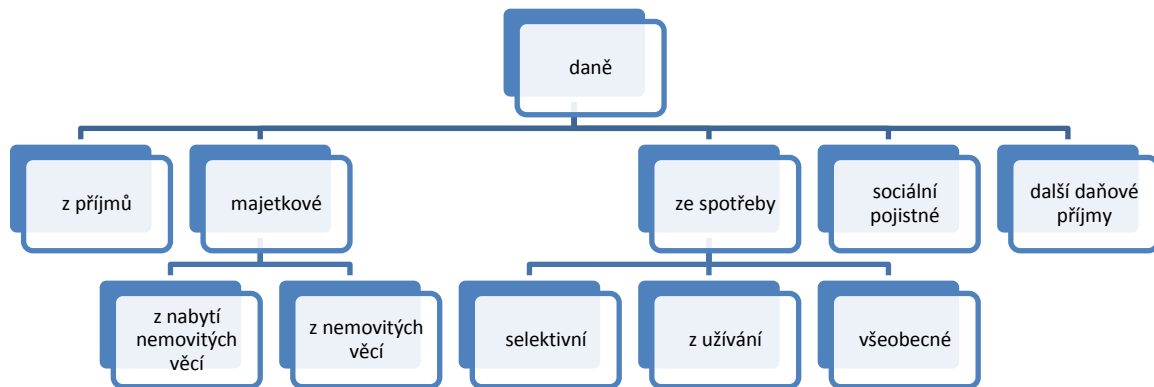
- ✓ zabezpečení dostatečného daňového výnosu
- ✓ daňová spravedlnost
- ✓ daňová efektivnost
- ✓ právní perfektnost
- ✓ jednoduchost a srozumitelnost
- ✓ transparentnost
- ✓ pružnost
- ✓ předvídatelnost

---

<sup>19</sup> KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 20-23

<sup>20</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*, s. 49

## Schéma 1: Daně daňového systému České republiky



Zdroj: vlastní zpracování, podle VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*, s. 70

Z pohledu vazby na důchod poplatníka se daně člení na přímé a nepřímé. Přímé daně souvisí s předmětem daně poplatníka a povinnost odvést daň nemůže přenést na jiný subjekt. Z předmětu poplatníka se daň vypočte a ten jí musí i v určitém termínu uhradit.

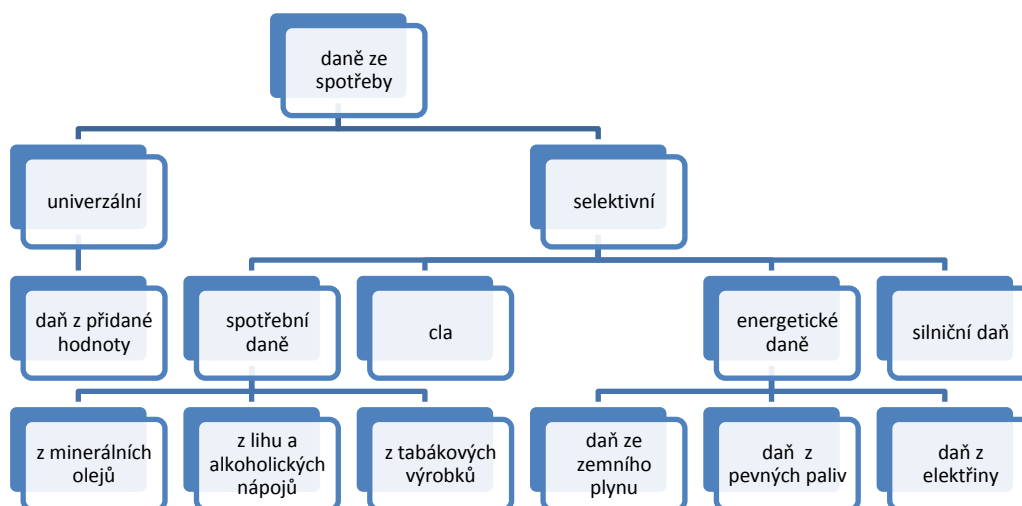
## Schéma 2: Daně přímé v České republice



Zdroj: vlastní zpracování, podle VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*, s. 57

Pro nepřímé daně je charakteristické, že subjekt, jenž daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší tuto povinnost uhradit daň na jiný subjekt v podobě zvýšení ceny. Nepřímé daně jsou rozčleněny na všeobecné a selektivní. Nepřímé daně v současném daňovém systému České republiky jsou znázorněny v následujícím schématu.

**Schéma 3: Nepřímé daně v České republice**



Zdroj: vlastní zpracování, podle VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*, s. 60

### 3.3.1 Prameny daňového práva

Právní normy, které regulují daňově právní vztahy, lze považovat za prameny daňového práva. Pramenem daňového práva dle formy je tedy například:

- ✓ ústavní pořádek České republiky
- ✓ ratifikované mezinárodní smlouvy
- ✓ přímo aplikovatelné normy komunitárního práva
- ✓ zákony
- ✓ nařízení vlády
- ✓ vyhlášky, zejména Ministerstva finanční
- ✓ normativní akty – vyhlášky obcí <sup>21</sup>

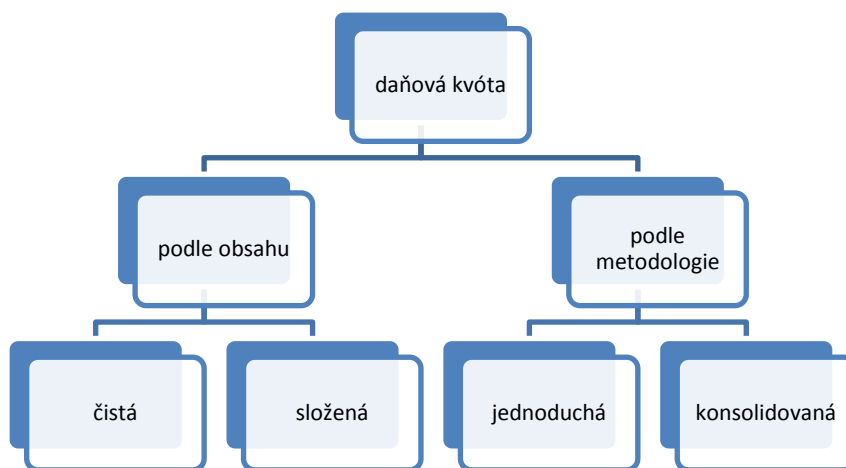
<sup>21</sup> RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I. a kol., *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. s. 48



### 3.3.2 Daňová kvóta a daňové zatížení

Daňové zatížení vyjadřuje finální úhrn všech plateb, které musí subjekt odvést státu. Daňová kvóta představuje podíl daňových výnosů k hrubému domácímu produktu v procentech a je důležitým makroekonomickým ukazatelem při mezinárodním srovnávání.

Schéma 4: Typologie daňových kvót



Zdroj: vlastní zpracování, podle VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*, s. 47

Čistá daňová kvóta zahrnuje celkový výnos daní. Složená daňová kvóta k výnosu daní obsahuje navíc i pojistné sociálního pojištění. Eurostat (statistický úřad Evropské unie) a OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) analyzují daňové zatížení v jednotlivých zemích a pravidelně poskytují souhrnné informace.

Vzorec výpočtu čisté daňové kvóty:  $\frac{\text{daňový výnos}}{\text{hrubý domácí produkt}} \times 100$

Vzorec výpočtu složené daňové kvóty:  $\frac{\text{daňový výnos} + \text{pojistné na sociální zabezpečení}}{\text{hrubý domácí produkt}} \times 100$

Primárním faktorem, který ovlivňuje výši daňové kvóty, je hrubý domácí produkt a daňový výnos, případně pojistné na sociální zabezpečení, tak jak to vyplývá ze vzorce. Významnějším ukazatelem pro mezinárodní srovnávání je složená daňová kvóta, protože má vyšší vypovídací schopnost z důvodu zahrnutí pojistného na sociální zabezpečení.

Důvody, pro které může být mezinárodní srovnávání daňového zatížení nepřesné, a zkreslující, jsou:

- ✓ existence šedé ekonomiky, na jejímž základě je podstatně podhodnocen odhad hrubého domácího produktu a tím je daňová kvóta nadhodnocena
- ✓ nezačlenění daňových výdajů, které souvisí s existencí daňových výhod vyplývajících ze zákona a daňoví poplatníci na ně mají nárok
- ✓ vládní záruky za půjčky
- ✓ vládní regulace nepřímo způsobuje zatížení subjektů, taktéž jako daň, a tím se daňová kvóta sníží
- ✓ daně placené ze sociálních dávek mohou být příčinou zkreslení<sup>22</sup>

### 3.4 Vývoj daňového řádu

Daňový proces byl zastoupen po vzniku Československé republiky v oblasti přímých daní výhradně zákonem č. 76/1927 Sb. Vyhláškou Ministerstva financí č. 162/1953 Ú.I., vydanou v roce 1953, bylo upraveno řízení ve věcech daňových a byly zavedeny společné předpisy k provedení daňových zákonů.

Vyhláška byla v platnosti až do roku 1962, kdy byla substituována vyhláškou Ministerstva financí č. 16/1992 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Z obou vyhlášek vyplývaly prováděcí předpisy k hmotněprávním daňovým zákonům.

*„V roce 1992 v souvislosti se zaváděním nové daňové soustavy a s důsledným přechodem na zásady právního státu byla přijata zákonem o správě daní a poplatků, komplexní právní úprava procesního daňového práva.“<sup>23</sup>*

S účinností od 1. ledna 1993 vešel v platnost zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl přijat Českou národní radou dne 5. května 1992. Procesní daňové právo se přijetím zákona o správě daní a poplatků vrátilo k obvyklé úpravě zákonem tak, jak tomu bylo ve vyspělých státech Evropy. V období platnosti byl zákon o správě daní a poplatků pětadesátkrát novelizován. Za existence ZSDP ovlivňovala správu daní judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

<sup>22</sup> KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 148-148

<sup>23</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: III. Reforma daňového procesu. In: [online]. [cit. 2014-09-22]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ\\_2008\\_Reforma-danoveho-procesu.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2008_Reforma-danoveho-procesu.pdf)

*„Od roku 2003, kdy začal rozhodovat Nejvyšší správní soud o kasačních stížnostech podle soudního řádu správního, začaly být pro správce daně významné jednotlivé rozsudky NSS v daňových věcech.“<sup>24</sup>*

Rozsudky krajských soudů nebo nálezy Ústavního soudu podstatně změnilы interpretace jednotlivých ustanovení ZSDP. Judikatura ovlivnila zásadním způsobem správu daní, neboť se měnil výklad dílčích ustanovení ZSDP, ačkoli formulace předmětných ustanovení zůstávalo totožné. Dílčí judikatura z Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu se stala závaznou pro samotné správce daně, ale byla i vzorem pro nově vznikající daňový předpis – daňový řád. Začátek roku 1993 byl spojen se vznikem nové úpravy soustavy daní, na jejíž správu se začal aplikovat ZSDP.

S postupem času se stal zákon nevyhovujícím a v mnoha ohledech nesrozumitelným; legislativní úprava zákona odpovídala době, ve které zákon vznikal. Nejednoznačná ustanovení ZSDP, která měla za následek více možností výkladů, se stala sporem mnoha daňových subjektů a správců daní.

Z usnesení vlády České republiky č. 592 ze dne 14. 6. 2000 vyplývá, že tehdejší vláda uložila místopředsedovi vlády a ministru financí *„vypracovat konečné znění vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů...“<sup>25</sup>*

Vláda začala s přípravou nového procesního daňového předpisu v prvním desetiletí 21. století a svojí iniciativu o nový průlomový předpis dovršila dne 19. 11. 2008, kdy byl návrh nového daňového řádu schválen. K daňovému řádu byla vypracována velmi podrobná důvodová zpráva, která byla spolu s ním Poslanecké sněmovně předložena.

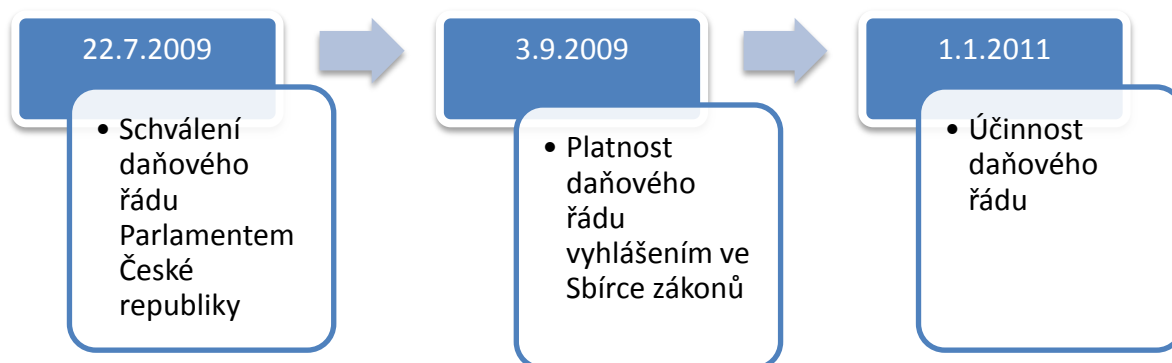
---

<sup>24</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L., *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2013*, s. 2

<sup>25</sup> ČESKO. Vláda České republiky. Usnesení vlády České republiky ze dne 14. června 2000 č. 592 k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a o změně některých dalších zákonů. In: [cit. 2014-09-22]. Dokumenty vlády - 2000-06-14. Dostupný z: [http://racek.vlada.cz/usneseni/usneseni\\_webtest.nsf/0/6567F3D0671A2774C12571B6006FEFEA](http://racek.vlada.cz/usneseni/usneseni_webtest.nsf/0/6567F3D0671A2774C12571B6006FEFEA)

„Tato snaha byla završena dne 22. 7. 2009 přijetím zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který byl rozeslán ve Sbírce zákonů a tedy platný dnem 3. září 2009, s účinností od 1. 1. 2011 ...“<sup>26</sup>

### Schéma 5: Vývoj daňového předpisu – daňového řádu



Zdroj: vlastní zpracování

## 3.5 Struktura finanční správy České republiky

Soustava územních finančních orgánů byla do 31. 12. 2012 upravena zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Prvním velkým krokem k reorganizaci české daňové správy byl vznik Generálního finančního ředitelství (GFŘ) a Specializovaného finančního úřadu (SFÚ). V souladu s novelou zákona o územních finančních orgánech vzniklo s účinností od 1. ledna 2011 GFŘ, jež představovalo celostátní zastřešující orgán daňové správy. GFŘ bylo podřízené Ministerstvu financí (MF). Do konce roku 2011 byl systém daňové správy třístupňový a tvořilo jej

- ✓ Generální finanční ředitelství (GFŘ)
- ✓ 8 finančních ředitelství (FŘ)
- ✓ 199 finančních úřadů (FÚ)

<sup>26</sup> KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., *Orientační průvodce novým daňovým řádem: po technické novele přijaté v roce 2011*, s. 5

O rok později, tj. od 1. ledna 2012, byl do struktury územních finančních orgánů začleněn nově vzniklý Specializovaný finanční úřad (SFÚ). SFÚ vznikl v souvislosti s reorganizací české daňové správy a jeho účelem byla správa velkých a specifických daňových subjektů tak, jak je tomu v dnešní době ve většině evropských států. SFÚ je podřízené GFŘ. Nově vzniklou strukturu územních finančních orgánů po 1. lednu 2012 tvořilo:

- ✓ Generální finanční ředitelství (GFŘ)
- ✓ 8 finančních ředitelství (FR)
- ✓ 199 finančních úřadů (FÚ)
- ✓ Specializovaný finanční úřad (SFÚ)

Rok 2013 byl pro českou daňovou správu rokem velkých změn v reorganizaci. S účinností od 1. ledna 2013 vešel v platnost zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, který nahradil původní zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Soustava územních finančních orgánů byla substituována orgány Finanční správy.

Nově vzniklou soustavu finanční správy tvořily od 1. ledna 2013:

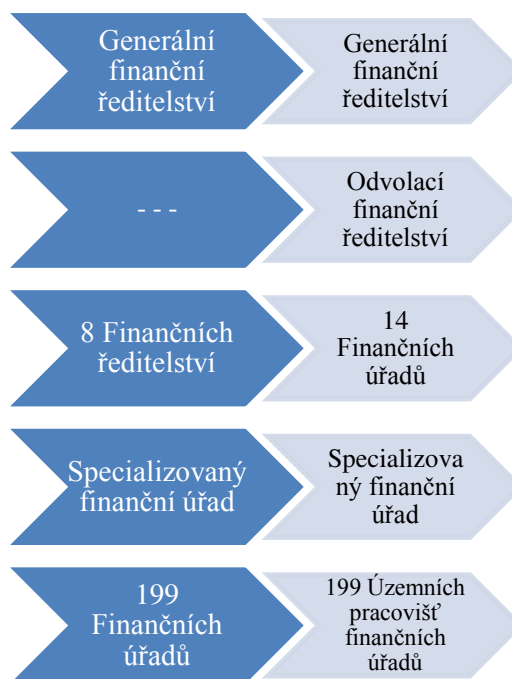
- ✓ Generální finanční ředitelství (GFŘ)
- ✓ Odvolací finanční ředitelství (OFŘ)
- ✓ 14 finančních úřadů
- ✓ Specializovaný finanční úřad (SFÚ)

Z § 1 odst. 3 nové právní úpravy o finanční správě České republiky vyplývá, že „Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí ... Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství. Finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství.“<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> § 1 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

**Schéma 6: Přehled finančních orgánů do konce roku 2012 a od roku 2013**



Zdroj: vlastní zpracování

Zavedením Odvolacího finančního ředitelství mělo být docíleno jednotné metodiky v odvolacím řízení. Původních 199 finančních úřadů bylo zredukováno na čtrnáct finančních úřadů tak, jak vyplývá z § 8 zákona o finanční správě České republiky.

Čtrnáct finančních úřadů koresponduje se správním uspořádáním České republiky, kterou tvoří čtrnáct krajů. Vzniklým čtrnácti krajským Finančním úřadům je podřízeno 199 územních pracovišť finančních úřadů vzniklých ze 199 finančních úřadů, které zanikly s účinností zákona o Finanční správě České republiky. Dnem 1. ledna 2013 nabyla účinnosti vyhláška č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Vyhláškou bylo zavedeno 167 územních pracovišť FÚ a 6 územních pracovišť SFÚ.

*„Územní pracoviště FÚ, která se nacházejí v sídlech FÚ, jsou zřízena Organizačním řádem Finanční správy České republiky, který schvaluje generální ředitel.“*<sup>28</sup>  
Pracovišť zřízených organizačním řádem vzniklo 34.

<sup>28</sup> Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. Finanční správa ČR: [online]. [cit. 2014-10-05]. 89 s. (PDF). Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2013.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf)

### 3.6 Zákon o správě daní a poplatků

Zákon o správě daní a poplatků vznikl v neblahém období, kdy se Československá federativní republika rozpadala. Česká republika vznikla k 1. 1. 1993 a současně s ní vznikla i nová daňová soustava. Do vzniku zákona o správě daní a poplatků platila na našem území vyhláška MF č. 16/1962, o řízení ve věcech daní a poplatků, která substituovala vyhlášku MF č. 162/1953 Ú.1. Platnost nové vyhlášky nastolila nejednotnost při hledání odpovědi na procesní otázky. V první řadě se vycházelo z vyhlášky MF č. 16/1962 Sb. a z vládního nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení. Nadále se subsidiárně používal zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), který nahradil vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení. Legislativní proces schvalování ZSDP se uskutečnil ještě za existence Československé federativní republiky, tedy procesní daňové předpisy byly zvláště v rukou České národní rady a Slovenské národní rady. Novým daňovým předpisem, který přijala Slovenská národní rada, se stal zákon č. 511/1992 Sb., o správě daní a poplatků a o změnách v ústave územních finančních orgánov. Nová právní úprava procesního daňového práva vznikla i zásluhou České národní rady. Česká národní rada přijala dne 5. 5. 1992 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V době vzniku byl ZSDP důležitým milníkem v historii daňového procesu u nás, ale později se znění zákona ukázalo jako terminologicky nejednotné a interpretace jednotlivých ustanovení vedla k různým výkladům.

Jak je patrné z důvodové zprávy k daňovému řádu, na původní přípravu ZSDP nebyl příliš velký časový prostor a znění ZSDP vystihuje dobu vzniku a s tím spojené společenské a politické poměry na našem území. Sporná ustanovení byla podrobena zkoumání jak Ústavním soudem, tak Nejvyšším správním soudem a jednotlivé judikáty sloužily v praxi samotným správcům daně.

Postavení správce daně nebylo v té době nijak jednoduché; byly na něj kladeny vysoké pracovní nároky na znalost jak samotného ZSDP, tak příslušné metodiky a v neposlední řadě i rozsáhlé judikatury. Judikáty posloužily později jako předloha pro vytvoření nového daňového řádu. Jako základní procesní daňový předpis a jeho šedesát čtyři novel sloužil ZSDP od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2010, kdy jej vystřídal zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Z důvodové zprávy k daňovému řádu je patrné, že ZSDP nenaplňoval cíl správy daní, tj. efektivní výběr daní a ochranu práv daňových subjektů.

*„Zvyšování efektivity výběru daní se odvíjí od zvyšování podílu skutečně vybraných daní ... a od snižování administrativní náročnosti, která se projevuje nejen snížením výdajů ze státního rozpočtu, ale také snížením zátěže pro daňové subjekty.“*<sup>29</sup>

Dnes již neexistující ZSDP se členil na osm jednotlivých částí a skládal se ze 107 paragrafů. Součástí příloh diplomové práce je podrobná struktura neexistujícího ZSDP.

### 3.7 Struktura daňového řádu

Daňový řád tvoří šest základních částí. Součástí každé části jsou hlavy, díly a oddíly. Nová právní úprava – daňový řád, obsahuje 266 paragrafů.

**Tabulka 2: Daňový řád a jeho struktura**

<b>Část první – Úvodní ustanovení (§§ 1 -9), část se skládá se ze dvou hlav.</b>
<b>Hlava I – Předmět a účel úpravy</b>
<b>Hlava II – Základní zásady správy daní</b>
<b>Část druhá – Obecná část o správě daní (§§ 10-124), část skládá se ze sedmi hlav.</b>
<b>Hlava I – Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní</b>
<b>Hlava II – Lhůty</b>
<b>Hlava III – Doručování</b>
<b>Hlava IV – Ochrana a poskytování informací</b>
<b>Hlava VI – Dokumentace</b>
<b>Hlava VII – Opravné a dozorní prostředky</b>

<sup>29</sup> Důvodová zpráva k daňovému řádu: Poslanecká sněmovna Parlamentu České Republiky. Sněmovní tisky. [online]. [cit. 2014-10-05]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>



## Daňový řád a jeho struktura - pokračování

<b>Část třetí – Zvláštní část o správě daní (§§ 125-245), část se skládá ze sedmi hlav.</b>
<b>Hlava I – Registrační řízení</b>
<b>Hlava II – Řízení o závazném posouzení</b>
<b>Hlava III – Daňové řízení</b>
<b>Hlava IV – Nalézací řízení</b>
<b>Hlava V – Placení daní</b>
<b>Hlava VI – Správa daně vybírané srážkou</b>
<b>Hlava VII – Právní nástupnictví a vztah k insolvenčnímu řízení</b>
<b>Část čtvrtá - Následky za porušení povinností při správě daní (§§ 246-254), část nemá žádnou hlavu.</b>
<b>Část pátá – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná (§§ 255-265), část nemá žádnou hlavu.</b>
<b>Část šestá – Účinnost (§§ 266), část nemá žádnou hlavu.</b>

Zdroj: vlastní zpracování

### 3.8 Nová terminologie v daňovém řádu

Časté nedorozumění a spory mezi daňovými subjekty a správci daně byly důsledkem nejednoznačné terminologie v ZSDP. Do nového procesního daňového předpisu však byla převážná část pojmů z původní právní úpravy zapracována bez významnějších změn. DŘ zavedl novou terminologii, jejímž záměrem bylo sjednotit výkladové nejasnosti.

Jedná se především o následující nové pojmy:

#### ❖ **Řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení**

Z § 1 odst. 3 DŘ vyplývá, že „základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.“<sup>30</sup> Řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení je v celém DŘ aplikováno jako tzv. legislativní zkratka.

#### ❖ **Veřejný rozpočet**

V § 2 odst. 2 DŘ je uvedeno, že „veřejným rozpočtem se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“<sup>31</sup>

#### ❖ **Vratka**

Podle § 2 odst. 1 DŘ je „předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).“<sup>32</sup> DŘ definoval vratku jako snížení příjmu veřejného rozpočtu. Charakteristickým příkladem vratky je nadměrný odpočet u daně z přidané hodnoty. Vratka je též v DŘ legislativní zkratkou.

---

<sup>30</sup> § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>31</sup> § 2 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>32</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

## ❖ **Osoby zúčastněné na správě daní**

Osoby zúčastněné na správě daní jsou zmiňovány v ustanovení § 5 odst. 3 DŘ.

*„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“*<sup>33</sup> V termínu osoby zúčastněné na správě daní jsou zahrnuty jak daňové subjekty, tak i třetí osoby.

## ❖ **Orgán veřejné moci**

Orgán veřejné moci je vymezen v § 10 odst. 1 DŘ.

*„Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“*<sup>34</sup> Orgán veřejné moci je v DŘ zahrnut jako další legislativní zkratka.

## ❖ **Úřední osoby**

Předchozí právní úprava pojmenovala osoby, pomocí kterých vykonává správce daně svoji pravomoc, jako pověřené pracovníky správce daně. Problematika osob zúčastněných na řízení byla předmětem § 7 ZSDP. DŘ zapracoval termín úřední osoby do samostatného ustanovení do § 12 odst. 1, kde je uvedeno: *„správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.“*<sup>35</sup> DŘ fakticky začlenil terminologii, kterou používá soudní řád, trestní řád a trestní zákoník.

---

<sup>33</sup> § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>34</sup> § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>35</sup> § 12 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

## ❖ Atrakce

Atrakce je v DŘ výhradně nově zavedeným institutem a v § 19 odst. 1 DŘ je uvedeno:  
*„Nadřízený správce daně může převzít místo podřízeného správce daně*

- a) jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti,*
- b) za účelem zjednání nápravy v rámci ochrany před nečinností podřízeného správce daně,*
- c) jde-li o rozhodnutí ve věci, které bude mít zásadní dopad i do řízení s jinými daňovými subjekty.“<sup>36</sup>*

## ❖ Odborný konzultant

Jde taktéž o nový institut, který byl do DŘ zaveden. Odborný konzultant je citovaný v § 31 DŘ.

*„Daňový subjekt nebo jeho zástupce si může k jednání přibrat odborného konzultanta.“<sup>37</sup>*

## ❖ Spis

ZSDP správci daně taxativně neukládal, jak detailně má spis daňového subjektu vést. DŘ problematiku vedení spisu nově upravuje v § 64 odst. 1 až 5. V odst.1 je uveden souhrn všech písemností při správě daní a *„těmito písemnostmi jsou zejména*

- a) písemnosti obsahující podání,*
- b) písemná vyhotovení rozhodnutí,*
- c) protokoly,*
- d) úřední záznamy.“<sup>38</sup>*

---

<sup>36</sup> § 19 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>37</sup> § 31 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>38</sup> § 64 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

### ❖ Nicotnost rozhodnutí

Nicotnost rozhodnutí je další z nových institutů, který DŘ upravuje v § 105. Předchozí právní úprava tento termín nepoužívala. „*Nicotné je rozhodnutí, pokud*

- a) *správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný*
- b) *trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo*
- c) *je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.“<sup>39</sup>*

### ❖ Stížnost

Institut stížnosti je uveden v § 261 DŘ a má nové samostatné ustanovení. Stížnost se podle původní právní úpravy vyřizovala v souladu s § 175 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. DŘ v zásadě vychází ze správního řádu. „*stížnost je obecným prostředkem ochrany daňových subjektů (§ 20) a dalších osob, které mají práva a povinnosti při správě daní (§ 22) proti postupu správce daně nebo nevhodnému chování úředních osob v kterékoliv procesní fázi daňového řízení.“<sup>40</sup>*

V odstavci 1 zmiňovaného ustanovení je uvedeno:

*„osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.“<sup>41</sup>*

## 3.9 Subjekty správy daní podle daňového řádu

Obsahem této kapitoly bude detailně vymezit subjekty správy daní podle daňového řádu. Specifikace subjektů správy daní je uvedena v druhé části DŘ - obecná část o správě daní v §§ 10 - 31. DŘ de facto rozděluje subjekty správy daní do dvou kategorií; do kategorie správce daně (§ 10 – 19) a do kategorie osob zúčastněných na správě daní (§ 20 – 31). V jednotlivých kapitolách o subjektech správy daní jsou charakterizována jejich práva a povinnosti, ale také jejich postavení při správě daní.

<sup>39</sup> § 105 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>40</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 1503

<sup>41</sup> § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

### 3.9.1 Správce daně

Předchozí právní úprava definovala v § 7 ZSDP skupinu subjektů pod názvem osoby zúčastněné na řízení. Za osoby zúčastněné na řízení byl považován správce daně, daňové subjekty a třetí osoby. DŘ rozčlenil termín správce daně a osoby zúčastněné na správě daní do jednotlivých ustanovení.

DŘ v § 10 odst. 1 DŘ vymezuje, že „*správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.*“<sup>42</sup>

Ve smyslu tohoto ustanovení může být správcem daně libovolný orgán veřejné moci, ale jen v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Funkci správce daně tak mohou zastávat vedle orgánů Finanční správy České republiky i jiné správní nebo státní orgány. Definice správního orgánu pramení z terminologie správního řádu a je totožná s §1 odst. 1 správního řádu.

Vymezením správního orgánu identického s terminologií ze správního řádu dali zákonodárci zřetelně najevo, že mají v úmyslu předejít výkladovým nedorozuměním a případným sporům. Správním orgánem podle § 10 odst. 2. DŘ „*...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.*“<sup>43</sup>

### 3.9.2 Úřední osoby

„*Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.*“<sup>44</sup>

Snahou zákonodárce při formování nového procesního daňového předpisu byla integrace terminologie s ostatními právními předpisy. Označení úřední osoba v DŘ je terminologicky totožná s terminologií, kterou používá soudní řád, trestní řád a trestní zákoník. DŘ je v tomto ohledu přesnější, než původní právní úprava, která vyznačovala osoby, pomocí nichž realizuje správce daně svoji pravomoc, jako pověřené pracovníky správce daně.

---

<sup>42</sup> § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>43</sup> § 10 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>44</sup> § 12 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Úřední osobou je podle § 12 odst. 2 DŘ „...zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.“<sup>45</sup>

Účelem tohoto ustanovení je přesně stanovit odpovídající osobu, která bude vykonávat správu daní. Nejobvyklejším příkladem úřední osoby může být oprávněný zaměstnanec správce daně, který je kompetentní k příslušným úkonům, tak jak mu to stanoví organizační řád Finanční správy České republiky.

Existenci oprávnění samotné úřední osoby slouží ustanovení § 12 odst. 4 DŘ, ze kterého vyplývá, že „úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem.“<sup>46</sup> Podle zmiňovaného ustanovení tak osoby zúčastněné na správě daní disponují s možností ověřit si, zda je deklarovaná úřední osoba skutečně kompetentní úřední osobou k provádění úkonů při správě daní. Na vyžádání tak úřední osoby prokazují svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem. V tomto ohledu je nutné odkázat na ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 456/2011, o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, které paralelně ukládá úředním osobám taktéž povinnost prokázat své oprávnění služebním průkazem.

„Státní zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci orgánu finanční správy, prokazuje své oprávnění k této činnosti služebním průkazem vydaným služebním orgánem.“<sup>47</sup> Vzory služebních průkazů stanovuje vyhláška Ministerstva financí, tak jak vyplývá z ustanovení § 16 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky. Konkrétně se jedná o vyhlášku č. 47/2012 Sb., o vzorech služebního průkazu zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky. Náležitosti služebního průkazu detailně stanovuje předmětná vyhláška v příloze č. 1 a 2. Pro detailní představu vzoru služebního průkazu slouží Obrázek 1 a Obrázek 2. Další inovativní možností jak ověřit, zda je úřední osoba kompetentní k provedení určitého úkonu, je vyhledání a ověření platnosti služebního průkazu příslušného pracovníka Finanční správy České republiky na webových stránkách Finanční správy.

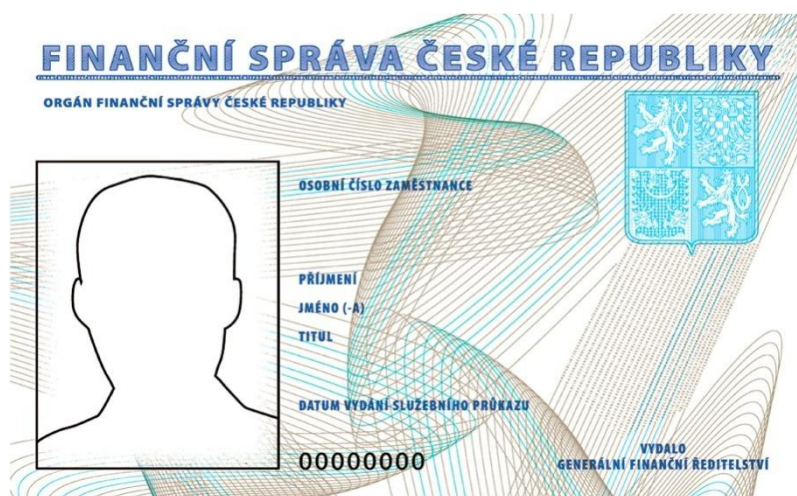
---

<sup>45</sup> § 12 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>46</sup> § 12 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>47</sup> § 16 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

**Obrázek 1: Vzor přední strany služebního průkazu**



Zdroj: ČESKO. Vyhláška č. 47/2012, o vzorech služebního průkazu zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky. [online]. [cit. 2014-11-01]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-47>

**Obrázek 2: Vzor zadní strany služebního průkazu**



Zdroj: ČESKO. Vyhláška č.47/2012, o vzorech služebního průkazu zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky. [online]. [cit. 2014-11-01]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-47>

Zda konkrétní úřední osoba je fakticky oprávněnou úřední osobou k výkonu správy daní stanovuje odstavec 4 § 12, kde je uvedeno: „o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se provede úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje“<sup>48</sup>

<sup>48</sup> § 12 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu



Ve skutečnosti předmětné ustanovení zakládá povinnost správci daně úřední osobu do její pozice formálně ustanovit a svěřit jí výkon správy daní a konkrétně v jakém rozsahu. Tato skutečnost musí být věcně zachycena v předmětném úředním záznamu, ze kterého musí být především patrné údaje o správci daně a o úřední osobě a rozsahu vykonávaných pravomocí, tj. okruhu úkonů, kterými byla tato osoba pro výkon správy daní pověřena. Předmětný rozsah kompetencí úřední osoby, tj. pověření výkonem správy daní, de facto vyplývá z obsahu interních předpisů správce daně v návaznosti na vnitřní strukturu správce daně a v neposlední řadě ze zařazení příslušného zaměstnance správce daně do určitého útvaru a pozice, tak jak to vyplývá z pracovní smlouvy zaměstnance.

### 3.9.3 Osoby zúčastněné na správě daní

#### ❖ Daňový subjekt

Daňovým subjektem je podle § 20 odst. 1 DŘ „...osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“<sup>49</sup>

DŘ ve srovnání s ZSDP není v označení pojmu daňový subjekt příliš konkrétní, používá obecnější formulaci. DŘ předpokládá, že vymezení daňového subjektu vyplývá z dílčích hmotněprávních předpisů upravující jednotlivé druhy daní.

*„Z těchto důvodů daňový řád nepřináší vlastní úplnou definici daňových subjektů, ale v rámci jejich vymezení pouze odkazuje na jednotlivé zvláštní (hmotněprávní) předpisy, které upravují vznik daňové povinnosti a zároveň též označují jeho nositele.“<sup>50</sup>*

Charakteristickým příkladem je poplatník daně z příjmů fyzických osob vymezený v § 2 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Za poplatníka daně z příjmů fyzických osob tento zákon považuje fyzické osoby. Daňový subjekt je tedy ve své podstatě nositelem daňových povinností.

---

<sup>49</sup> § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>50</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 123

*„Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.“<sup>51</sup>*

Status daňovému subjektu náleží i v případě, pokud jím být přestane, a to do doby, ve které je možné vést o jeho daňové povinnosti nalézací i platební řízení. Možným příkladem vyplývajícím z tohoto ustanovení je zrušení registrace plátcí DPH. Plátcí daně z přidané hodnoty neboli daňovému subjektu, je k 15. 1. 2014 zrušena registrace k DPH, avšak daňový subjekt je samozřejmě povinen podat přiznání k DPH do 25. 4. 2014 za uplynulé zdaňovací období.

Tato povinnost platí také v případě, kdy daňový subjekt i po zrušení registrace k DPH zjistí ve lhůtě pro stanovení daně, že jeho daňová povinnost měla být vyšší; podá tak dodatečné přiznání k DPH.<sup>52</sup>

DŘ neopomíjí ani skutečnost, kdy zvláštní právní předpisy převádí způsobilost k jednání za daňový subjekt, eventuálně za bývalý daňový subjekt, na jinou osobu, přičemž se nejedná o zástupce daňového subjektu. Jiné osoby tak mají k dispozici naprosto identická procesní práva jako daňový subjekt, tak jak je DŘ vymezil v § 20 odst. 3.

*„Osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektem, zejména správce dědictví a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.“<sup>53</sup>*

### ❖ **Třetí osoby**

Třetí osoby se taktéž jako daňové subjekty a správci daně podílí na procesu správy daní. Pochopitelně daňový subjekt i třetí osoby zaujímají ve správě daní své postavení, které je vzájemně odlišné. Oproti ZSDP, který taxativně definoval třetí osoby v § 7 odst. 2, je DŘ v jejich definici obecnější.

Třetími osobami se podle § 22 DŘ *„...rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.“<sup>54</sup>*

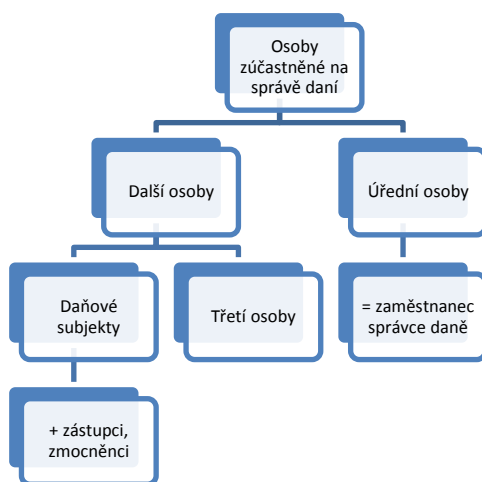
<sup>51</sup> § 20 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>52</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J., *Manuál k daňovému řádu*, s. 66

<sup>53</sup> § 20 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Za třetí osoby lze podle důvodové zprávy k DŘ považovat svědky, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka a osoby mající povinnost součinnosti při správě daní. DŘ přiznává třetím osobám práva, ale především určuje povinnosti. Nutno zmínit, že za třetí osobu jsou považovány jak fyzické osoby, tak i právnické osoby. Terminologické označení třetích osob lze obvykle nalézt i v ostatních procesních předpisech, například v občanském zákoníku, obchodním zákoníku apod.

### Schéma 7: Osoby zúčastněné na správě daní



Zdroj: vlastní zpracování, podle VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*, s. 70

#### ❖ Zástupce

„Zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je:

- ✓ zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník
- ✓ ustanovený zástupce
- ✓ zmocněnec
  
- ✓ společný zmocněnec, nebo
- ✓ společný zástupce.“<sup>55</sup>

<sup>54</sup> § 22 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>55</sup> § 25 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Nutno zdůraznit, že dílčí práva a povinnosti vznikají daňovému subjektu, nikoliv zástupci. Zástupce koná svým jménem, avšak na účet zastoupeného. V ustanoveních § 26 až § 30 daňového řádu jsou vymezeny jednotlivé formy zastupování a jejich specifika přípustná pro správu daní. Zákonný zástupce může být ustanoven pouze fyzické osobě. Zákonné zastoupení přichází v úvahu u osob, které nedosáhly zletilosti a nejsou tudíž právně způsobilé. Fyzická osoba, která již dosáhla zletilosti, může být způsobilosti k právním úkonům zbavena nebo omezena s ohledem na její duševní stav či požívání návykových látek. Nezletilé osobě může být zákonným zástupcem rodič vlastní nebo adoptivní, poručník a opatrovník. S obsahem úkonu musí souhlasit oba rodiče, neboť rodičovskou odpovědnost nesou společně, tak jak je tomu nejen v soukromoprávní oblasti, ale též i v oblasti správy daní. V situaci, kdy rodiče dítěte zemřeli, byli zbaveni rodičovské zodpovědnosti nebo jim výkon rodičovské zodpovědnosti byl pozastaven, ustanoví poručníka nezletilé osobě soud. Zcela mimořádně je nezletilé osobě ustanoven opatrovník. Opatrovnictví vychází ze situace, kdy nemůže rodič či poručník ve vztahu k určitému úkonu zaručit, že jeho jednání za nezletilou osobu bude výhradně v zájmu nezletilého. Opatrovníka ustanoví soud a vymezí pro něj rozsah práv a povinností. Osobě, která již zletilosti dosáhla, ale způsobilost k právním úkonům jí byla omezena či úplně zbavena, může být soudem taktéž ustanoven opatrovník.<sup>56</sup>

V ustanovení § 25 odst. 2 daňového řádu je řešena situace, kdy správce daně potřebuje jednat přímo s daňovým subjektem nebo ho vyzvat k vykonání některých úkonů, a to v případě, že tento daňový subjekt má ustanoveného zástupce. Správce daně přistoupí k využití tohoto práva výhradně v odůvodněných případech a následně bezodkladně vyrozumí zástupce, a to ještě před vykonáním požadovaného úkonu. V případě, že jednání s daňovým subjektem bude uskutečněno neplánovaně, čili nesnese odklad, správce daně vyrozumí zástupce ex post.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 146 - 147

<sup>57</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J., *Manuál k daňovému řádu*, s. 78

## 4 Praktická část - analýza vybraných ustanovení daňového řádu týkající se zákonných lhůt

V praktické části je provedena analýza vybraných ustanovení daňového řádu (§§ 32,33,34 a 148), včetně srovnání se zákonem daní a poplatků, doplněné judikáty a praktickými příklady. Součástí praktické části je analýza slovenské právní úpravy lhůty pro stanovení daně včetně její komparace s českou úpravou (§ 148 daňového řádu).

### 4.1 Obecná charakteristika a členění zákonných lhůt

Čas je v občanském právu významnou právní skutečností. „*důležitost času v občanském právu je dána skutečností, že veškeré právní vztahy vznikají a existují v prostoru a čase.*“<sup>58</sup> Nejinak je tomu při správě daní, kdy vztahy mezi daňovými subjekty a samotným správcem daně vznikají v určitém čase a jsou na něm závislé. Lhůty vymezují právní jistotu a stejná pravidla pro všechny subjekty správy daní. Čas se aplikuje nejčastěji jako lhůta a je pro něj typicky vymezen začátek a konec.

„Čas je právně významný jako:

- ✓ *pevně stanovený čas (datum)*
- ✓ *plynoucí čas (lhůta).*“<sup>59</sup>

Na základě praktických zkušeností lze konstatovat, že i v případě, kdy má daňový subjekt zákonem stanovenou lhůtu, plní své povinnosti většinou až na poslední chvíli, čili těsně před termínem ukončení lhůty. Objektivně je však nutné konstatovat, že s dodržáním zákonné lhůty mají časté potíže i správci daně. V tomto ohledu je třeba podotknout, že ne každá úřední osoba je v daném úkonu natolik flexibilní, aby reagovala ihned. V případě, kdy daňový subjekt například učiní podání žádosti o vrácení přeplatku, na který je podle § 155 odst. 3 DŘ lhůta pro vrácení přeplatku 30 dnů ode dne doručení žádosti, pak dále závisí na individuálním přístupu referenta, který jí může zpracovat v různém časovém rozmezí, nejdéle však před uplynutím zákonné lhůty pro vrácení přeplatku.

---

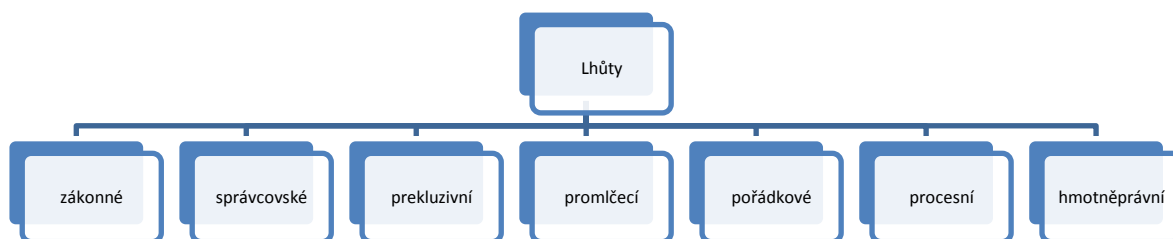
<sup>58</sup> FIALA, J., ADÁMKOVÁ, K., HURDÍK, J. a kol., *Občanské právo hmotné*, s. 55

<sup>59</sup> Tamtéž, s. 56

Je však stále vázán zákonnou lhůtou, do které musí předmětnou žádost vyřídit. Zákodárce v některých případech usměrňuje chování úředních osob pomocí slov vymezených v DŘ.

Příkladem může být ustanovení § 16 odst. 1, kde je vymezeno, že pokud dojde ke změně místní příslušnosti, správce daně **bezodkladně** postoupí část spisu. Dalším typickým příkladem, kde zákonodárce reguluje chování úředních osob, je ustanovení § 75 DŘ, které stanoví, že pokud bylo učiněno vůči správci daně podání a není-li správce daně příslušný vést v dané věci řízení, podání **neprodleně** postoupí.<sup>60</sup> Členění lhůt podle různých hledisek vyjadřuje následující schéma.

### Schéma 8: Členění lhůt



Zdroj: vlastní zpracování, podle BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 180

### ❖ Lhůta procesní a hmotněprávní

Lhůta procesní vyjadřuje lhůtu k učinění určitého úkonu v řízení, ať už správcem daně nebo osobou zúčastněnou na správě daní. Uplynutím lhůty, tedy jejich zmeškáním, nedochází k zániku práva. Tyto lhůty jsou stanoveny zcela v zájmu efektivity řízení. Povahu procesních lhůt bude mít převážná část lhůt stanovených v daňových zákonech.

<sup>60</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 180

Charakteristickým rysem procesních lhůt je, že není vyloučen návrat k jejich běhu, čímž je vyloučeno jejich zmeškání. Hmotněprávní lhůtou je třeba rozumět lhůtu k uplatnění práva, tak tedy musí být naplněna určitá událost, aby s ní právní řád mohl spojovat konkrétní hmotněprávní následky. Běh lhůty v tomto případě nelze navracet v předešlý stav, její konec je absolutní a důsledkem zmeškání lhůty dochází k zániku práva.<sup>61</sup>

#### Rozdíl mezi procesní a hmotněprávní lhůtou:

Procesní lhůta je zachována v případě splnění podmínek uvedených v ustanovení § 35 odst. 1 DŘ, tj. podáním konkrétní písemnosti u provozovatele poštovních služeb nebo například podána datová zpráva adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně. Na rozdíl od procesní lhůty, pokud má být hmotně právní lhůta zachována, musí dojít příslušná písemnost do rukou adresáta, v tomto případě do rukou úřední osoby ještě před uplynutím této lhůty.

#### ❖ **Lhůta prekluzivní (propadná)**

Se zánikem práva či určité povinnosti je pevně spjata prekluzivní, též propadná, lhůta, čili neuplatněním práva v prekluzivní lhůtě dochází k zániku práva. Existují však dva předpoklady, které musí být naplněny současně, aby právo zaniklo. Prvním předpokladem je uplynutí zákonem stanovené doby a druhým předpokladem je neuplatnění práva daňovým subjektem v této době. Splněním těchto právních skutečností tak v konečném výsledku dochází k zániku práva přímo ze zákona. Prekluzivní lhůta má tak pro daňový subjekt závažné důsledky.<sup>62</sup>

#### ❖ **Lhůty promlčecí**

Po uplynutí promlčecí lhůty právo subjektu nezaniká, ale je spojeno s jeho oslabením. Promlčecí lhůta se v DŘ nepoužívá, institut promlčení byl využíván v předchůdci DŘ, tedy v zákoně o správě daní a poplatků, a to v souvislosti s vybíráním a vymáháním daňového nedoplatku. SD měl v době existence ZSDP právo daňový nedoplatek vybrat a vymáhat.

---

<sup>61</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 180 - 181

<sup>62</sup> Tamtéž, s. 181

Naproti tomu DS , pokud daňový nedoplatek uhradil, nemohl poté vznést námitku neplatnosti.

### ❖ **Lhůty stanovené zákonem – zákonné lhůty**

Zákonné lhůty jsou právně závazné a jsou vymezeny jak v DŘ, tak i v jiném hmotněprávním předpisu, například v zákoně o daních z příjmů. Důležitým hlediskem, podle kterého lze zákonné lhůty členit, je to, pro jaké subjekty jsou stanoveny.

✓ stanovené pro daňový subjekt:

Příklad z daňového řádu: lhůta pro podání přihlášky k registraci (§ 125 DŘ), lhůta pro podání daňového přiznání (§ 136 DŘ), lhůta pro zaplacení priznané daně (§ 135 odst. 3 DŘ), lhůta pro podání dodatečného přiznání (§ 141 odst. 1 DŘ) nebo lhůta pro podání odvolání proti platebnímu výměru na daň (§ 109 odst. 4 DŘ).

✓ stanovené pro třetí osoby:

Příklad z daňového řádu: lhůta pro předání údajů kontrolním orgánem (§ 59 odst. 1 DŘ), lhůta pro uplatnění nároku na náhradu nákladů (§ 107 odst. 3 DŘ) nebo lhůta pro podání návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce (§ 179 odst. 3 a 4 DŘ).

✓ stanovené pro správce daně:

Příklad z daňového řádu: lhůta pro stanovení daně (§ 148 DŘ), lhůta pro vybrání a vymáhání daně (§ 160 DŘ), lhůta na vydání rozhodnutí o žádosti o posečkání (§ 156 odst. 2 DŘ), lhůta na vrácení vratitelného přeplatku na žádost daňového subjektu (§ 155 odst. 3 DŘ) nebo lhůta na vyřízení stížnosti (§ 261 odst. 4 DŘ).<sup>63</sup>

### ❖ **Lhůty správcovské**

Není-li lhůta stanovena zákonem, správce daně v rámci daňového řízení stanoví daňovému subjektu lhůtu ve svém rozhodnutí. Lhůtu musí správce daně stanovit ve vydaném rozhodnutí, a to v souladu s ustanovením § 101 odst. 1 DŘ, které správci daně tuto povinnost ukládá. Z pohledu SD jde o poměrně širokou pravomoc.

---

<sup>63</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L., *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2013*, s. 31



K nejtypičtějším příkladům lhůty stanovené správcem daně patří různé výzvy správce daně ke splnění povinností daňového subjektu v daňovém řízení a právě z § 101 odst. 1 DŘ vyplývá, že lhůta k plnění je podstatnou součástí, pokud musí být stanovena.

Pokud je s daňovým subjektem sepsován protokol o ústním jednání podle § 60 DŘ, ve které SD požaduje případné předložení důkazních prostředků, musí být lhůta správcem daně stanovena. Nutno zdůraznit, že nesplněním lhůty stanovené správcem daně tak právo spojené s lhůtou daňovému subjektu nezaniká. V tomto ohledu lze správcovské lhůty považovat pouze za lhůty pořádkové.

## **4.2 Lhůty podle daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků a jejich následná komparace**

### **4.3 Právní úprava lhůt vymezená daňovým řádem**

Problematika lhůt je v DŘ řešena v části druhé, hlavě II Lhůty, konkrétně v §§ 32 – 38. Ve srovnání se ZSDP byla problematika lhůt vymezena pouze sporadicky, a to v ustanovení § 14, § 21 odst. 8 a § 43 odst. 3. Je nutné poznamenat, že znění §§ 32 – 38 DŘ se dále aplikuje do dalších ustanovení DŘ, kde je nějaká lhůta vymezena. Speciální úpravu lhůt lze najít i v jiných hmotněprávních daňových zákonech, například v zákoně o daních z příjmů, který vymezuje v § 38j odst. 5 lhůtu pro podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti do dvou měsíců po uplynutí kalendářního roku a pro plátce daně, který podá vyúčtování elektronicky, prodlužuje SD lhůtu do 20. března. V různých hmotněprávních daňových zákonech lze nalézt velké množství lhůt a jejich stanovení ve vlastních právních úpravách, ze kterých však nelze dovodit jejich počítání, běh či prodloužení. V tomto ohledu lze konstatovat, že právní úpravu běhu lhůty, počítání lhůty či prodloužení lhůty lze fakticky nalézt právě pouze v ustanoveních § 32 – 38 DŘ. Je důležité zmínit, že lhůty vymezené v §§ 32 – 38 neřeší problematiku lhůt pro stanovení daně a lhůt pro placení daně. Právní úpravu těchto významných lhůt při správě daní upravuje ustanovení § 148 a § 160 DŘ.

Pokud DS zákonnou lhůtu nedodrží, neminou ho právní následky v podobě:

- ✓ ztráty práva
- ✓ uplatněním právní fikce
- ✓ vzniku sankční povinnosti

### ❖ § 32 daňového řádu - Určení lhůty k provedení úkonu

- (1) Správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud jí nestanoví zákon.
- (2) Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. Lhůtu kratší než 1 den může správce daně stanovit osobě zúčastněné na správě daní jen s jejím souhlasem.
- (3) Pokud správce daně ukládá rozhodnutím povinnost, ke které se stanovena lhůta váže, musí být v poučení tohoto rozhodnutí obsaženy i právní důsledky nedodržení této lhůty; pokud jde o lhůtu kratší než 8 dnů, musí být rovněž odůvodněna délka této lhůty, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje.<sup>64</sup>

### ❖ Komentář k ustanovení § 32 daňového řádu

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že při správě daní, respektive při daňovém řízení, je nutné rozlišovat lhůty zákonné a lhůty správcovské. Délka a běh zákonných lhůt je uložena DŘ, případné změny lze činit pouze, připouští-li to DŘ explicitně. Má-li SD v rámci daňového řízení stanovit DS lhůtu k provedení určitého úkonu, musí být splněna podmínka, že není stanovena lhůta zákonná, a v neposlední řadě musí být SD zvážena skutečnost, zda je postup stanovení lhůty potřebný. SD by měl dodržet určité mantinely a opřít své rozhodnutí o zásadní a relevantní skutečnosti podporující tento úřední akt, aby nedocházelo k porušování základních zásad a principů správy daní. Myšleno s ohledem na ustanovení § 5 odst. 2 a 3 DŘ, které SD přikazuje, aby uplatnil svou pravomoc pouze k účelům, k nimž mu byla na základě zákona svěřena a šetřil práva DS tak, aby je při plnění jejich povinností co nejméně zatěžoval. Při stanovení lhůty by měl SD v souladu se zásadou přiměřenosti zvolit ke splnění povinnosti právě takovou lhůtu, aby DS mohl v požadované lhůtě povinnost skutečně splnit.

---

<sup>64</sup> § 32 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

V obecné rovině však nelze jednoznačně vymezit termín „přiměřená lhůta“. Tato lhůta může být oběma zúčastněnými stranami (SD i DS) navzájem chápána a akceptována různě. Z ustanovení § 32 odst. 1 DŘ vyplývá, že SD stanoví lhůtu prostřednictvím rozhodnutí.

Z důvodové zprávy dále vyplývá, že „stanoví správce daně na základě odst. 1 v rámci své diskreční pravomoci přiměřenou lhůtu rozhodnutím, popř. ji určí v rámci protokolovaného jednání.“<sup>65</sup> Z ustanovení § 32 DŘ lze usoudit, že zákonodárce tak de facto nevylučuje možnost stanovení lhůty neformálně, čili bez toho, aby bylo vydáváno rozhodnutí. SD musí zároveň respektovat ustanovení § 101 odst. 1 DŘ, ze kterého vyplývá, že ukládat povinnosti a přiznávat práva stanovená zákonem lze pouze na základě rozhodnutí. Z praxe lze konstatovat, že není vyloučeno, že SD, resp. konkrétní úřední osoba, stanoví lhůtu DS neformálně, ačkoli to z dikce zákona nevyplývá. Stane se tak pravděpodobně na základě zjevné chyby ze strany DS, pro kterou nelze pokračovat v daňovém řízení. Příkladem této zřejmé skutečnosti by mohlo být chybějící potvrzení ze závislé činnosti, potvrzení o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění za konkrétní období, které je povinnou přílohou přiznání k dani z příjmů fyzických osob. SD by v tomto konkrétním případě měl postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti a přiměřenosti, čili nestanovit DS lhůtu v podobě rozhodnutí, resp. výzvy, ale zohlednit všechny dostupné možnosti a okolnosti konkrétní situace a pokud jsou na přiznání vyplněny kontaktní údaje DS, v případě jejich absence je může vyhledat ve spisovém materiálu DS, vhodným způsobem, tj. telefonicky, případně elektronickou poštou, DS kontaktuje a lhůtu tak stanoví neformálně. Pakliže by tímto opatřením nedosáhl v daňovém řízení svého cíle, přikročí ke stanovení lhůty formálním způsobem, a to v souladu s § 32 DŘ vydáním rozhodnutí. V tomto případě vydáním výzvy dle § 89 DŘ k odstranění pochybností.

Příklady ustanovení v DŘ, ve kterých je SD nucen osobě zúčastněné na správě daní lhůtu stanovit:

- ✓ § 74 odst. 1 – lhůta pro odstranění vad podání
- ✓ § 87 odst. 3 – lhůta ve výzvě k zahájení daňové kontroly
- ✓ § 89 odst. 3 – lhůta k odstranění pochybností
- ✓ § 112 odst. 2 – lhůta k doplnění vadného odvolání

<sup>65</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 183

- ✓ § 129 odst. 1 – lhůta k doplnění přihlášky k registraci
- ✓ § 164 odst. 2 – lhůta pro identifikaci nejasné platby
- ✓ § 171 odst. 1 – lhůta k úhradě nedoplatku ručitelem
- ✓ § 217 odst. 2 – lhůta k vyzvednutí věcí vyloučených ze soupisu

*„Zákon neumožňuje zkracovat či prodlužovat lhůtu v případě, že správce daně usoudí, že je to potřebné.“<sup>66</sup>*

Pro správcovské lhůty naopak platí přesně definovaná pravidla, jakmile SD lhůtu stanoví, lze ji měnit pouze za podmínek, které stanovuje DŘ v § 36. Ustanovení § 36 je specifickým ustanovením, kde je řešena problematika, za jakých podmínek lze prodloužit lhůtu, pokud je již SD lhůta stanovena. Naproti tomu nutno zdůraznit, že SD nemá oporu v DŘ, aby mohl svévolně správcovskou lhůtu zkrátit. DŘ přináší DS další limitující faktor, a to v § 32 odst. 2, který mu striktně nařizuje, aby stanovil lhůtu kratší než 8 dnů pouze výjimečně.

Ne vždy je však rozhodnutí judikatury nakloněno ve prospěch DS. Stěžovatel v ústavní stížnosti namítal, že SD mu ve vydané výzvě stanovil lhůtu pro předložení účetnictví na dobu 12 hodin a sobě stanovil lhůtu pro vrácení účetnictví lhůtu 6 měsíců a 25 dnů. Stěžovatel de facto namítal, že výzva dle § 14 odst. 1 ZSDP nespĺňovala požadavky. Finanční ředitelství se mimo jiné vyjádřilo, že téhož dne, kdy byla seznámen se zahájením kontroly daně z přidané hodnoty, předložil SD některé doklady a zároveň byla vydána předmětná výzva, ve které SD požadoval předložení účetnictví v následující den. Finanční ředitelství zastávalo názor, že požadovalo pouze to, co muselo existovat v době, kdy si stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet a lhůta tak byla dostačující.

*„K tomu zaujal Městský soud v Praze názor, podle něž se jednalo o jednoduchý a zvláště naléhavý úkon, pro jehož splnění může být dle § 14 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanovena správcem daně lhůta i kratší než je 8 dnů.“<sup>67</sup>*

<sup>66</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 185

<sup>67</sup> Usnesení Ústavního soud České republiky ze dne 5. 3. 2001, sp. zn. I. ÚS 433/99

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví po celou dobu své existence, SD požadoval po DS účetnictví, které mělo již v době výzvy existovat. Ústavní soud neshledal ve výroku Městského soudu v Praze pochybení a ústavní stížnost byla stěžovatelce odmítnuta.

Lze usoudit, že by se mělo jednat o jednoduché úkony a zvláště naléhavé, například jednoduchý úkonem by mohly být důkazní prostředky, které nemá DS ihned k dispozici, ale jsou pro něj snadno a rychle získatelné. Zákonodárce do ustanovení § 32 odst. 2 začlenil pravidla pro stanovení lhůty kratší než jeden den pravděpodobně s ohledem na to, aby SD nemohl své pravomoci v tomto ohledu zneužívat.

Dikce tohoto ustanovení SD explicitně ukládá podmínku, pokud stanoví lhůtu kratší než jeden den, musí s ní DS souhlasit. Z ustanovení § 32 DŘ však nevyplývá jednoznačná odpověď na otázku, jakou formou má být souhlas udělen. Z praxe lze říci, že lhůty stanovené správcem daně kratší než jeden den se aplikují pouze sporadicky. Část ustanovení o možnosti stanovení lhůty SD kratší než jeden den se zdá být nadbytečné, z tohoto důvodu jej zákonodárce zrušil novelou – zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů a další související zákony, s účinností od 1. 1. 2015. Z dikce tohoto ustanovení lze dovodit, že při případném sporu by měl být dokument o souhlasu doložitelný ze spisového materiálu DS, aby na základě tohoto dokumentu mohlo být případně podáno odvolání. Možnou formou by mohl být ústní, popř. telefonický souhlas, v lepším případě písemný souhlas DS ve formě protokolu o ústním jednání dle § 60 DŘ. Pokud SD vydá rozhodnutí, ve kterém stanoví lhůtu, musí být vydáno v souladu s § 101 DŘ a součástí poučení musí být uvedení právního důsledku nedodržení této lhůty a upozornění na možnost a způsob uplatnění řádného opravného prostředku. Při vydávání rozhodnutí by měl být SD obezřetný a poučení věnovat patřičnou pozornost. Ustanovení § 32 odst. 3 ukládá SD, aby náležitě odůvodnil stanovenou délku lhůty, která je kratší než 8 dnů, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje. Nedostatečným nebo chybějícím odůvodněním se SD vystavuje riziku, že vydané rozhodnutí se stane nezákonným.

## ❖ Komparace se zákonem o správě daní a poplatků

V ZSDP byla problematika lhůt řešena v ustanovení § 14, které obsahovalo čtrnáct odstavců, oproti DŘ, který obecnou úpravu lhůt rozčlenil do sedmi jednotlivých ustanovení (§ 32 - § 38).

*„Není-li lhůta pro některý úkon v daňovém řízení stanovena obecně závazným právním předpisem, určí přiměřenou lhůtu rozhodnutím správce daně.“<sup>68</sup>*

V ZSDP bylo výstižně vymezeno, že SD určí přiměřenou lhůtu. DŘ ve svém ustanovení § 32 odst. 1 již „přiměřenou lhůtu“ výslovně neuvádí. Skutečnost, že lhůta musí být přiměřená, lze současně vyvodit z § 5 DŘ, kde je zakotvena zásada přiměřenosti při správě daní.



### **Příklad č. 1: Zákonná lhůta - praktický příklad aplikovaný na § 32 daňového řádu a možnosti řešení:**

DS učiní podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 na územním pracovišti, kde je místně příslušný. Oprávněná úřední osoba při zpracování přiznání zjistí, že není DS podepsáno. Podle dikce § 74 odst. 1 DŘ, pokud má podání vady, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil ve lhůtě, kterou stanoví. Lhůta pro odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 DŘ je typickým příkladem, kdy je stanovena správcovská lhůta. SD vydá výzvu dle § 74 odst. 1 DŘ a stanoví DS 10 denní lhůtu pro odstranění vad podání, čili aby DS učinil kroky vedoucí k odstranění těchto vad. Nutno zdůraznit, že 10 denní lhůta pro odstranění vad podání začne běžet ode dne doručení výzvy. Po doručení výzvy k odstranění vad podání DS mohou v tomto ohledu vzniknout dvě varianty řešení:

První variantou bude situace, kdy DS vady podání odstraní ve stanovené 10 denní lhůtě. DS na výzvu reaguje a osobně se dostaví ke SD a daňové přiznání podepíše. Na podání DS pak SD hledí, jako kdyby bylo učiněno včas. Pokud se v tomto případě jedná o přiznání k dani z příjmů fyzických osob, které bylo původně podáno v zákonem stanovené lhůtě, přestože mělo vady podání, které byly odstraněny, na přiznání se hledí, jako by bylo učiněno řádně a včas, jak to vyplývá s ustanovení § 74 odst. 3 DŘ.

<sup>68</sup> § 14 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Druhou variantou bude situace, kdy DS vady podání ve stanovené 10 denní lhůtě neodstání. DS nereaguje na výzvu správce daně, čili podle § 74 odst. 3 DŘ se podání DS po uplynutím stanovené lhůty stane neúčinným a je na něj pohlíženo, jako by nebylo učiněno. Pokud se v tomto případě jedná o přiznání k dani z příjmů fyzických osob, lze konstatovat, že přiznání nebylo podáno. Pokud byl DS povinnen, bude nucen učinit podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob opětovně, nebo ho k podání vyzve SD. S nedodržením zákonné lhůty je pevně spjat sankční postih v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 DŘ.

### ❖ § 33 daňového řádu – Počítání času

- (1) Lhůta stanovená podle 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. Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den.
- (2) Lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.
- (3) Lhůta stanovená dobou kratší než jeden den se počítá od okamžiku, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.
- (4) Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu kratší než jeden den.<sup>69</sup>

### ❖ Komentář k ustanovení § 33 daňového řádu

Jinými slovy, v těchto ustanoveních zákonodárce vymezil pravidla pro počítání běhu lhůt. Počátek běhu lhůty konkretizuje odstavec 1 – 3 a nepochybně lze nalézt i pravidla pro posuzování jejího konce, které upravuje odstavec 1 a 3. V úvodu nutno poznamenat, že lhůta vymezená v odstavci 1 je obecným ustanovením jak pro SD, tak i pro DS. Téměř shodnou úpravu lze s menšími odlišnostmi nalézt například ve správním řádu, občanském soudním řádu nebo v soudním řádu správním.

---

<sup>69</sup> § 33 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Jako příklad lze vybrat správní řád, kde je uvedeno, že „*případně-li konec lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší příští pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou podle hodin.*“<sup>70</sup>

Formulace téměř totožná s § 33 odst. 4 DŘ. Podle ustanovení § 33 DŘ je patrné, že lhůty lze členit na lhůty stanovené na roky, lhůty stanovené na měsíce či lhůty stanovené na dny. Příkladem lhůty stanovené na roky je lhůta pro stanovení daně dle § 148 DŘ, příkladem lhůty stanovené na měsíce je lhůta pro podání daňového přiznání dle § 136 odst. 1 DŘ.

Lhůtami stanovenými na dny zákonodárce mínil kalendářní dny, v DŘ však existují výjimky, kdy je explicitně vymezeno, že se jedná o dny pracovní. Příkladem lhůty stanovené na dny je ustanovení § 250 odst. 1 DŘ, které určuje, že „*daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů,*...“<sup>71</sup> V tomto ohledu je nutné rozlišovat, že DŘ může stanovit např. lhůtu 60 dní (např. § 155 odst. 3 DŘ – pravidla pro vrácení přeplatku SD) nebo lhůtu do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (např. § 136 odst. 1 DŘ – lhůta pro podání daňového přiznání). Lhůtou 60 dní je jistě myšleno kalendářních dní a 3 měsíce jsou myšleny měsíce. Pokud by se však byla DS stanovena lhůta 2 měsíců, nelze ji ztotožňovat s lhůtou 60 dní, neboť jinými slovy řečeno, kalendářní měsíc nemá vždy jen 30 dní. DŘ používá právě formulaci měsíce, v tomto ohledu zvoleno dosti nešťastně, jelikož není rozlišeno, zda se jedná o měsíc či kalendářní měsíc. Délku lhůty vystihuje právě měsíc, oproti kalendářnímu měsíci, který „*...by měl být použit tam, kde zákon odkazuje na blíže nespecifikovaný měsíc v kalendáři.*“<sup>72</sup> Příkladem lhůty, která je v jistém slova smyslu zkreslující, je ustanovení § 136 odst. 3 DŘ, kde je vymezeno zdaňovací období, které činí 12 měsíců. Zde bezpochyby zákonodárce mínil kalendářní měsíc, zvolil však nevhodnou formulaci.

Jak již bylo řečeno, s lhůtou kratší jeden den se v praxi téměř nelze setkat, zákonodárce pravděpodobně vycházel z jiných procesních zákonů, kde jsou s lhůty kratší jednoho dne taktéž vymezeny.

<sup>70</sup> § 40 odst. 1 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu

<sup>71</sup> § 250 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>72</sup> BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 190



Není vyloučena ani možnost, že vycházel z již zmíněného usnesení ústavního soudu sp. zn. I ÚS 433/99 ze dne 5. 3. 2001, kde stěžovatelka napadala právě lhůtu kratší než den, v tomto případě šlo o lhůtu 12 hodin. V odstavci druhém je řešena lhůta stanovená podle dní, z dikce tohoto ustanovení vyplývá, že lhůta začne běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující pořádek běhu lhůty. Jinak řečeno, ve vztahu SD – DS to bude den doručení konkrétní daňové písemnosti DS, ve vztahu DS – SD to bude den, kdy bude učiněno podání SD. Konce běhu lhůty určuje odstavec první, který definuje, že lhůta končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, tedy po uplynutí určeného časového intervalu nastane konec běhu lhůty.

Naprostou zřejmou skutečností je, že každý měsíc má odlišný počet dnů, proto v případě lhůt stanovených podle měsíců by se mohl SD či DS dostat do sporné situace, protože nelze nalézt v konkrétním měsíci shodné číselné označení. Zákonodárce na spornou situaci pamatoval a v druhém odstavci zakotvil, že pokud takový den v měsíci není, případně poslední den této lhůty na jeho poslední den. Eliminoval tak případné nedorozumění a soudní spory jak ze strany SD, tak ze strany DS. Z dikce tohoto ustanovení tak jednoznačně vyplývá skutečnost, ať už se SD nebo DS týká lhůta roční, měsíční, týdenní či denní, po skončení lhůty budou oba disponovat vždy s jedním dnem navíc. S účinností DŘ, tj. od 1. 1. 2011, tuto změnu fakticky nejvíce využili samotní DS, resp. poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří téhož roku pokud měli patřičné daňové znalosti, využili této zákonné lhůty „plus jeden den“ a podali přiznání k dani z příjmů fyzických osob netradičně o jeden den déle čili 1. 4. 2011. Počátek tříměsíční lhůty totiž začal běžet dnem 1. 1. 2011. Po účinnosti DŘ musí být pro stanovení zákonné lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob brán v každém případě vždy zřetel na to, zda 31. března daného roku nepřípadně na sobotu či neděli. Pokud by poslední den lhůty připadl na sobotu, neděli či svátek, je koncem lhůty nejbližší následující pracovní den. Toto obecně platné pravidlo vyplývá z odstavce čtvrtého a je uplatnitelné jak pro DS, tak pro SD. Lze ovšem konstatovat, že drtivá většina daňové veřejnosti tuto pozitivní skutečnost ani nezaznamenala a jistě tak navštívila finanční úřad, resp. konkrétní územní pracoviště správce daně, tradičně 31. 3. Na změnu termínu pro podání daňového přiznání ale byla veřejnost upozorněna tiskovou zprávou vydanou dne 4. 2. 2011 a uveřejněnou na webových stránkách finanční správy.

V určitých ustanoveních DŘ si lze povšimnout, že ne vždy je počátek lhůty spjat se slovním spojením, že určitá lhůta je konkrétní počet dní, ale lze nalézt i specifickou úpravu pro stanovení začátku běhu lhůt. V těchto případech se pravidlo jednoho dne navíc nepoužije. Příkladem může být ustanovení §141 odst. 6 DŘ, kde je vymezeno, že lhůta „počne“ běžet, nebo ustanovení § 160 odst. 1 DŘ, kde je uvedena formulace, že lhůta pro placení daně „začne“ běžet dnem splatnosti daně. K problematice ustanovení § 33 odst. 1 DŘ vyslovil své názory JUDr. Karel Alexa CSc., které v roce 2012 publikoval v časopise Právník. Alexa detailně analyzuje znění věty první, kterou rozložil jako lhůtu, která počíná běžet dnem následujícím po „dies a quo“ (den, od kterého se počítá) a zároveň, že den předcházející počátku běhu lhůty se do lhůty nezapočítává.

Výsledkem jeho úvahy je, že den předcházející dnu počátku běhu lhůty je dies a quo, jinými slovy dies a quo se do lhůty nezapočítává. Z analýzy dále vyplývá, že není podstatný počátek lhůty, ale důležitý je její konec. Reagoval tak na první větu z předmětného ustanovení, se kterým se lze ztotožnit, neboť zákonodárce koncepci tohoto ustanovení neformuloval nijak zvlášť srozumitelně, je zkreslující a pro daňovou veřejnost zbytečně komplikovaná. Pokud tedy SD dostatečně neporozumí dikci zákona, může hledat oporu v metodických pokynech vydaných finanční správou. DS pak v tomto případě pravděpodobně osloví daňového poradce či si opatří příslušnou daňovou literaturu. Alexa pak navrhuje definovat znění věty první v § 33 odst. 1 takto: „*lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počítá běžet dnem, který následuje po dies a quo, a končí uplynutím dies ad quem, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje s dies a quo.*“<sup>73</sup> Formulace dle Alexy by zdůraznila, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty a zároveň by na den počátku běhu lhůty nebyl přikládán tak velký důraz.

## ❖ Komparace se zákonem o správě daní a poplatků

Podle DŘ lhůtám stanoveným podle týdnů, měsíců nebo let končí běh lhůty uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty.

---

<sup>73</sup> ALEXA, K. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník: teoretický časopis pro otázky státu a práva*. 2012, č. 1., s. 90. ISSN: 0231-6625. Vychází 12 x ročně.

Dnes již neexistují ZSDP zakotvil problematiku běhu lhůt do § 14 odst. 7, který obsahoval „*lhůty určené podle týdnů, měsíců nebo let končí uplynutím toho dne, který se svým jménem nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty.*“<sup>74</sup>

Nepochybně významným rozdílem mezi oběma ustanoveními je konec běhu lhůty. V DŘ běh lhůty končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Naopak v ZSDP lhůta končí uplynutím toho dne, který se svým jménem nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty. Ve své podstatě z tohoto srovnání nevyplývá nic jiného, než posun konce lhůty o jeden den, mluvíme-li o DŘ.

V souvislosti s § 14 ZSDP lze poukázat na rozsudek NSS, který dospěl k závěru „*může-li odvolatel podle § 48 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pozměňovat nebo doplňovat údaje svého odvolání do doby, než je odvolání rozhodnuto, znamená to, že do této doby musí být doplnění odvolání doručeno odvolacímu orgánu, aby se o důvodech obsažených v doplnění odvolání reálně dozvěděl a mohl se s nimi vypořádat tak, jak mu ukládá § 50 odst. 7 věta druhá téhož zákona.*“<sup>75</sup>

Ve své podstatě šlo o situaci, kdy Finanční ředitelství v Brně napadlo kasační stížností rozsudek krajského soudu, v níž vyjádřilo nesouhlas se závěrem krajského soudu, zda bylo jeho povinností zkoumat doplnění k odvolání žalobce, které neměl ještě k dispozici, ale o odvolání již bylo rozhodnuto. NSS rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, kde ve svém odůvodnění dospěl k závěru, že kasační stížnost byla opodstatněná.

Z odůvodnění dále vyplývá, že pokud lze odvolání doplňovat do doby, než je o něm rozhodnuto, tak jak to umožňovala zákonná možnost zakotvená v § 48 odst. 7 ZSDP, musí být doplnění odvolání do této doby doručeno odvolacímu orgánu tak, aby byl s obsahem doplnění odvolání seznámen a mohl se s nimi vypořádat tak, jak mu to ukládal ZSDP v § 50 odst. 7.

---

<sup>74</sup> § 14 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

<sup>75</sup> Rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2004, sp. zn. 7 Afs 13/2003-72

Nutno ještě zmínit, že v odůvodnění rozsudku NSS došel k závěru, že „...v této souvislosti nelze aplikovat § 14 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, protože se nejedná o lhůtu, ale pouze o stanovení doby, v níž může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.“<sup>76</sup>

Pakliže bylo již odvolacím orgánem o odvolání rozhodnuto a doplnění odvolání bylo k poštovní přepravě podáno den před tím, nelze odvolacímu orgánu vytknout, že se s nimi nevypořádal. Jinými slovy odvolatel lhůtu pro podání splnil, což Krajský soud označil za rozhodující, ale zároveň připustil, že doplnění odvolání nemohl v odvolacím řízení odvolací orgán reálně hodnotit. Z odůvodnění rozsudku NSS však není dále zřejmé, jak v této situaci dále postupovat, rozsudek Krajského soudu v Brně byl zrušen a vrácen k dalšímu řízení.

Další podstatná změna oproti ZDSP vyplývá z odstavce druhého, který specifikuje problematiku lhůt, které pokud připadnou na sobotu, neděli či svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

V ZSDP bylo v § 14 odst. 7 bylo formulováno, že „případně-li poslední den lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.“<sup>77</sup>

Úprava v zásadě koresponduje s DŘ, nicméně se týkala pouze lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči SD, nikoli úkonům vůči DS. Oproti DŘ, který úpravu lhůt zobecnil právě v ustanovení § 33 odst. 4 a je tak aplikovatelný jak ve vztahu k úkonům DS - SD, tak i pro vztah SD – DS.

Jinými slovy řečeno, za účinnosti ZSDP pokud měl DS například povinnost podat přiznání k dani z přidané hodnoty, které se podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období a tento 25. den vyšel na sobotu, posledním dnem lhůty pro podání přiznání bylo pondělí. Ovšem lhůta se vztahovala k úkonům vůči SD, proto musel být případný nadměrný odpočet vzniklý vyměřením vrácen DS do 30 dní od vyměření. Pokud tedy třicátý den připadl na sobotu, musel SD nadměrný odpočet vrátit nejpozději v pátek.

---

<sup>76</sup> Rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2004, sp. zn. 7 Afs 13/2003-72

<sup>77</sup> § 14 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

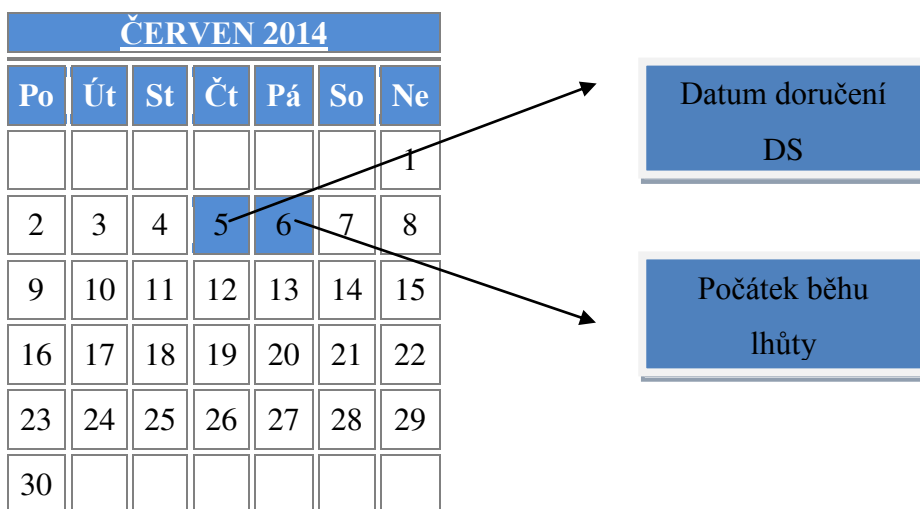


**Příklad č. 2: Řešení příkladu běhu lhůty podle daňového řádu aplikovaný na ustanovení § 33 daňového řádu:**

V následujícím příkladu bude fiktivně nastíněna situace, kdy DS obdrží od SD platební výměr, nebude souhlasit s výsledkem vyměřovacího řízení a bude chtít zaslat SD odvolání. Bude řešena situace, neboť konec lhůty připadne na státem uznaný svátek. SD vydal dne 28. 5. 2014 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013, kde vyměřil DS daň vyšší, než tvrzenou DS v daňovém přiznání. DS byl platební výměr doručen dne 5. 6. 2014. DS s vyměřenou daní nesouhlasí, existuje pro něj zákonná možnost zakotvená v § 109 odst. 4 DŘ, která jej opravňuje podat odvolání do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Dle § 33 odst. odst. 1 DŘ je dnem určující počátek lhůty den doručení DS, čili 5. 6. 2014.

Třicetidenní lhůta počíná běžet ode dne následujícího, tj. od 6. 6. 2014. Lhůta končí uplynutím třicátého dne ode dne počátku běhu lhůty tedy 5. 7. 2014. Který den je posledním možným dnem lhůty pro DS, rozhodným proto, aby bylo předmětné odvolání podáno včas? Třicátým dnem počítaje od 6. 6. 2014 je sobota 5. 7. 2014. V souladu s § 33 odst. 4 DŘ je tedy posledním možným dnem pro učinění podání odvolání DS pondělí 7. 7. 2014, z toho důvodu, že třicátým dnem lhůty je sobota a rovněž je tento den státem uznaný svátek.

**Schéma 9: Příklad na počítání běhu lhůty**



ČERVENEC 2014						
Po	Út	St	Čt	Pá	So	Ne
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30	31			

Konec běhu lhůty  
– 30. den lhůty  
(sobota, svátek)

Nová lhůta pro  
DS – nejbližší  
následující  
pracovní den

Zpracování: vlastní

### ❖ § 34 daňového řádu - Běh lhůty pro správce daně

Pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti do dne, kdy dojde k požadované součinnosti.<sup>78</sup>

### ❖ Komentář k ustanovení § 34 daňového řádu

Speciální ustanovení pro běh lhůty pro SD je zakotveno v § 34 DŘ. Je možné vyjádřit, že by mohl být návodem pro SD, který se uplatní pro lhůty v případě, že je zavázán k vydání rozhodnutí či provedení jiného úkonu. Zákonodárce běh lhůty pro správce daně nevymezil ani jedním odstavcem, pouze jedinou větou, avšak pro SD větou významnou. Původní právní úprava ZSDP takto obecné ustanovení neobsahovala, DŘ tak stanovil lhůtu samostatnou pro SD.

<sup>78</sup> § 34 zákona č. 280/2009, daňového řádu

Z hlediska členění lhůt je komentované ustanovení mimořádně důležité pro lhůty propadné, bezvýznamné však pro lhůty pořádkové, u nichž právo spojené s lhůtou DS nezaniká. Pro ilustraci lze uvést příklad z praxe:

Lhůta propadná v kontinuitě s ustanovením § 34 DŘ:

Typickým příkladem propadné, též prekluzivní, lhůty je lhůta pro stanovení daně dle § 148 DŘ. Daň lze do uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně měnit, a to na základě:

- ✓ daňového subjektu prostřednictvím dodatečného přiznání nebo podáním opravných prostředků
- ✓ z moci úřední prostřednictvím daňové kontroly či využitím dozorčích prostředků

Pokud DS těchto zákonných možností pro změnu daně nevyužije, dochází uplynutím lhůty pro stanovení daně k zániku práva, které, pokud skutečně zanikne prekluzí, nelze přiznat zpět.

Typickým příkladem lhůty pořádkové je výzva k odstranění vad podání dle § 74 odst. 1 DŘ. Učiní-li DS podání vůči SD, které nebude opatřeno jeho podpisem, SD jej k tomuto úkonu vyzve předmětnou výzvou k odstranění vad podání. Nesplní-li však DS úkon požadovaný SD, uplynutím stanovené lhůty se podání stává neúčinným. Jinými slovy, pokud podáním DS je přiznání k dani z příjmů fyzických osob a neuplynula lhůta pro stanovení daně, může tak DS učinit nové podání. Právo DS nezaniklo, avšak vyplyne pro něj riziko sankčního postihu v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně.

Ustanovení lze pojmenovat pravidlem pro stavění lhůty pro správce daně a vyplývá z něj, že den počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správcem daně je fakticky pevně spjat s okamžikem učinění podání osobou zúčastněnou na správě daní; běh lhůty se staví vydáním rozhodnutí, ve kterém SD vyzve DS k součinnosti, a to až do dne, než DS požadovanou součinnost vůči správci daně uskuteční. Konec běhu lhůty pro SD nastane okamžikem splnění požadované součinnosti a od tohoto okamžiku začne SD běžet zbývající část lhůty, která v okamžiku zastavení jejího běhu zbývala do jejího konečného uplynutí.

Nutno dodat, že za den poskytnutí součinnosti vůči SD nelze považovat podání DS k poštovní přepravě, ale konkrétní podání musí hmatatelně dojít SD; jinak řečeno, podatelna územního pracoviště správce daně přijatou poštovní zásilku či osobní podání DS opatří úředním razítkem. Poskytnutím součinnosti DS začne SD běžet zbývající část lhůty, ve které musí podání učiněné DS vyřídit. V komentovaném ustanovení lze spatřovat právní jistotu pro SD v situaci, kdy zákonná lhůta SD je přerušena z důvodu různých vad podání ze strany DS. Její další běh je závislý na době, za kterou DS součinnost učiní. Smyslem ustanovení je, aby ve vzniklém mezidobí DS záměrně neprodlužoval zpětnou součinnost vůči SD a tím tak fakticky krátil lhůtu pro SD pro vyřízení podání DS. Ne každé osobě zúčastněné na správě daní bude záležet, aby bylo rozhodnutí SD vydáno co nejrychleji, tedy může součinnost vůči SD záměrně prodlužovat. Například v souvislosti s výzvou vydanou pro svědka za účelem svědecké výpovědi nelze vyloučit účelnou nečinnost vůči SD, jelikož se tak děje v zájmu DS nikoli svědka. Naproti tomu, pokud DS učiní podání, konkrétně například žádost o vrácení přeplatku, která nebude opatřena podpisem DS, vyzve jej SD dle § 74 odst. 1 DŘ k podpisu, čili k požadované součinnosti. V tomto ohledu lze konstatovat, že DS nebude z logiky věci součinnost oddalovat, jelikož se jedná o přeplatek, resp. o plnění ve prospěch DS. Nelze však pravidlo zakotvené ustanovení § 34 DŘ zneužívat SD ve svůj prospěch, byla by tak porušena zásada rychlosti a přiměřenosti. Téměř v naprosté většině SD ve smyslu tohoto pravidla, tedy pokud vyzve osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, bude uplatňovat výzvy vyplývající z DŘ.

SD by měl v souladu s § 7 odst. 1 DŘ postupovat bez zbytečných průtahů. SD při vyřizování podání DS postupuje podle zákonných lhůt, pokud daňové normy taxativně lhůty nevymezují, postupuje SD při vyřízení těchto podání DS podle pokynu č. MF – 4 o stanovení lhůt při správě daní, účinným od 1. 9. 2014. Součástí příloh diplomové práce je zmiňovaný pokyn č. MF – 4.

#### Příklady výzev dle DŘ v kontinuitě s § 34 DŘ:

- ✓ § 74 výzva k odstranění vad podání
- ✓ § 89 výzva k odstranění pochybností
- ✓ § 112 výzva k doplnění náležitostí podaného odvolání
- ✓ § 145 výzva k podání řádného daňového tvrzení
- ✓ § 171 výzva ručiteli k úhradě nedoplatku



## ❖ Komparace se zákonem o správě daní a poplatků

Instrument v podobě běhu lhůty, resp. stavění lhůty pro SD, nebyl v původní úpravě ZSDP samostatně vymezen. Přerušení běhu lhůty pro úkony ze strany SD v ZSDP fakticky existovalo, ne však v obecné formě, kterou stanovil DŘ v § 34. Zcela nesystematicky bylo vymezeno pouze v ustanovení § 21 odst. 8 (výzva k odstranění vad podání) a § 43 odst. 3 (výzva k odstranění pochybností – vytýkácí řízení), ustanovení dnes korespondující s § 74 odst. 1 DŘ (výzva k odstranění vad podání) a § 89 (výzva k odstranění pochybností – postup k odstranění pochybností). Z obou zmíněných případů (§ 21 odst. 8 a § 43 odst. 3) však vyplývala skutečnost, že v ZSDP se oproti DŘ běh lhůty těmito vydanými výzvami pro SD nikoli stavěl, ale přerušil. Za účinnosti ZSDP to v praxi znamenalo, že pokud SD vydal zmíněnou výzvu, běh lhůty se pro SD přerušil a počala pro něj běžet zcela nová lhůta ode dne, kdy byla předmětná výzva ze strany DS splněna. Naopak nová úprava dle DŘ běh lhůty pro správce daně pouze staví, nikoli přerušuje. SD musí být v tomto ohledu poměrně důsledný, neboť s účinností DŘ se pak jeho lhůta reálně zkrátila. Reakcí DS na výzvu, resp. součinností vůči SD, tak nezačne běžet lhůta zcela nová, tak jak tomu bylo za ZSDP, ale součinností se obnoví pouze její běh, tj. dobíhá její zbylá část. Na rozdíl od ZSDP, kdy SD mohl vydání výzvy odsunout až na poslední možný den lhůty, nyní musí být důsledný a nenechat součinnost až na poslední chvíli.

Jakmile DS poskytne součinnost, tímto okamžikem je SD k vyřízení dané věci časově limitován, neboť mu zbývá ta část lhůty, která mu v den vydání výzvy zbývala do lhůty původní. V této úpravě lze spatřovat zásadu rychlosti, ze které zákonodárce pravděpodobně vycházel a jejímž cílem je, aby SD postupoval bez zbytečných průtahů.

Z praxe lze však říci, že podání učiněná elektronickým způsobem vůči SD nejsou v dnešní době nijak ojedinělá a jejich počet každoročně narůstá. Mylnou informací je však, že pokud DS elektronické podání vůči SD takto učiní, není zatím technicky možné, aby k ní měl SD, resp. konkrétní úřední osoba, okamžitý přístup. Pokud DS učiní elektronické podání pro SD, nelze komunikaci porovnávat například s elektronickou poštou (e-mailem). SD podání od DS neuvidí okamžitě. Dochází tak k faktickému zkrácení lhůty pro SD, neboť podání učiněné vůči DS má k dispozici nejdříve za jeden až dva dny.

V souvislosti s problematikou běhu lhůty pro SD lze citovat rozsudek NSS, který došel k závěru, že „žádost o mezinárodní pomoc podle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, je samotným, na daňové kontrole nezávislým procesem, jehož cílem je získat informace, odstranit nejasnosti či pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za součinnosti s daňovým orgánem jiného státu.“<sup>79</sup>

Žalovaný, v tomto případě Finanční ředitelství v Hradci Králové, podalo kasační stížnost z důvodu neztotožnění se se závěrem krajského soudu o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 ZSDP. Finanční ředitelství uvedlo, že SD zahájil daňovou kontrolu dne 2. 5. 2002 a dne 7. 11. 2005 odeslal žádost o mezinárodní pomoci při správě daní, která byla zaslána do Německa. SD upozornil DS na existenci probíhajícího řízení se zahraniční daňovou správou, které nebylo v době uzavření daňové kontroly ukončené, a případné výsledky mohly změnit kontrolovanou daň. SD a taktéž i Finanční ředitelství jako odvolací orgán zastávalo názor, že úkon učiněný vůči zahraniční finanční správě zapříčinil protržení běhu lhůty pro vyměření daně, která by skončila až 31. 12. 2008. Finanční ředitelství nesouhlasilo s názorem krajského soudu, který ve svém závěru uvedl, že úkon, resp. žádost, o mezinárodní pomoc při správě daní je úkon provedený jako součást daňové kontroly, tudíž běh lhůty pro vyměření daně nepřetrhuje. SD proto daňovou kontrolu ukončil dne 7. 11. 2005 projednáním zprávy o kontrole, z důvodu končící lhůty k vyměření daně a nevyčkával na odpověď zahraniční daňové správy, z toho důvodu, aby se žádost o mezinárodní pomoc při správě daní nestala opravdu úkonem tvořící součást daňové kontroly.

Finanční ředitelství zastávalo názor, že žádost i odpověď musí být posouzena komplexně. Odpověď zahraničního správce daně však SD obdržel 3. 4. 2007. Finanční ředitelství dále uvedlo, že žádost o mezinárodní spolupráci byla vedena nezávisle na daňové kontrole, a tak rozhodnutí o obnově řízení ze dne 27. 7. 2007 bylo vydáno ještě před uplynutím lhůty pro vyměření daně. Vzhledem k výsledkům, vyplývajícím z odpovědi zahraničního SD, nařídil dne 28. 5. 2007 SD z moci úřední obnovu řízení dle § 55 ZSDP. SD vydal dne 27. 7. 2007 rozhodnutí o obnově řízení a de facto tak DS seznámil s výsledky zahraniční daňové správy.

---

<sup>79</sup> Rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 71/2009-48

DS se proti rozhodnutí o obnově řízení odvolal a dne 12. 9. 2007 bylo odvolání Finančním ředitelstvím zamítnuto s odůvodněním, že obnova řízení nebyla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty s ohledem na to, že úkonem přerušující běh prekluzivní lhůty je považována žádost o mezinárodní pomoc při správě daní. DS podal žalobu ke Krajskému soudu, kde vyjádřil nesouhlas s rozhodnutím Finančního ředitelství, že k obnově řízení došlo před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Krajský soud rozhodl ve prospěch DS a Finanční ředitelství podalo následně kasační stížnost. V souladu s § 47 odst. 1 ZSDP daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Naproti tomu, dle § 47 odst. 2 ZSDP, pokud před uplynutím lhůty byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl DS o tomto úkonu zpraven. Krajský soud ve svém rozhodnutí sice ztotožnil s názorem Finančního ředitelství, že žádost o mezinárodní pomoc při správě daní byla úkonem přerušujícím běh lhůty, ovšem jen za podmínky, že úkon byl učiněn mimo daňovou kontrolu, což se v tomto případě nestalo. Krajský soud poukázal na rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, ze kterého vyplývalo, že za úkon směřujícím k vyměření daně je považována daňová kontrola jako celek a pokud je učiněno mezinárodní dožádání v průběhu daňové kontroly, není to úkon, který lhůtu prodlouží.

NSS se názorem Krajského soudu ztotožnil, nepřisvědčil mu však v tom, že přerušení běhu lhůty dojde pouze u žádostí o mezinárodní pomoc při správě daní, které jsou vykonány mimo daňovou kontrolu. Podle zmiňovaného rozsudku představuje daňová kontrola soubor dílčích úkonů, což institut mezinárodní pomoci nesplňuje. Žádost o mezinárodní pomoc je považována za samostatný, na daňové kontrole nezávislý, proces a není tak výhradně vázána na uskutečnění daňové kontroly.


NSS ve svém závěru judikoval, že žádost o mezinárodní pomoc při správě daní je skutečně úkonem, přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP, pokud s tímto úkonem byl srozuměn před uplynutím lhůty pro vyměření daně DS. „*Správce daně může tohoto institutu využít v průběhu daňové kontroly i mimo daňovou kontrolu, např. v průběhu vytykácího či odvolacího řízení atd.*“<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> Rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 71/2009-48

NSS rozsudek uzavřel, že Krajský soud pochybil a rozsudek mu vrátil dalšímu řízení. NSS tak námitky Finančního ředitelství shledal důvodnými.

Rozbor běhu lhůty SD za účinnosti ZSDP a DŘ bude demonstrován v následujícím příkladu.



**Příklad č. 3: Řešení příkladu běhu lhůty aplikovaný na ustanovení § 34 daňového řádu ve srovnání s ustanovením § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků:**

DS podá dne 31. 1. 2014 přiznání k dani silniční za zdaňovací období 2013. Daň tvrzená DS se odchyluje od daně stanovené SD, proto SD vydá dne 20. 2. 2014 v souladu s § 147 DŘ platební výměr na daň silniční, kde stanovuje DS daň nižší, čili DS vznikne přeplatek. Platební výměr je DS doručen dne 27. 2. 2014 a následně DS podá dne 3. 3. 2014 žádost o vrácení přeplatku na dani silniční. SD musí vrátit přeplatek do 30 dnů, tak jak mu to ukládá § 155 odst. 3 DŘ, tj. do 2. 4. 2014. Žádost o vrácení přeplatku není opatřena podpisem oprávněné osoby, tudíž SD vydá 10. 3. 2014 výzvu dle § 74 odst. 1 DŘ. Výzva byla DS doručena dne 19. 3. 2014. DS se dne 24. 3. 2014 osobně dostaví ke SD a předmětnou žádost podepíše, čili odstraní vady podání.

**Běh lhůty pro SD za účinnosti § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků (platnost do 31.12.2010):**

Běh lhůty se vydanou výzvou přeruší, nová lhůta počne běžet až ode dne, kdy DS podanou žádost podepíše (odstraní vady).

DS žádost podepsal dne 24. 3. 2014, nutno připočítat nových 30 dní pro vrácení přeplatku, nelze však započítat den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty, tj. lhůta počne běžet od 25. 3. 2014. Konečný termín pro vrácení přeplatku SD za účinnosti ZSDP byl 23. 4. 2014.

**Běh lhůty pro SD za účinnosti § 34 daňového řádu (platnost od 1.1.2011):**

Běh lhůty pro SD vychází z obecného pravidla vymezeného v § 34 DŘ, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým SD vyzývá DS k součinnosti, do dne, kdy dojde k požadované součinnosti.

Celková lhůta pro vrácení přeplatku DS běží od podání žádosti tj. od 3. 3. 2014, nutno připočítat 30 dní, výsledná lhůta 2. 4. 2014. Lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty, tak jak upravuje § 33 odst. 2 DŘ, tj. 30 denní lhůta počne běžet od 4. 3. 2014. Den odstranění vady podání byl 24. 3. 2014 a výzva vydána dne 10. 3. 2014. Nutno odečíst 24. 3. – 10. 3. včetně. Konečný termín pro vrácení přeplatku SD za účinnosti DŘ byl 2. 4. 2014 + 15 dnů, tj. 17. 4. 2014.

### ❖ § 148 daňového řádu - Lhůta pro stanovení daně

- (1) 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.
- (2) Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k
  - a) Podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
  - b) Oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
  - c) Zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
  - d) Oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
  - e) Oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.
- (3) Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
- (4) Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu
  - a) Řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,
  - b) Řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,
  - c) Od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav,

- d) Od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení, nebo
  - e) Ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení o mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
- (5) Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
  - (6) V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.
  - (7) Pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.<sup>81</sup>

### ❖ Komentář k ustanovení § 148 daňového řádu

Do uplynutí lhůty pro stanovení daně lze zákonnými instrumenty do poslední chvíle měnit poslední známou daň jak iniciativou DS, tak SD z moci úřední. Lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní, po jejím uplynutí dochází s definitivní platností k zániku práva, které vlivem prekluze nelze již přiznat zpět, respektive zaniká pravomoc SD daň stanovit.

Po uplynutí této lhůty se poslední známá daň DS stává neměnnou a neovlivní jí ani později zjištěné skutečnosti směřující v neprospěch DS. Daň musí být SD do uplynutí lhůty pro stanovení daně stanovena pravomocně. Lhůta pro stanovení daně by měla vytvářet jednoznačný mantinel jak pro SD, tak pro DS, který by měl zaručit oběma stranám právní jistotu v podobě jednoznačně vymezeného časového prostoru. Příkladem instrumentu, kterým může SD z moci úřední ve lhůtě pro stanovení daně změnit poslední známou daň, je daňová kontrola či uplatnění dozorčích prostředků.

---

<sup>81</sup> § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Naproti tomu z podnětu DS lze využít instrument sloužící ke změně poslední známé daně, kterým je dodatečné daňové tvrzení podané jak na daň vyšší, tak na daň nižší. V odstavci jedna komentovaného ustanovení je řešena problematika základní délky lhůty pro stanovení daně. Skutečnost, že lhůtu pro stanovení daně nelze ani prodloužit, ani navrátit v předešlý stav, nevyplývá explicitně z odstavce jedna, ale z § 36 odst. 5 a 37 odst. 4 DŘ, neboť zákon s prekluzivní lhůtou pro stanovení daně spojuje zánik práva. Navzdory nové právní úpravě zůstala lhůta pro stanovení daně totožná s předchozí právní úpravou. Novou rozhodnou skutečností je okamžik, od něhož se běh lhůty odvíjí. V odstavci jedna je zakotveno, že lhůta počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. SD skutečně nemůže stanovit daň mimo lhůtu pro stanovení daně, stejně tak SD počne běžet lhůta tehdy, až vznikne pravomoc daň vyměřit. Jinými slovy řečeno, pokud DS podá přiznání k dani z příjmů fyzických osob dne 20. 3. 2014 a lhůta pro podání tohoto přiznání uplyne dnem 1. 4. 2014, vznikne SD pravomoc stanovit daň až po 1. 4. 2014, nikoliv dříve.

Z praktických zkušeností lze konstatovat, že nelze stanovit daň dříve, než vznikne SD pravomoc, neboť mu to z technického pohledu (funkčního hlediska) neumožňuje jeho informační daňový software ADIS (automatizovaný daňový informační systém).

Odstavec jedna komentovaného ustanovení má však specificky definován počátek běhu lhůty, který se odlišuje od obecné úpravy zakotvené v § 33 DŘ. V obecné rovině stanovuje § 33 DŘ pravidlo pro počítání běhu lhůty, podle něhož lhůta počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.

V § 148 odst. 1 je explicitně uvedeno, že lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení, neuplatní se tedy obecné pravidlo pro počítání běhu lhůty podle let s posunem o jeden den, které vychází z § 33 DŘ.

Z daňové praxe lze poukázat na obecné ustanovení § 33 DŘ uplatněné v návaznosti na § 136 DŘ. Z dikce § 136 odst. 1 vyplývá, že „*daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*“<sup>82</sup>

Charakteristickým příkladem je lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Například za zdaňovací období roku 2013 posledním dnem lhůty pro podání tohoto přiznání byl 1. 4. 2014. Aplikací § 33 DŘ byl skutečností určující počátek lhůty 31. 12. 2013 a lhůta počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, čili následujícím dnem tj. 1. 1. 2014. Lhůta pro podání výše uvedeného přiznání končí dnem, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, tedy 1. 4. 2014. V návaznosti na § 148 odst. 1 DŘ lze dále určit prekluzivní lhůtu. Pakliže DS je povinen podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období do 1. 4. 2014, tímto dnem již počíná běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně a končí dnem 1. 4. 2017. Konec lhůty však není pracovní den, nýbrž sobota, proto se aplikuje obecné pravidlo vymezené v § 33 odst. 4 DŘ, pokud poslední den lhůty připadne na sobotu, neděli či svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den, tj. 3. 4. 2017. Z dikce ustanovení § 148 odst. 1 DŘ lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Počátek lhůty je fakticky spojen s posledním dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení. Lhůta pro stanovení daně nevymezuje jednoznačně definovaný časový prostor, de facto bylo zjištěno, že z ustanovení nelze určit její začátek. Nelze jednoznačně odpovědět na otázku, kterým dnem tato lhůta uplynula.

Z komentovaného ustanovení lze vyvodit dva závěry v kontextu se dnem uplynutí lhůty pro podání řádného tvrzení. Prvním možným názorem je skutečnost, že lhůta uplynula samotným posledním dnem pro podání řádného daňového tvrzení. Lze však z ustanovení vyvodit i druhý názor a to ten, že posledním dnem pro podání řádného daňového tvrzení nemohla ještě lhůta uplynout, neboť je zcela logické, že den má 24 hodin, čili poslední den lhůty pro podání řádného tvrzení běží do 24.00 hodin, lhůta je tedy otevřená a nemůže tedy v tento den uplynout.

---

<sup>82</sup> § 136 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu



Z praktických zkušeností lze konstatovat, že pokud DS podá v poslední den lhůty pro podání řádného tvrzení přiznání k dani z příjmů fyzických osob například ve 23.30 hodin, z pohledu SD je přiznání podáno včas a lhůta pro stanovení daně nemůže počnout běžet, neboť lhůta pro podání řádného daňového přiznání neuplynula. Nutno poznamenat, že se tak děje pouze za předpokladu, že je DS podání přiznání učiněno elektronickou formou, nikoli osobně u SD, který má v podatelně omezené úřední hodiny.

Nicméně počátek lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 DŘ je SD aplikován a počne běžet vždy samotným posledním dnem pro podání řádného přiznání, v případě přiznání k dani z příjmů například dnem 1. 4. 2014, bez kdy bylo daňové tvrzení podáno.

Uvedené nejasnosti by do budoucna mohly mít výrazné negativní následky jak pro DS, tak i pro SD. Vzhledem ke skutečnosti, že počty elektronických podání každým rokem zvyšují, zjištěné nedostatky by mohly být námětem soudních sporů. Lze vyvodit závěr, že § 148 odst. 1 DŘ není speciálním ustanovením pro počítání lhůty při stanovení daně, ale počítání lhůty by pro zmíněné ustanovení mělo vycházet z § 33 DŘ, který stanovuje obecná pravidla pro počítání času. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, tak jak vymezuje § 148 odst. 1 DŘ. Pokud by se aplikovalo obecné pravidlo z § 33 odst. 1 DŘ, pak lhůta počíná běžet dnem, který následuje pod dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Pokud je tedy například den pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob dnem určujícím skutečnost počátku běhu lhůty (1. 4.), tak následujícím dnem by byl 2. 4., který by představoval první den prekluzivní lhůty.

V § 148 odst. 2 DŘ jsou taxativně vymezeny úkony, jenž prodlouží běh základní tříleté prekluzivní lhůty o jeden rok, jak ze strany DS, tak ze strany SD. V těchto určitých případech tak zákonodárce myslel na dostatečný časový prostor pro obě zúčastněné strany s ohledem na správnost stanovení daně. Podle dikce odstavce 2 musí však k vymezeným úkonům dojít v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty.

Dojde-li ke konkrétním úkonům v dřívějším období běhu lhůty, tedy více jak dvanáct měsíců před koncem lhůty, nemají na běh lhůty v žádném případě vliv. Podle odstavce 2 písm. a) je úkonem, který může prodloužit lhůtu o jeden rok, podání dodatečného daňového tvrzení na daň vyšší či nižší. Ve smyslu toho ustanovení je tímto úkonem rovněž vydaná a následně doručená výzva SD k podání dodatečného daňového tvrzení, podmínkou je však skutečnost, že existuje předpoklad doměření daně. V souvislosti s doměřovacím řízením zákonodárce vymezil dostatečný časový prostor pro SD, pokud je podáno DS dodatečné daňové tvrzení.

Pravomoc SD však nelze zneužívat a účelově prodlužovat lhůtu. Pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení k doměření daně z moci úřední je nutné naplnit podmínku,

*„pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“<sup>83</sup>*

SD musí výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení vydat s určitým předstihem, skutečnost, že lhůta je prodloužena, závisí především na doručení DS ještě v původní délce lhůty. Praxe však hovoří výslovně ve prospěch DS, protože leckterý SD s nastávajícím koncem roku, resp. blížícím se koncem prekluzivní lhůty pro stanovení daně, pokud jsou mu známy důkazy vedoucí k doměření daně, nechává přesto úkon vydání výzvy právě na poslední chvíli, tj. na konec roku a tím vzniká riziko, že výzva nebude doručena DS v původní lhůtě. V případě doručení výzvy DS po lhůtě pro stanovení daně nebude mít výzva vliv na běh lhůty pro stanovení daně, čili běh lhůty nebude prodloužen o jeden rok. Jiným úkonem, kterým je možné prodloužit lhůtu pro stanovení daně, je oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

Oznámením je myšlen platební výměr nebo dodatečný platební výměr vydaný v souladu s § 147 odst. 1 DŘ. Pokud je platební výměr SD vydán, DS má právo se proti rozhodnutí SD odvolat, a to v souladu s § 109 DŘ. Případným odvolacím řízením ze strany DS je tak SD zaručen dostatečný časový prostor pro pravomocné stanovení daně. V souladu s § 113 odst. 3 DŘ, pokud SD o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání odvolacímu orgánu, tj. Odvolacímu finančnímu ředitelství.

---

<sup>83</sup> § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Dalším úkonem, jenž prodlouží lhůtu pro stanovení daně o jeden rok, je zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku. V tomto smyslu se jedná o návrh na povolení obnovy řízení v souladu s § 108 odst. 1 písm. b) DŘ, nařízení obnovy v souladu s § 108 odst. 1 písm. c) DŘ a nařízení přezkoumání rozhodnutí v souladu s § 121 DŘ. Nutno zdůraznit, že se jedná o dozorčí prostředky aplikované ze strany SD.

V odstavci 2 písm. d) je vymezen další úkon, který způsobí prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Bude jím oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, čili doručení rozhodnutí o odvolání, doručení konečného rozhodnutí v obnoveném řízení z podnětu DS, doručení rozhodnutí z obnoveného řízení ze strany SD a doručení rozhodnutí vydaném v přezkumném řízení. Poslední úkon, který běh lhůty pro stanovení daně prodlouží o jeden rok, vyplývá z odstavce 2 písm. e).

Účinek přerušení nastane doručením rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně DS, jenž je vydané v souladu s § 105 DŘ. Pokud SD vydá rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, hledí se na něj, jako by neexistovalo od samého začátku, resp. jako by nebylo vůbec vydáno. Instrumentem nicotnosti je lhůta pro stanovení daně prodloužena o jeden rok a SD má tak k dispozici dostatečný časový prostor, aby vydal nové „bezzvadné“ rozhodnutí o stanovení daně.

Z praktických zkušeností lze konstatovat, že vydávání rozhodnutí, která jsou prohlášena za nicotná, jsou aplikována SD zcela ve výjimečném případě. Běh lhůty pro stanovení daně přeruší daňová kontrola, podání řádného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení, tak je stanoveno v § 148 odst. 3 DŘ.

V souvislosti se zahájením daňové kontroly nutno odkázat na ustanovení § 87 odst. 6 DŘ, „*neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.*“<sup>84</sup> SD ve výzvě stanoví DS lhůtu, ve které musí DS sdělit den a hodinu, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly.

*„Marným uplynutím lhůtu stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3.“*<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

<sup>85</sup> § 87 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Zcela nová tříletá lhůta pro stanovení daně počne běžet znovu ode dne, kdy marně uplynula lhůta stanovená SD ve výzvě. Je důležité upozornit, že pro určení počátku běhu nové lhůty pro stanovení daně se pro § 148 odst. 3 DŘ aplikuje obecné pravidlo pro počítání běhu lhůty, které vychází z § 33 DŘ. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně podle odst. 1 počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, tedy samotným posledním dnem.

Na rozdíl od odst. 3 komentovaného ustanovení, kdy běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn, nikoliv v den samotný, ale následující. Názor, který teprve projde zkouškou ustálení správní praxe a judikaturního rozboru.

V odstavci 4 komentovaného ustanovení jsou taxativně vymezeny případy, které způsobí stavění lhůty pro stanovení daně, resp. prekluzivní lhůta neběží vůbec, její běh se staví po celou dobu prováděného úkonu či řízení. Je-li v kontextu se stanovením daně vedeno řízení před soudem ve správním soudnictví nebo před Ústavním soudem, lhůta pro stanovení daně po celou dobu neběží.

Vyvolání stavění běhu lhůty začíná okamžikem podání návrhu soudu a končí vydáním a doručením soudního rozhodnutí. Zákonomárci však již v odstavci 4 písm. a) podrobněji nespécifikoval počátek stavění běhu lhůty. Neexistuje jednoznačná odpověď na otázku, zda se počátek stavění běhu lhůty odvíjí od podání žaloby k poštovní přepravě či okamžikem, kdy je žaloba doručena do sféry soudu. Lhůta pro stanovení daně neběží dle odst. 4 písm. b) z důvodu řízení o skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, o níž rozhoduje příslušný soud. Z ustanovení lze však dovodit, že je poněkud sporné.

V řízení se může vyskytnout skutečnost, která se nemusí týkat fakticky jen DS, ale pro soud je klíčová k správnému stanovení daně. Pokud každé takové řízení vyvolá stavění lhůty pro SD, zákonodárce v tomto ohledu nestanovil jasné mantinely, nýbrž nastolil bezbřehá pravidla. V souvislosti s odst. 4 písm. b) lze za typický příklad považovat dědické řízení. Navrácením lhůty v předešlý stav lze v souladu s 37 DŘ aplikovat i u odvolacích lhůt v nalézacím řízení. Uvedená skutečnost způsobí stavění běhu lhůty pro stanovení daně, tak jak je zakotveno v odst. 4 písm. c). Posledním možným úkonem, který zapříčiní stavění lhůty pro stanovení daně je vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí v souladu s § 148 DŘ.

Lhůta pro stanovení daně se začíná stavět marným uplynutím úložní doby a končí rozhodnutím, které je doručeno DS. Rozhodnutím je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně je maximálně deset let, tak jak to vymezuje odst. 5. Lhůta je definitivní a neexistují již další úkony či řízení, které by její běh stavěly, prodloužily, přerušily či obnovily.

Zákon však připouští specifický případ, pro který lze definitivní lhůtu pro stanovení daně prolomit a daň po desetileté prekluzivní lhůtě stanovit. Výjimkou je odst. 6 a 7 komentovaného ustanovení. Jak bylo již zmíněno, lhůtu pro stanovení daně lze prodloužit či přerušit v souladu s odst. 2 a 3 pouze taxativně vymezenými úkony. Situace, za kterých prekluzivní lhůta vůbec neběží, resp. je pozastavena úkony, jenž způsobí stavění lhůty pro stanovení daně, a které jsou vymezeny v odst. 4 komentovaného ustanovení. V době účinnosti ZSDP se SD přikláněl k výkladovému závěru, dovozený z dostupné judikatury, že se lhůta staví, v souladu s § 41 soudního řádu správního.

V souladu s § 41 soudního řádu správního, „*stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů ... lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží.*“<sup>86</sup>

Nejasnost odstranil svým rozhodnutím až Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku judikoval „*ve světle všech výše uvedených skutečností je tedy třeba konstatovat, že ke stavení prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedochází a řízení před soudy na ni nemůže mít vliv, pokud počala tato lhůta běžet po 1. 1. 2011, tj. po nabytí účinnosti daňového řádu.*“<sup>87</sup>

Vydaným judikátem je zřejmé, že lhůta, jejíž běh započal za účinnosti DŘ uplyne nejpozději 10 let od svého počátku, bez ohledu na její prodloužení, stavění či přerušování. Jedná se o lhůtu konečnou a maximální pro stanovení daně.

---

<sup>86</sup> § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního

<sup>87</sup> Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, sp. zn. 9 Afs 72/2011-218

Jak bylo již uvedeno, existuje výjimka, při jejímž splnění lze stanovit daň i po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty. Bude-li DS pravomocně odsouzen za daňový trestný čin, může SD po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty stanovit daň, do konce druhého roku následujícího po roce, v němž rozhodnutí soudu nabylo právní moci. Podle zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, jsou za trestné činy daňové a poplatkové považovány podle § 240 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, podle § 241 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, § 243 nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení a mnoho dalších.

Rovněž není zcela zřejmé, proč vůbec zákonodárce integruje stanovení daně s trestní odpovědností za spáchané daňové trestné činy. Odst. 6 komentovaného ustanovení však bezpochyby není vymezen zcela jednoznačně. Předmětné ustanovení je zavádějící, není v něm zřetelně definováno, zda se vztahuje pouze k jednáním DS nebo jednání kohokoliv jiného, kdo je pravomocně odsouzen za spáchání daňového trestného činu, například SD či obchodní partner DS. Vznikají tak pochybnosti, jak ustanovení samo o sobě interpretovat. Z důvodové zprávy k DŘ týkající se odst. 6 sice vyplývá, že je odst. 6 koncipován pro DS, přesto v něm lze spatřovat nejasnosti. Pokud by se ustanovení nevztahovalo pouze na DS, ale současně také na obchodního partnera DS (pachatele), který by např. spáchal daňový trestný čin, za který by byl pravomocně odsouzen, pak by ve svém důsledku fakticky mohl být potrestán i DS. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně by mu byla taktéž daň stanovena, i když jednal v dobré víře při dohodnutém obchodu.

Možnost stanovení daně po prekluzivní desetileté lhůtě by se měla dotýkat pouze osoby, která z důvodu pravomocného odsouzení znemožnila SD řádně a včas stanovit daň.

Lze dovodit, že i odst. 5 je záležitostí správní praxe, která nebude v tomto ohledu nikterak jednoduchá, a poté vzniklé judikatury. V posledním odstavci komentovaného ustanovení je řešena problematika účinné lítosti.

V ustanovení § 242 trestního zákoníku je vymezeno, že „*trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.*“<sup>88</sup>

Zmiňovanou účinnou lítostí tak zaniká trestní odpovědnost za určité daňové trestné činy, tak jak vymezuje i § 33 trestního zákoníku. Pokud tak v návaznosti na odst. 7 projeví DS účinnou lítost nad spáchaným daňovým deliktem podáním daňového tvrzení a neprodleně provede úhradu daně, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již lhůta pro stanovení daně uplynula. Důležitým předpokladem je aktivní činnost ze strany DS, včetně její úhrady. Pokud však dojde k zaplacení daně prostřednictvím exekuce, nebudou podmínky účinné lítosti splněny. Je nutné zdůraznit, že pachatel musí uhradit dlužnou daň včetně příslušenství vyplývajícího z předmětného daňového trestného činu a příslušného období, a to v plném rozsahu, nikoliv jen z části.

Pokud by DS (pachatel) daň uhradil pouze zčásti, nedošlo by k zániku trestnosti účinnou lítostí. Nutnou podmínkou je tedy úhrada za konkrétní období vymezené žalovaným skutkem, nikoliv například za předcházející období. Zákonodárce však v komentovaném ustanovení neposkytuje odpověď na otázku, pokud DS uhradí pouze daň, nikoliv i příslušenství. Podmínka je splněna jen z části a diskutabilní zůstává, zda SD daň má vůbec právo daň stanovit a jak SD s uhrazenou daní od DS naloží. Není zcela zřejmé, zda by SD evidoval zaplacenou daň jako přeplatek na osobním daňovém účtu DS.

S účinností od 1. 1. 2015 bylo ustanovení § 148 odst. 2 novelizováno a nově zapracovaným písmenem c) dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, pokud došlo k

„*trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.*“<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> § 242 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku

<sup>89</sup> § 148 odst. 2 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

## ❖ Komparace se zákonem o správě daní a poplatků

V zaniklém ZSDP upravoval problematiku lhůt § 47, který se oproti DŘ liší nejen názvem, ale i obsahem. V ustanovení § 47 účinném do 31. 12. 2009 bylo vymezeno, „pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet, po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“<sup>90</sup>

V ZSDP bylo ustanovení § 47 vymezeno jako lhůty pro vyměření, oproti DŘ, který jej nazývá lhůtou pro stanovení daně. Textace zákona v § 47 odst. 1 ZSDP byla tak zkreslující, že činila interpretační problémy jak SD, tak i DS. DŘ ve srovnání se ZSDP fakticky určil v § 148 odst. 1 DŘ, že počátek běhu lhůty je totožný s okamžikem, kdy lze daň stanovit, na rozdíl od § 47 odst. 1 ZSDP, kde byl počátek stanoven od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Jednoznačná byla pouze délka lhůty, nikoliv už její počátek běhu. Výklad komentovaného ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, jenž byl zastáván SD do konce roku 2008, byl nazýván teorií „3+1“. Z teorie „3+1“ vyplývalo, že podle dikce § 47 odst. 1 ZSDP, pokud DS vznikla povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 až v roce 2006, resp. podání do 31. 3. 2006, prekluzivní lhůta pro vyměření daně začala běžet od 31. 12. 2007 do 31. 12. 2009. Spornou problematikou se několikrát zabýval NSS a vždy byl na straně SD a potvrdil své rozhodnutí ve prospěch teorie „3+1“.

Ve variantě teorie „3+1“ se počátek běhu lhůty pro vyměření odvíjel od faktické lhůty pro podání daňového přiznání. Průlomové rozhodnutí vydal dne 2. 12. 2008 Ústavní soud, který judikoval v neprospěch tzv. teorie „3+1“.

---

<sup>90</sup> § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků účinném do 31.12.2009



Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 dospěl v bodě 23 k závěru, „*avšak již tato lhůta je vyložena extenzivně, neboť zákonný pojem "konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání" se v rozporu s racionálním výkladem neodvívá ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou. Přitom již ke dni 31. 12. je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání. Argumentace stěžovatelky ohledně výkladu textu zákona je přílehlavá (viz výše bod 3 in fine). Názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož by mohlo dojít k absurdním situacím, pokud by byla lhůta počítána jinak než od 31. 3., neboť do té doby nemůže správce daně činit kroky k jejímu vyměření, dává vzniknout absurditě jiné: složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu, ačkoli soud tvrdí opak.“<sup>91</sup> Z rozsudku Ústavního soudu vyplývá, že lhůta byla vyložena extenzivně a tříletá lhůta se de facto prodlužuje na lhůtu čtyřletou.*

Jinými slovy řečeno, lhůta pro vyměření daně počala běžet nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém má DS učinit podání daňového přiznání, ale nově počala lhůta běžet od konce zdaňovacího období, kdy byla naplněna zákonná podmínka pro vznik daňové povinnosti.

Nález Ústavního soudu lze aplikovat na předcházejícím příkladě; pokud DS vznikla povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005, pak již právě v tomto zdaňovacím období byla naplněna zákonná podmínka pro vznik daňové povinnosti a lhůta pro vyměření dle § 47 odst. 1 ZSDP by v souladu s tímto ustanovením začala běžet od 31. 12. 2005 a její konec by nastal dnem 31. 12. 2008.

Nově potvrzená tzv. teorie „3+0“ Ústavním soudem ve skutečnosti znamenala zkrácení lhůty pro vyměření daně o jeden rok v neprospěch pro SD.

---

<sup>91</sup> Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07

*„V důsledku toho daňové kontroly, k jejichž zahájení došlo až a po uplynutí prekluzivní lhůty podle teorie 3+0, byly ukončovány, platební výměry vydané po uplynutí prekluzivní lhůty podle teorie 3+0 v případě odvolacích řízení proti nim byly ex offo rušeny.“<sup>92</sup>*

Zcela logicky lze však vyvodit, že zkrácení lhůty pro vyměření daně o jeden rok se zkrátila lhůta současně i pro DS v případě, že by chtěl činit podání dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob na daňovou povinnost nižší. Stěžejní rozhodnutí Ústavního soudu výrazně ovlivnilo na další legislativní vývoj ZSDP, zákonem č. 304/2009 Sb., byl ZSDP novelizován.

V § 47 odst. 1 ZSDP bylo s účinností od 1. 1. 2010 vymezeno: *„pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.“<sup>93</sup>* K účinnosti novely sporného ustanovení došlo zákonodárcem paradoxně až jeden rok před účinností daňového řádu.

Nutno upozornit, že ve své podstatě měl SD čas přibližně pouze 2,75 roku, neboť DS má povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, a to v souladu s § 40 ZSDP. De facto 1,25 roku, resp. čtvrt roku čekají SD, než DS podají daňová přiznání, přičemž většinou tak činí až na poslední chvíli; SD nemohou tuto skutečnost nikterak ovlivnit.

Ve srovnání s DŘ nebyl v ZSDP taxativně vymezen seznam úkonů, které by prodloužily lhůtu pro vyměření daně.

---

<sup>92</sup> SKALICKÁ, H., Porovnání české a slovenské úpravy prekluzivní lhůty v daňovém řízení aneb české 3+0 versus slovenské 5+1: bude na Slovensku rovněž spor 5+1 versus 5+0?. [online].1. 10. 2010 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26668v35037-porovnani-ceske-a-slovenske-upravy-prekluzivni-lhuty-v-danovem/>

<sup>93</sup> § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků účinném od 1. 1. 2010

Textace předchozího ustanovení stanovovala, „byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“<sup>94</sup>

Z § 148 DŘ však na rozdíl od ZSDP vyplývá, že lhůtu pro stanovení daně lze prodloužit, přerušit a stavět. Z dikce § 47 odst. 2 ZSDP vyplývá, že lhůta pro vyměření daně mohla být učiněním úkonu pouze prodloužena. V ZSDP lze nalézt identickou lhůtu, která je zákonodárcem vymezena i v DŘ; desetiletá maximální prekluzivní lhůta je obsažena i v DŘ i v ZSDP, avšak vždy ve spojení s odlišným počátkem běhu lhůty pro stanovení daně. S ohledem na absentující výčet úkonů nepřispívalo komentované ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP k právní jistotě pro DS. Předpoklad právní jistoty pro DS byl naplněn až s účinností DŘ, který přesně určil úkony, jehož následkem dochází k prodloužení lhůty pro stanovení (vyměření) daně zakotvené v § 148 DŘ.



#### **Příklad č. 4: Příklad běhu lhůty pro stanovení daně aplikovaný na ustanovení § 148 daňového řádu:**

Analýzu běhu lhůty v souladu s § 148 odst. 3 DŘ lze demonstrovat na následujícím příkladu. DS má povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 nejpozději do 1. 4. 2015; povinnost podat daňové přiznání nejpozději do tří měsíců vyplývá z § 136 odst. 1 DŘ. Dnem 1. 4. 2015 začíná běžet tříletá lhůta pro stanovení daně, která v souladu s § 148 odst. 1 DŘ uplyne dnem 1. 4. 2018. Fakticky lhůta uplyne až 2. 4. 2018, protože 1. 4. 2018 bude neděle a pokud v souladu s § 33 odst. 4 DŘ připadne poslední den lhůty na sobotu, neděli či svátek, je posledním dnem lhůty nejbliže následující pracovní den.

<sup>94</sup> § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Dnem 14. 1. 2016 bude zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014, protokolem o ústním jednání při správě daní v souladu s § 60 odst. 1 DŘ.

Z ustanovení § 148 odst. 3 vyplývá, že pokud bude před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Vzhledem k aplikaci § 33 odst. 1 DŘ počne celá nová tříletá prekluzivní lhůta běžet následujícím dnem, tedy počátek nového běhu tříleté lhůty by byl den 15. 1.2016. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně by v konečné fázi uplynula dnem 15. 1.2019 (úterý).

### Schéma 10: Příklad na počítání běhu prekluzivní lhůty

DUBEN 2015						
Po	Út	St	Čt	Pá	So	Ne
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30			

Lhůta pro podání daňového přiznání, počátek tříleté lhůty pro stanovení daně

DUBEN 2018						
Po	Út	St	Čt	Pá	So	Ne
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30						

Lhůta pro stanovení daně bez aplikace § 33 odst. 4 DŘ

Lhůta pro stanovení daně po aplikaci § 33 odst. 4 DŘ

LEDEN 2016						
Po	Út	St	Čt	Pá	So	Ne
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

Datum zahájení  
daňové kontroly  
protokolem dle § 60  
DŘ

Počátek nové tříleté  
prekluzivní lhůty pro  
stanovení daně

LEDEN 2019						
Po	Út	St	Čt	Pá	So	Ne
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30	31			

Konec nové tříleté  
prekluzivní lhůty pro  
stanovení daně

Zpracování: vlastní zpracování

#### 4.4 Komparace české a slovenské právní úpravy lhůty pro stanovení daně

Českou právní normu, resp. úpravu lhůty pro stanovení daně, lze nejlépe komparovat se Slovenskou republikou, která má k České republice nejblíže vzhledem k historickým, společenským a politickým souvislostem, geografické poloze, ale i velmi podobným jazykovým základům. Lze tedy očekávat, že i Slovensko bude svými daňovými předpisy České republiky nejblíže. V období před rozdělením Československa vycházely obě země ze stejné právní úpravy, z vyhlášky Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

Po rozdělení Československa prošel daňový proces samostatnou právní úpravou. Česká národní rada přijala s účinností od 1. 1. 1993 zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků. Slovenská národní rada přijala taktéž s účinností od 1. 1. 1993 zákon č. 511/1992 Zb., zákon Slovenskej národnej rady o správě daní a poplatkov a o zmenách v ústave územných finančních orgánov.<sup>95</sup> Zákon č. 511/1992 Zb., který byl účinný do 31. 12. 2011, následně nahradil s účinností od 1. 1. 2012 zákon č. 563/2009 Z.z, zákon o správě daní (daňový poriadok). Na rozdíl od svého předchůdce již slovenští zákonodárci vynechali slovo „poplatků“, přestože správa místních poplatků je spravována podle DP. Ve srovnání s českým ekvivalentem v podobě DŘ vstoupil DP v platnost s ročním zpožděním.

DP je celkem členěn na sedm částí a čítá 167 paragrafů. Každá ze sedmi částí obsahuje ještě hlavy a díly. V porovnání s DP je česká právní úprava rozsáhlejší, DŘ čítá 266 paragrafů. Ve slovenském předchůdci DP, v zákoně o správě daní a poplatkov, byla problematika lhůty pro stanovení daně upravena v § 45 (Zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane). DP upravuje problematiku lhůty pro stanovení daně v § 69 odst. 1, ve čtvrté části, druhé hlavy, druhého dílu. Komentované ustanovení § 69 DP obsahuje pět odstavců. V DP je lhůta pro vyměření daně taktéž lhůtou prekluzivní, tak jak je tomu i českém ekvivalentu, po jejím uplynutí dochází s definitivní platností k zániku práva.

*„Pro vyměření daně, rozdílu daně nebo pro přiznání nároku na částku podle zvláštního předpisu (nadměrný odpočet, daňový bonus a zaměstnanecká prémie) je stanovena pětiletá prekluzivní lhůta (pokud Daňový poriadok nebo jiný zvláštní předpis nestanoví jinak).“<sup>96</sup>*

---

<sup>95</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L., *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2013*, s. 1

<sup>96</sup> BABČÁK, V., *Slovenské daňové právo*, s. 575

*„Jestliže tento zákon nebo zvláštní předpis nestanovuje jinak, nelze vyměřit daň ani rozdíl daně nebo uplatnit nárok na částku podle zvláštních předpisů po uplynutí pěti let od konce roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo ve kterém byl daňový subjekt povinen zaplatit daň bez povinnosti podat daňové přiznání, nebo ve kterém daňovému subjektu vznikl nárok na uplatnění částky podle zvláštních předpisů. Pokud jde o daňový subjekt, který uplatňuje odpočet daňové ztráty, nelze vyměřit daň ani rozdíl daně po uplynutí sedmi let od konce roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo ve kterém byla tato daňová ztráta vykázána.“<sup>97</sup>*

Ustanovení § 69 v DP se v podstatě shoduje s dnes již neexistujícím ustanovením § 47 odst. 1 ZSDP, které bylo v České republice rozporuplné a stávalo se předmětem sporů a nakonec bylo novelizováno. Počátek běhu prekluzivní lhůty zde nebyl tak zcela jednoznačný, a tak i na Slovensku bude pravděpodobně činit interpretační problémy. Je tedy jen otázkou času, kdy Ústavní soud Slovenské republiky či Nejvyšší soud Slovenské republiky bude stát před otázkou, zda citované ustanovení interpretovat jako teorii 5+1 či teorii 5+0. Skutečnost, že by ustanovení § 69 DP bylo shledáváno na Slovensku jako problematické, zatím nic nenasvědčuje, nebylo dosud novelizováno. Sedmiletá speciální lhůta pro vyměření daně je stanovena v § 69 odst. 1 DP pro případ, že DS bude uplatňovat daňovou ztrátu.

V odstavci 2 je zakotveno, že *„jestliže byl před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo rozdílu daně nebo uplatnění nároku na částku podle zvláštních předpisů, plynou lhůty podle odstavce 1 znovu od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt o tomto úkonu vyrozuměn. Vyměřit daň nebo rozdíl daně nebo uplatnit nárok na částku podle zvláštních předpisů lze nejpozději do deseti let od konce roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo ve kterém byl daňový subjekt povinný zaplatit daň bez povinnosti podat daňové přiznání, nebo ve kterém daňovému subjektu vznikl nárok na uplatnění částky podle zvláštních předpisů.“<sup>98</sup>*

---

<sup>97</sup> § 69 odst. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., zákona o správě daní (daňový poriadok)

<sup>98</sup> § 69 odst. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., zákona o správě daní (daňový poriadok)

V odstavci 4 jsou taxativně vymezeny úkony, které směřují k vyměření daně nebo rozdílu daně nebo k uplatnění nároku na částku podle zvláštních předpisů.

*„Za úkon směřující k vyměření daně nebo rozdílu daně nebo uplatnění nároku na částku podle zvláštních předpisů se považuje doručení*

- a) *protokolu z daňové kontroly,*
- b) *protokolu o určení daně podle pomůcek.“<sup>99</sup>*

DP se překvapivě shoduje nikoliv s DŘ, ale se zaniklou českou právní úpravou vymezenou v § 47 odst. 2 ZSDP. Shodu lze spatřovat v maximální délce prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která je stanovena na deset let v české i slovenské právní úpravě. Oproti DŘ vymezuje DP jen dva úkony, které znovu prodlužují běh lhůty pro vyměření daně. Předpoklad prodloužení lhůty je naplněn v případě, že byl před uplynutím prekluzivní lhůty podle odst. 1 DP učiněn úkon směřující k vyměření daně; pak běží tato lhůta znovu od konce roku, v němž byl DS o tomto úkonu vyrozuměn. Komentovaná slovenská právní úprava je téměř identická s úpravou českou vymezenou v § 47 odst. 2 ZSDP, podstatný rozdíl je pouze v délce prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která je jednoznačně určena a činí pět let a ve specifickém případě i sedm let, oproti české prekluzivní lhůtě pro stanovení daně, která činí tři roky. DŘ v § 148 odst. 2, 3 a 4 uvádí taxativní výčet úkonů, které běh prekluzivní lhůty prodlouží, přeruší nebo staví. Slovenská právní úprava stanovuje pouze případy, za kterých se běh prekluzivní lhůty přeruší a začne celý nový běh, čili lhůta pro stanovení daně se prodlouží. V souvislosti s § 69 odst. 2 a 3 DP lze upozornit na zásadní judikát Nejvyššího soud Slovenské republiky ze dne 30. 1. 2013, sp. zn. 8/Sžf/5/2012.

Z rozsudku vyplývá, že DS ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty vykázal ve zdaňovacím období 2001 nadměrný odpočet. V ustanovení § 45 odst. zákona č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatkov, bylo vymezeno, že nebylo možné vyměřit daň ani rozdíl daně po uplynutí pěti let od konce roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání.

---

<sup>99</sup> § 69 odst. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., zákona o správě daní (daňový poriadok)



Slovenský SD v rámci zákonné lhůty pro vyměření daně zahájil v roce 2006 daňovou kontrolu, ze které však následně nevyplývala žádná dodatečně vyměřená daň. V roce 2010 slovenský SD zahájil u DS opětovně daňovou kontrolu za stejné zdaňovací období. SD konstatoval, že lhůta pro stanovení daně byla prodloužena o dalších pět let, až do roku 2011. Za úkon směřující k prodloužení běhu lhůty o dalších pět let byl podle slovenského SD považován protokol doručený DS z původní daňové kontroly za předmětné zdaňovací období. Slovenský SD na základě opakované daňové kontroly neuznal odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že nebylo prokázáno uskutečnění přijetí plnění.

Z rozsudku vyplývá, že Nejvyšší soud Slovenské republiky rozhodl ve prospěch DS a poukázal na to, že „*podle názoru odvolacího soudu úkonem směřujícím k vyměření daně rozhodnutím z 11. listopadu 2010 ... bylo doručení protokolu dne 4. října 2010 ze dne 30. září 2010, co je zjevně po uplynutí pětiroční lhůty pro vyměření daně splatné dne 25. listopadu 2001 a existence doručení protokolu dne 1. prosince 2006 vzhledem na právoplatné rozhodnutí ze 4. prosince 2006 je pro rozhodnutí z 11. listopadu 2010 irelevantní.*“<sup>100</sup>

Nejvyšší soud Slovenské republiky zamítl právo SD vyměřit DS dodatečně daň na základě opakované kontroly. Soud neshledal protokol z původní daňové kontroly doručený v roce 2006 za úkon směřující k vyměření daně a upozornil, že na základě protokolu z původní daňové kontroly z roku 2006 byla daň již vyměřena. De facto tak Nejvyšší soud Slovenské republiky judikoval, že doručení protokolu z daňové kontroly nemůže být považováno za úkon směřující k vyměření daně a tím způsobit prodloužení lhůty. Rozsudek se však týkal již neplatného zákona o správě daní a poplatkov.

---

<sup>100</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu Slovenské republiky ze dne 30. 1. 2013, sp. zn. 8 Sžf/5/2012

## 5 Zhodnocení výsledků a doporučení

Daňový řád, stejně jako všechny ostatní právní normy, vymezuje vlastní ustanovení o lhůtách, zejména o jejich běhu, počítání, prodloužení či navrácení v předešlý stav. Vzhledem k vymezenému rozsahu diplomové práce a obsaženosti daňového řádu nelze problematiku lhůt v něm obsažených zhodnotit zcela. V analytické části diplomové práce byla podrobně posouzena důležitá ustanovení daňového řádu týkající se lhůt, konkrétně §§ 32, 33,34 a 148 daňového řádu. Obecná úprava lhůt je v daňovém řádu obsažena v druhé části v hlavě II (§§ 32 – 38). Obecná pravidla o lhůtách v daňovém řádu prolínají do ostatních ustanovení daňového řádu, která jsou spojena s nějakou lhůtou, ale také do ostatních hmotně právních daňových zákonů, kde může být stanovena lhůta specifická. 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:**

V daňovém řádu zaznamenala úprava lhůt ve srovnání se ZSDP výrazný posun. Problematika lhůt je v DŘ systematicky a přehledně vymezena v ustanoveních § 32 – 38 a usnadňuje jednodušší orientaci pro DS i pro SD. 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. SD jednodenní lhůtu stanoví DS výhradně neformálně, za účelem docílení co nejkratšího trvání daňového řízení a postupu bez zbytečných průtahů v souladu se zásadou rychlosti. V odstavci dvě je zákonodárcem vymezeno, že pokud SD stanoví DS lhůtu kratší než jeden den, musí být zároveň splněna podmínka souhlasu DS. Pro SD i DS nebylo v odstavci dvě jednoznačně vymezeno, jakým způsobem má být souhlas proveden. Ustanovení obsahuje interpretační problém v podobě absentujícího vymezení souhlasu DS, který by v daňové praxi mohl být předmětem případných soudních sporů jak ze strany DS, tak ze strany SD.

Neaplikovatelnost ustanovení si zákonodárce uvědomil a novelou účinnou od 1. 1. 2015 byl odstavec dvě eliminován a zůstala v něm vymezena pouze problematika týkající se lhůty kratší než 8 dnů. Nevhodně zvolená slovní formulace téhož odstavce byla zákonodárcem použita ve větě první. Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit SD jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. Odstavec 2 § 32 DŘ nelze jednoznačně interpretovat. Není zřejmé, zda musí být podmínka „jednoduché a zvláště naléhavé“ naplněna ze strany SD současně nebo může být naplněna pouze jedna z nich. Existují odlišné názory, jak odstavec dvě větu první interpretovat. Analyzovaný nedostatek právní úpravy tohoto odstavce by mohl mít vliv například na pravomocné vyměření daně. Pokud by ustanovení, resp. výzva, ze strany SD bylo DS v určité fázi daňového řízení zpochybněno, mohlo by být předmětem soudního sporu. V obecné rovině však závisí na lidském faktoru, neboť pojmy přiměřené a naléhavé nemusí být SD a DS chápány souhlasně. SD by se měl při jejich stanovení řídit v souladu se zásadou přiměřenosti.

Za výstižný a jednoznačný lze oproti zjištěným nedostatkům komentovaného ustanovení § 32 označit odstavec jedna, který správci daně vymezuje pravomoc stanovit v nezbytných případech DS lhůtu rozhodnutím, pokud ji nestanoví zákon. Z komentovaného ustanovení odstavce jedna vyplývá skutečnost, že daňový řád je subsidiární právní úpravou k jiným zvláštním daňovým zákonům. Ustanovení § 32 odst. 1 jednoznačně vymezuje pravomoc SD, pokud to jiný hmotně právní předpis nestanoví jinak, možnost stanovit rozhodnutím DS lhůtu pro úkon při správě daní. Pokud není v jiném hmotně právním předpisu stanovena zákonná lhůta, použije se lhůta podle § 32 odst. 1. Jednoznačně vymezen je odstavec tři, který SD ukládá povinnost, pokud vydá SD rozhodnutí, z jehož obsahu bude vyplývat stanovená lhůta pro DS, pak musí obsahovat také poučení o právních důsledcích nedodržení lhůty. Proti rozhodnutím označeným jako „výzva“ se nelze samostatně odvolat, pokud to zákon nestanoví jinak. Obligatoří součástí rozhodnutí v daňovém řízení je lhůta pro jeho splnění, ale také poučení o právních důsledcích. Obecně lze konstatovat, že analyzované ustanovení se týká práv a povinností vyplývajících pro SD.

### **Navrhované řešení pro ustanovení § 32 daňového řádu**

Problematika vymezení jednodenní lhůty pro DS byla zákonodárcem shledána nadbytečnou a v praxi neaplikovatelnou. Institut jednodenní lhůty byl zrušen novelou s účinností od 1. 1. 2015. Možným východiskem pro sporná ustanovení by mohl být legislativní proces přeformulování dikce zákona novým jednoznačnějším vymezením a definováním.

#### **Aktuální znění § 32 odst. 2 daňového řádu:**

*„Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.“*

#### **Nová přeformulace § 32 odst. 2 daňového řádu:**

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

Lze se oprávněně domnívat, že použitím nové přesnější formulace by byla odstraněna problematická část analyzovaného odstavce dvě. Navrhované znění by bylo jednoznačněji interpretovatelné a vyplývalo by z něj, že SD musí být naplněny obě vymezené podmínky, aby mohl lhůtu kratší osmi dnů uplatnit.

### **Zhodnocení ustanovení § 33 daňového řádu:**

Významnou změnu ve srovnání se ZSDP prosadil zákonodárce v § 33 odst. 1 daňového řádu. V ZSDP byl koncem běhu lhůty určené týdny, dny, měsíci a lety považován den, který se svým jménem nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek. V DŘ končí běh lhůty uplynutím dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Pro DS se lhůta prodlouží fakticky o jeden den vzhledem k tomu, že započal běh dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Nová úprava pozitivně ovlivnila termín k podání např. přiznání k dani z příjmů, a to včetně termínu její splatnosti.

Za jednoznačné a zcela přehledné ustanovení lze považovat odstavec tři a čtyři hodnoceného ustanovení. Analyzované ustanovení lze nazvat obecným pravidlem aplikovatelným pro SD i DS. Odstavec čtyři, jenž vymezuje poslední den lhůty, kterým je, pokud připadne na sobotu, neděli nebo svátek, nejbližší následující pracovní den. Oproti ZSDP je ustanovení téměř totožné, ale bylo aplikovatelné pro uplatnění právních úkonů vůči SD, nikoli však vůči DS. Lhůtou stanovenou v § 33 odst. 4 daňového řádu zákonodárce de facto prodloužil lhůtu i pro SD. Vymezené ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu je přínosné a efektivní pro SD, který, pokud podle původní právní úpravy vrátil DS přeplatek a lhůta pro jeho vrácení připadla na sobotu, musel přeplatek DS vrátit již v pátek. V současné době není tímto již SD limitován, posledním možným dnem pro vrácení přeplatku DS je v souladu s existencí § 33 odst. 4 daňového řádu pondělí (nejbližší následující pracovní den). V souvislosti s analyzovaným ustanovením § 33 DŘ byla zjištěna zajímavá, avšak rozporuplná skutečnost týkající se počítání lhůt. DŘ explicitně definuje různé druhy lhůt stanovené na dny a na měsíce, které je nutno rozlišovat. Lhůtu dvouměsíční nelze ztotožňovat s lhůtou 60 dní. Lhůtou 60 dní je myšleno kalendářních dní, lhůtou dvouměsíční jsou myšleny dva měsíce. Nelze však ztotožňovat pojmy 60 dní a dva měsíce, protože každý kalendářní měsíc nemá vždy jen 30 dní. V hodnoceném ustanovení není jednoznačně uvedeno, zda se jedná pouze o měsíc či kalendářní měsíc. Zákonodárce bezpochyby mínil měsíc kalendářní, ale nejednoznačné vymezení může být interpretačním problémem pro SD i DS a předmětem případných soudních sporů. Nejednoznačná interpretace vychází z odstavce jedna. Detailní rozbor odstavce jedna provedl JUDr. Karel Alexa a s jeho názorem nelze jinak než se ztotožnit. Ustanovení odstavce jedna vymezuje pro běh lhůty začátek i její konec. 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.

### **Navrhovaná řešení pro ustanovení § 33 daňového řádu**

Problematické ustanovení lze nahradit jednoznačným, srozumitelnějším a lépe interpretovatelnějším následujícím zněním.

#### **Aktuální znění § 33 odst. 1 daňového řádu:**

*„Lhůta stanovená podle 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.“*

#### **Nová přeformulace § 33 odst. 1 daňového řádu:**

„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.**“

Navrženým výkladem by byl počátek lhůty jednoduše identifikován a nečinil by interpretační problémy pro DS i SD. Zrušen by byl odstavec dvě, který je duplicitním ustanovením. Lhůta stanovená podle dní by byla zapracována do odstavce jedna.

#### **Zhodnocení ustanovení § 34 daňového řádu:**

Hodnocené ustanovení § 34 DŘ je speciálním ustanovením pro běh lhůty pro SD. Původní právní úprava ZSDP takto obecné ustanovení neobsahovala, ustanovení § 34 DŘ je novým ustanovením, které vymezuje běh lhůty pouze pro SD. Běh lhůty se staví vydáním rozhodnutí, ve kterém SD vyzve DS k součinnosti. Z ustanovení vyplývá právní jistota pro SD, pokud je běh lhůty SD přerušen z důvodu různých vad podání ze strany DS, její další běh je závislý na době, za kterou DS součinnost vůči SD učiní. Učiněním požadované součinnosti začne SD běžet zbývající část lhůty, která v okamžiku zastavení jejího běhu zbývala do jejího konečného uplynutí. Smyslem analyzovaného ustanovení je, aby DS ve vzniklém mezidobí záměrně neprodložoval zpětnou součinnost vůči SD a tím krátil lhůtu pro SD. Ve srovnání se ZSDP došlo k výrazné změně. Pokud SD vydá výzvu z důvodu vady podání, v souladu s 34 DŘ je běh lhůty pouze přerušen nikoli stavěn.

Moderní koncepce DŘ vychází ze zásady rychlosti, proto požadovanou součinností nezačne SD běžet lhůta zcela nová, tak jak tomu bylo za účinnosti ZSDP, ale dobíhá jen její část. SD musí být v tomto ohledu důsledný a nenechávat součinnost na poslední chvíli. V souladu se zásadou rychlosti je SD nucen k rychlejšímu zpracování a vyřízení podání od DS, dochází tak k faktickému zrychlení průběhu daňového řízení. Původní právní úprava byla ke SD benevolentnější, neboť mu zajistila zcela nový běh lhůty. Analýzou bylo zjištěno, že pokud je podání vůči SD učiněno elektronickým způsobem, nemá konkrétní úřední osoba okamžitý přístup k podání od DS, dochází tím k faktickému zkrácení lhůty pro SD.

### **Navrhovaná řešení pro ustanovení § 34 daňového řádu**

V současné daňové praxi musí SD reagovat na podání od DS mnohem rychleji a dříve, než tomu bylo za účinnosti ZSDP, neboť pokud by vydal výzvu k součinnosti až v poslední den běhu lhůty, pro reakci od DS by mu v podstatě nezbyl žádný časový prostor na další postup v rámci daňového řízení. Proces daňového řízení se komentovaným ustanovením zrychluje, avšak SD je limitován kratší lhůtou a jsou na něj tak kladeny vyšší nároky na rychlost zpracování. Možným řešením pro hodnocené ustanovení, aniž by byla zásadně porušena zásada rychlosti, by mohlo být posunutí lhůty po poskytnutí součinnosti o několik dní. Problematika limitující lhůtu pro SD zakotvená v § 34 DŘ byla změněna novelou, zákonem č. 267/2014 Sb., který vstoupil v platnost od 1. 1. 2015. Pokud v současnosti SD obdrží součinnost od DS, lhůta je přerušena až do pátého pracovního dne ode dne, kdy došlo k požadované součinnosti. SD nebude limitován kratší lhůtou, tento malý posun ve prospěch SD jistě nebude mít vliv na rychlost daňového řízení.

### **Aktuální znění § 34 daňového řádu platné od 1. 1. 2015:**

*„Pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do **pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.**“*

Vzhledem ke skutečnosti, že DS mají v některých případech za povinnost komunikovat se SD elektronickou formou a mnohá podání jsou z technického hlediska doručena SD se zpožděním, bude pro SD novelizované znění § 34 DŘ očekávaným přínosem.

#### **Zhodnocení ustanovení § 148 daňového řádu:**

Lhůta pro stanovení daně podle § 148 DŘ je lhůtou prekluzivní. Jedná se o jednoznačně vymezený časový prostor, jehož uplynutím dochází s definitivní platností k zániku práva. V § 148 DŘ je explicitně uvedeno, že lhůta počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení, tedy nelze na něj aplikovat obecné pravidlo pro počítání běhu lhůty, který vymezuje § 33 DŘ. Z hodnocení ustanovení nevyplývá jednoznačně, kterým dnem lhůta uplynula. Z díkce 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. V praxi by SD vycházel ze skutečnosti, pokud lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, tak aplikací § 33 by lhůta počala běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. De facto by se lhůta pro stanovení daně aplikací tohoto obecného pravidla na ustanovení § 148 odst. 1 DŘ prodloužila o jeden den, tak jak bylo zjištěno i druhým možným interpretačním závěrem.

#### **Nová přeformulace § 148 odst. 1 daňového řádu:**

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 přínosné lze považovat ustanovení § 148 odst. 2 a 3, která na rozdíl od ZSDP taxativně vymezují úkony, které staví či prodlužují prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Zákonodárce stanovil s ohledem na správnost stanovení daně dostatečný časový prostor pro obě zúčastněné strany. Existence časového prostoru je zajištěna, SD musí být důsledný a učinit úkony směřující k prodloužení lhůty a stavění lhůty s dostatečným časovým předstihem. Ve srovnání se ZSDP, v němž byly vymezeny úkony, které lhůtu pouze prodlužovaly, DŘ je důslednější a vymezuje úkony, které lhůtu prodlužují, přerušují a stavějí.

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. Byly zjištěny dvě možné varianty určení počátku stavění běhu lhůty. První varianta připouští počátek běhu lhůty okamžikem podání žaloby k poštovní přepravě, druhá varianta pro změnu až v okamžiku, kdy je žaloba doručena soudu. Z analyzovaného ustanovení tato důležitá skutečnost počátku stavění běhu lhůty nevyplývá. Analyzovaný odstavec čtyři by měl být zákonodárcem novelizován a explicitně by měl být zapracován počátek stavění běhu lhůty v případě návrhu na zahájení soudního řízení.

#### Nová přeformulace § 148 odst. 4 daňového řádu:

Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu

- a) Řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,
- b) Řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,
- c) Od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav,
- d) Od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení, nebo

e) Ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení o mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

**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 praxi je analyzované ustanovení nevyužívané a vzhledem k této skutečnosti je logickým řešením návrh na úplné zrušení tohoto odstavce. V posledním hodnoceném odstavci 7 lze spatřovat další nejasnost. Pokud DS projeví účinnou lítost nad spáchaným daňovým deliktem, podá daňové tvrzení a neprodleně provede úhradu daně včetně jejího příslušenství, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně. DS musí dlužnou daň uhradit včetně jejího příslušenství. 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:

a) Pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

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

DŘ ve srovnání se ZSDP vymezuje počátek běhu lhůty i její konec, přestože je nejednoznačný. V ZSDP byl počátek stanoven od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové tvrzení. Interpretace ustanovení § 47 ZSDP byla sporná, vyjádřil se k ní nejdříve Nejvyšší správní soud, který potvrdil tehdejší výklad SD, čili teorii nazvanou „3+1“ (počátek běhu lhůty pro stanovení daně se odvíjel od faktické lhůty pro podání daňového tvrzení), de facto prodloužení na lhůtu čtyřletou. Průlomové rozhodnutí vydal Ústavní soud, který judikoval a potvrdil, že běh lhůty pro stanovení daně počne běžet nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém DS měl povinnost podat daňové tvrzení, ale nově počala běžet od konce zdaňovacího období, kdy byla naplněna zákonná podmínka pro vznik daňové povinnosti, čili teorie „3+0“. Teorie „3+0“ ve skutečnosti znamenala zkrácení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Stěžejní rozhodnutí Ústavního soudu bylo přínosné pro SD i DS, ovlivnilo legislativní vývoj ZSDP paradoxně až rok před účinností DŘ. Identická ve srovnání se ZSDP byla maximální délka lhůty pro stanovení daně, která v komparovaných normách činila vždy 10 let.

Součástí diplomové práce je také porovnání lhůt stanovených slovenskou právní normou pro správu daní s posuzovaným daňovým řádem. Zákon o správě daní, slovenský ekvivalent našeho daňového řádu, v porovnání s DŘ vešel v platnost s ročním zpožděním, tj. od 1. 1. 2012 a čítá na rozdíl od DŘ pouze 167 paragrafů, je tedy méně rozsáhlý.

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 správě 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 správě 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 správě 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.

## 6 Závěr

Daňový proces je vymezen právní úpravou a jeho cílem je stanovení efektivního výběru daní a ochrana práv daňových subjektů. Současný daňový řád, který upravuje oblast správy daní pro správce daně i daňový subjekt 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 systematictěji 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. Správci daně přináší nový daňový řád velký prostor k uplatnění práv, ale zároveň stanovuje velké množství lhůt, které musí být z jeho strany dodrženy. Za jejich nedodržení hrozí i samotnému správci daně sankce.

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.

V rámci spolupráce s evropskými státy současná podoba daňového řádu neharmonizuje jako celek příliš s právními normami platnými v těchto zemích, pouze některé jednotlivé postupy vykazují prvky spolupráce mezi správci daně, zvláště při odhalování daňových úniků. Lze předpokládat, že právní normy Evropské unie se budou postupně za určitých podmínek implementovány do právního řádu České republiky, v tomto ohledu bude daňový řád adaptabilní.

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. Případná nová právní úprava by měla být naprosto transparentní, zahrnovat jednoznačné postupy při správě daní a měla by klást důraz na snížení administrativní zátěže s větším využitím elektronické podpory správy daní i komunikace s daňovým subjektem.

## 7 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.

FIALA, Josef a kol. *Občanské právo hmotné: [právní stav k 1 .1. 2002]*. 3. opr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2002, 433 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně. ISBN 80-210-2793-2.

GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, 335 s. Vysokoškolské právní učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4.

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, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem: po technické novele přijaté v roce 2011*. 2., aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2011, 187 s. ISBN 978-80-86324-93-7.

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 : zpracování změn účinných od 1. 1. 2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

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.

MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb*. Praha: Leges, 2011, 926 s. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 509 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 417. ISBN 978-80-7239-230-8.

SCHELLE, Karel. *Dějiny české veřejné správy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 314 s. ISBN 978-80-7380-203-5.

STARÝ, Marek. *Dějiny daní a poplatků*. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-80-8710-915-1.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-8748-023-6.

### **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

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 2/1993 Sb., Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 267/2014 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Vyhláška 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ve znění pozdějších předpisů

### **Zahraniční právní předpisy**

Zákon č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatků a o změnách v ústavě územních finančních orgánů, ve znění účinném do 31. 12. 2011

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



## **Judikáty**

Usnesení Ústavního soudu České republiky ze dne 5. 3. 2001, sp. zn. I. ÚS 433/99

Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07

Rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2004, sp. zn. 7 Afs 13/2003-72

Rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, sp.zn. 5 Afs 71/2009-48

Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, sp. zn. 9 Afs 72/2011-218

## **Zahraniční judikáty**

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

## **Odborné zdroje**

Beer Werdan, Pavel. Historický vývoj daňové soustavy, daňové reformy v České republice - část IV. (období 1989-1993):E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky.[online].[cit. 2015-03-22]. 2012. č. 10., s. 13 (PDF). ISSN: 1211-9946.

Elektronický měsíčník. Dostupné z: [http://www.danovyporadce-online.eu/wp-content/uploads/2013/03/odkaz-12\\_Clanek\\_Bulletin\\_2012-10.pdf](http://www.danovyporadce-online.eu/wp-content/uploads/2013/03/odkaz-12_Clanek_Bulletin_2012-10.pdf)

Česko. Zákon č. 2/1993 Sb. ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky: (listina základních práv a svobod) [online]. [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/vyhledavani-aspi/?Id=40453&Section=1&IdPara=1&ParaC=2>

Účetní pojmy: Přímé a nepřímé daně. [online]. [cit. 2015-02-22]. Dostupné z:<http://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/dane/>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: III. Reforma daňového procesu. In: [online]. [cit. 2014-09-22]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ\\_2008\\_Reforma-danoveho-procesu.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/TZ_2008_Reforma-danoveho-procesu.pdf)

ČESKO. Vláda České republiky. Usnesení vlády České republiky ze dne 14. června 2000 č. 592 k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a o změně některých dalších zákonů. In: [cit. 2014-09-22]. Dokumenty vlády - 2000-06-14. Dostupný z: [http://racek.vlada.cz/usneseni/usneseni\\_webtest.nsf/0/6567F3D0671A2774C12571B6006FEFEA](http://racek.vlada.cz/usneseni/usneseni_webtest.nsf/0/6567F3D0671A2774C12571B6006FEFEA)

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. Finanční správa ČR: [online].[cit. 2014-10-05]. 89 s. (PDF). Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2013.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf)

Důvodová zpráva k daňovému řádu: Poslanecká sněmovna Parlamentu České Republiky. Sněmovní tisky.[online]. [cit. 2014-10-05]. Dostupné z:<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

ČESKO. Vyhláška č. 47/2012, o vzorech služebního průkazu zaměstnance v orgánu Finanční správy České republiky. [online]. [cit. 2014-11-01]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-47>

ALEXA, K. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník: teoretický časopis pro otázky státu a práva*. 2012, č. 1., s. 90. ISSN: 0231-6625. Vychází 12 x ročně.

SKALICKÁ, H., Porovnání české a slovenské úpravy prekluzivní lhůty v daňovém řízení aneb české 3+0 versus slovenské 5+1: bude na Slovensku rovněž spor 5+1 versus 5+0?. [online]. 1. 10. 2010 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26668v35037-porovnani-ceske-a-slovenske-upravy-prekluzivni-lhuty-v-danovem/>

Pokyn č. MF - 4 o stanovení lhůt při správě daní. *Finanční správa* [online].[cit. 2015-03-25]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_MF-4\\_lhutnik.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF-4_lhutnik.pdf)

OECD Revenue Statistics 1965 - 2013. [online]. [cit. 2015-02-27]. Dostupné z:  
[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2014\\_rev\\_stats-2014-en-fr#page40](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2014_rev_stats-2014-en-fr#page40)

## 8 Přílohy

### Příloha 1: Zákon o správě daní a poplatků a jeho struktura

Část první – Obecná ustanovení (§ 1 až § 32)

§ 1 ROZSAH PŮSOBNOSTI	§ 2 ZÁKLADNÍ ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ	§ 3 ÚŘEDNÍ JAZYK	§ 4 MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST
§ 5 DOŽÁDÁNÍ A DELEGACE	§ 6 DAŇOVÉ SUBJEKTY	§ 7 OSOBY ZÚČATNĚNÉ NA ŘÍZENÍ	§ 8 SVĚDCI A OSOBY PŘEZVĚDNÉ
§ 9 ZPŮSOBILOST K JEDNÁNÍ	§ 10 ZASTUPOVÁNÍ	§ 11 VYLOUČENÍ ZE ZASTUPOVÁNÍ	§ 12 PROTOKOL O ÚSTNÍM JEDNÁNÍ
§ 17 DORUČOVÁNÍ	§ 17a DORUČOVÁNÍ NA ELEKTRONICKOU ADRESU	§ 17b ELEKTRONICKÉ DORUČOVÁNÍ	§ 18 DORUČOVÁNÍ DO CIZINY
§ 19 DORUČENÍ VEŘEJNOU VYHLÁŠKOU	§ 20 DORUČNÍ HROMADNÝM PŘEDPISNÝM SEZNAMEM	§ 21 ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ	§ 22 POSTOUPENÍ
§ 23 NAHLÍŽENÍ DO SPISŮ	§ 24 POVINNOST ZACHOVÁVAT MLČENLIVOST	§ 25 SANKCE ZA PORUŠENÍ POVINNOSTI ZACHOVÁVAT MLČENLIVOST	§ 26 VYLOUČENÍ PRACOVNÍKŮ SPRÁVCE DANĚ
§ 27 ZASTAVENÍ ŘÍZENÍ	§ 28 PŘEDBĚŽNÁ OTÁZKA	§ 29 PŘEDVOLÁNÍ A PŘEDVEDENÍ	§ 30 NÁKLADY ŘÍZENÍ
§ 31 DOKAZOVÁNÍ	§ 32 ROZHODNUTÍ		

Část druhá – Řízení přípravné (§ 33 až § 39) - pokračování

§ 33 REGISTRAČNÍ POVINNOST DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ	§ 34 SOUČINNOST TŘETÍCH OSOB	§ 34a INFORMAČNÍ POVINNOST SPRÁVCE DANĚ	§ 34b ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ
§ 34c OCHRANA PŘED NEČINOSTÍ	§ 34d ELEKTRONICKÉ POSKYTOVÁNÍ INFORMACÍ	§ 35 UKONČENÍ ČINNOSTI	§ 36 VYHLEDÁVACÍ ČINNOST
§ 37 POKUTY	§ 37a BLOKOVÉ ŘÍZENÍ	§ 37b PENÁLE	§ 38 POZASTAVENÍ ČINNOSTI
§ 39 ZÁZNAMNÍ POVINNOST			

Část třetí - Řízení vyměřovací (§ 40 až § 47)

§ 40 DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ A HLÁŠENÍ	§ 40a NEDOPLATKY V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ	§ 40b ÚČINKY INSOLVENČNÍHO ŘÍZENÍ	§ 41 DODATEČNÉ A OPRAVNÉ DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ
§ 42 ZRUŠEN	§ 43 VYTÝKACÍ ŘÍZENÍ	§ 44 STANOVENÍ DANĚ V PŘÍPADĚ NEPODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ NEBO HLÁŠENÍ	§ 45 ZÁKAZ PŘENOSTU DAŇOVÉ POVINNOSTI
§ 46 VYMĚŘENÍ DANĚ A JEJÍ DODATEČNÉ VYMĚŘENÍ	§46a ZAOKROUHLOVÁNÍ	§ 47 LHŮTY PRO VYMĚŘENÍ	

Část čtvrtá - Řádné opravné prostředky (§ 48 až § 53) - pokračování

<b>§ 48 ODVOLÁNÍ</b>	<b>§ 49 POSTUP SPRÁVCE DANĚ</b>	<b>§ 50 POSTUP ODVOLACÍHO ORGÁNU</b>	<b>§ 51 STÍŽNOST</b>
<b>§ 52 NÁMITKA</b>	<b>§ 53 REKLAMACE</b>		

Část pátá - Mimořádné opravné prostředky (§ 54 až § 56a)

<b>§ 54 OBNOVA ŘÍZENÍ</b>	<b>§ 55 POSTUP PŘI OBNOVĚ ŘÍZENÍ</b>	<b>§ 55a PROMINUTÍ DANĚ</b>	<b>§ 55b PŘEZKOUMÁVÁNÍ DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ</b>
<b>§ 56 OPRAVY ZŘEJMÝCH OMYLŮ A NESPRÁVNOSTÍ</b>	<b>§ 56a POUŽITÍ MIMOŘÁDNÝCH OPRAVNÝCH PROSTŘEDKŮ</b>		

Část šestá - Placení daní (§ 57 až § 73a)

<b>§ 57 ZÁKLADNÍ POJMY</b>	<b>§ 57a RUČENÍ</b>	<b>§ 58 PŘÍSLUŠENSTVÍ DANÍ</b>	<b>§ 59 ZPŮSOB PLACNÍ DANÍ</b>
<b>§ 60 POSEČKÁNÍ A POVOLENÍ SPLÁTEK</b>	<b>§ 61 DEN PLATBY</b>	<b>§ 62 EVIDENCE DANÍ</b>	<b>§ 63 ÚROK Z PRODLENÍ (DAŇOVÉ NEDOPLATKY A PENÁLE)</b>
<b>§ 64 PŘEPLATKY A ÚROK</b>	<b>§ 65 PROMINUTÍ DAŇOVÉHO NEDOPLATKU</b>	<b>§ 66 ODPIS DAŇOVÉHO NEDOPLATKU</b>	<b>§ 67 ZÁLOHY</b>

Část šestá - Placení daní (§ 57 až § 73a) - pokračování

<b>§ 68</b> <b>ZVÝŠENÍ DANĚ</b>	<b>§ 69</b> <b>VYBÍRÁNÍ DANĚ</b> <b>SRÁŽKOU</b>	<b>§ 70</b> <b>PROMLČENÍ PRÁVA</b> <b>VYMÁHAT DAŇOVÉ</b> <b>NEDOPLATKY</b>	<b>§ 71</b> <b>ZAJIŠTĚNÍ ÚHRADY</b> <b>NA NESPLATNOU</b> <b>NEBO DOSUD</b> <b>NESTANOVENOU DAŇ</b>
<b>§72</b> <b>ZÁSTAVNÍ PRÁVO</b>	<b>§ 73</b> <b>VYMÁHÁNÍ</b> <b>DAŇOVÝCH</b> <b>NEDOPLATKŮ</b>	<b>§ 74a</b> <b>EXEKUČNÍ NÁKLADY</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Část sedmá - Zvláštní ustanovení k jednotlivým druhům daní (§ 74 až § 95)

Hlava první až pátá zrušeny.

Část osmá - Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná (§ 96 až § 107)

## Příloha 2: Obecný vzor výzvy k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu

### Název orgánu FS

adresa

### Název vyřizujícího útvaru orgánu FS

adresa

Datum:

Č. j.:

Spisová značka:

Vaše č. j./zn. ... ze dne

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

### V Ý Z V A k odstranění vad podání

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci podání označeného jako ... *(název/označení podání včetně identifikace osoby, již se podání týká)* a zaevidovaného dne ... pod č. j. ...

### v y z ý v á

k odstranění vad podání spočívajících v:

*(konkretizace vad podání)*

Lhůta pro odstranění vad podání se stanoví v délce... *(lhůta by neměla být kratší 8 dnů)* ode dne doručení této výzvy.

### Odůvodnění:

#### Poučení:

Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným (§ 74 odst. 3 daňového řádu).

Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

*otisk  
úředního  
razítka*

titul, jméno a příjmení  
funkce  
v zastoupení:



**Příloha 3: Obecný vzor rozhodnutí o prodloužení lhůty podle § 36 odst. 1  
daňového řádu - vyhovění**

**Název orgánu FS**

adresa

**Název vyřizujícího útvaru orgánu FS**

adresa

Datum:

Č. j.:

Spisová značka:

Vaše č. j./zn. ... ze dne

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

**ROZHODNUTÍ  
o prodloužení lhůty**

Shora uvedený správce daně rozhodl podle ust. § 36 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci žádosti výše uvedeného příjemce rozhodnutí ze dne ... o prodloužení lhůty pro ... *identifikace stanovené povinnosti (např. předložení dokladů, vyjádření k odvolání atd.)* stanovené rozhodnutím / výzvou č. j. ... takto:

**Lhůta stanovená rozhodnutím/výzvou č. j. ... pro ... (např. předložení dokladů, vyjádření, záznamů atd.) se prodlužuje do dne ...**

**Odůvodnění:**

.....

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 36 odst. 6 daňového řádu).

*otisk  
úředního  
razítka*

titul, jméno a příjmení  
funkce  
v zastoupení:

## **Příloha 4: Obecný vzor rozhodnutí o prodloužení lhůty podle § 36 odst. 1**

### **daňového řádu - zamítnutí**

**Název orgánu FS**

adresa

**Název vyřizujícího útvaru orgánu FS**

adresa

Datum:

Č. j.:

Spisová značka:

Vaše č. j./zn. ... ze dne

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

### **ROZHODNUTÍ**

Shora uvedený správce daně rozhodl podle ust. § 36 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci žádosti shora uvedeného příjemce rozhodnutí ze dne ... o prodloužení lhůty pro ... *identifikace stanovené povinnosti (např. předložení dokladů, vyjádření k odvolání atd.)* stanovené rozhodnutím / výzvou č. j. ..., takto:

**Žádost se zamítá.**

**Odůvodnění:**

.....

**Poučení:**

Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty (§ 36 odst. 3 daňového řádu).

Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 36 odst. 6 daňového řádu).

*otisk  
úředního  
razítka*

titul, jméno a příjmení  
funkce  
v zastoupení:

**Příloha 5: Obecný vzor rozhodnutí o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podle § 36 odst. 4 daňového řádu - vyhovění**

**Název orgánu FS**

adresa

**Název vyřizujícího útvaru orgánu FS**

adresa

Datum:

Č. j.:

Spisová značka:

Vaše č. j./zn. ... ze dne

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

**ROZHODNUTÍ**  
**o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení**

Shora uvedený správce daně rozhodl podle ust. § 36 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci žádosti shora uvedeného daňového subjektu ze dne ... o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení k dani ... za/na zdaňovací období ... takto:

Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení k dani ...za/na zdaňovací období ...se prodlužuje o ... dní/měsíc(e) a uplyne dnem ...

**Odůvodnění:**

.....

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 36 odst. 6 daňového řádu).

*otisk  
úředního  
razítka*

titul, jméno a příjmení  
funkce  
v zastoupení:

**Příloha 6: Obecný vzor rozhodnutí o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podle § 36 odst. 4 daňového řádu - zamítnutí**

**Název orgánu FS**

adresa

**Název vyřizujícího útvaru orgánu FS**

adresa

Datum:

Č. j.:

Spisová značka:

Vaše č. j./zn. ... ze dne

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

(daňový subjekt – FO/PO)

**ROZHODNUTÍ**

Shora uvedený správce daně rozhodl podle ust. § 36 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci žádosti shora uvedeného daňového subjektu ze dne ... o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení k dani ... za/na zdaňovací období ... takto:

**Žádost se zamítá.**

**Odůvodnění:**

.....

**Poučení:**

Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty (§ 36 odst. 3 daňového řádu).

Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 36 odst. 6 daňového řádu).

*otisk  
úředního  
razítka*

titul, jméno a příjmení  
funkce  
v zastoupení:

## **Příloha 7: Lhůty pro správce daně podle pokynu č. MF - 4**

### **POKYN č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní**

Č.j.: MF-111307/2013/39  
PID: MFCR4XGZGK

S ohledem na ustanovení § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy jsou osoby zúčastněné na správě daní oprávněny při porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu) domoci se nápravy tím, že upozorní na porušení této zásady správce daně nejbližší nadřízeného správci daně, který výše uvedenou zásadu porušil, a z důvodu vyřizování podání osob zúčastněných na správě daní v přiměřených lhůtách, zejména s přihlédnutím k principům „dobré správy“, stanovím pro věcně příslušné útvary Ministerstva financí, orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky (dále jen „správní orgán“) k vyřízení podání osob zúčastněných na správě daní lhůty:

#### **I. Délka lhůt**

Při vyřizování níže specifikovaných podání osob zúčastněných na správě daní stanovuji následující lhůty:

##### **1. 6 měsíců**

- a) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d),
- b) pro vydání rozhodnutí o povolení obnovy řízení nebo rozhodnutí o zamítnutí obnovy řízení dle ustanovení § 119 odst. 1 daňového řádu,
- c) pro vydání rozhodnutí ve věci obnovy řízení dle ustanovení § 120 odst. 4 daňového řádu,
- d) pro vydání rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně dle ustanovení § 259 daňového řádu, s výjimkou případů, ve kterých je oprávněn rozhodnout ministr financí podle ust. § 260 daňového řádu.

##### **2. 3 měsíce**

- a) pro vydání rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti či rozhodnutí o zrušení, změně nebo potvrzení delegace dle ustanovení § 18 daňového řádu,
- b) pro vydání rozhodnutí o vyloučení úřední osoby dle ustanovení § 77 daňového řádu,
- c) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu,
- d) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu proti rozhodnutím o atrakci dle ustanovení § 19 daňového řádu a o záznamní povinnosti dle ustanovení § 97 daňového řádu,

- e) pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení dle ustanovení § 132 odst. 1 daňového řádu za podmínek vymezených ve zvláštním zákoně, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
- f) pro vydání rozhodnutí o námitce dle ustanovení § 159 odst. 3 daňového řádu,
- g) pro vydání rozhodnutí o přijetí ručení třetí osoby dle ustanovení § 173 odst. 1 daňového řádu.

### 3. 30 dnů

- a) pro vydání rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav dle ustanovení § 37 odst. 2 daňového řádu,
- b) pro vydání rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení dle ustanovení § 48 odst. 3 daňového řádu,
- c) pro vydání rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností dle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu,
- d) pro vydání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí dle ustanovení § 105 daňového řádu,
- e) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu,
- f) pro vydání rozhodnutí o přijetí finanční záruky dle ustanovení § 173 odst. 2 daňového řádu,
- g) pro vydání rozhodnutí o stanovení záloh dle ustanovení § 174 odst. 5 a 6 daňového řádu,
- h) pro vydání rozhodnutí o odložení daňové exekuce a pro vydání rozhodnutí, kterým se daňová exekuce zcela zastaví, dle ustanovení § 181 odst. 1, 2 daňového řádu,
- i) pro vydání rozhodnutí o snížení výše částky, která má být sražena v příslušném výplatním období ze mzdy dlužníka dle ustanovení § 187 odst. 3 daňového řádu,
- j) pro vydání rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k úhradě nejvyššího dražebního podání dle ustanovení § 226 odst. 1 daňového řádu,
- k) pro vydání rozhodnutí o rozvrhu výtěžku dražby dle ustanovení § 230 odst. 1 daňového řádu,
- l) pro vydání rozhodnutí o stížnosti na postup plátce daně dle ustanovení § 237 odst. 4 daňového řádu,
- m) pro vydání rozhodnutí o potvrzení postavení právního nástupce dle ustanovení § 240 odst. 1 daňového řádu.

## II. Běh lhůt

1. Lhůty stanovené tímto pokynem se počítají ode dne doručení podání osoby zúčastněné na správě daní správním orgánu. Výjimkou je případ vydání rozhodnutí ve věci obnovy řízení dle ustanovení § 120 odst. 4 daňového řádu – čl. I bod 1 písm. c), kdy jsou lhůty počítány ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o povolení obnovy řízení. V případě vrácení odvolání nadřízeným správním orgánem nižšímu správním orgánu (ustanovení § 116 odst. 3 daňového řádu) k vydání rozhodnutí dle čl. I bod 2 písm. c) a čl. I bod 3

písm. e) se lhůty počítají ode dne, kdy je odvolání vráceno. Dojde-li ke zrušení rozhodnutí ve správním soudnictví a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, běží lhůty stanovené v čl. I pro vydání nového rozhodnutí ve věci znovu ode dne, kdy se správci daně vrátí od soudu spisový materiál. Jestliže není podání doručeno místně příslušnému správnímu orgánu, prodlužují se lhůty stanovené čl. I o jeden měsíc.

2. Běh lhůt se staví dle ustanovení § 34 daňového řádu ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do dne, kdy dojde k požadované součinnosti, tj. do dne obdržení podání správcem daně. Do běhu stanovených lhůt se nezapočítává doba dožádání podle ustanovení § 17 daňového řádu a doba ode dne vydání rozhodnutí o atrakci dle § 19 daňového řádu do nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Běh lhůt se staví i po dobu soustředování či doplňování stanovisek a podkladů od osob zúčastněných na správě daní nebo ostatních správců daní, která jsou nezbytná pro vyřízení podání. Dále se do běhu lhůt nezapočítává doba od odeslání výzvy k zaplacení správního poplatku do uplynutí doby určené k úhradě správního poplatku a rovněž se nezapočítává lhůta řízení projednávání o opravném prostředku, bude-li toto rozhodnutí podkladem pro vydání jiného rozhodnutí, např. čl. I bod 3 písm. h). Lhůty stanovené podle čl. I neběží též po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud. Dále se běh lhůt staví při mezinárodním dožádání informací podle ustanovení § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a to ode dne odeslání dožádání do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu. Ke stavění běhu lhůt může dojít i opakovaně.
3. V případě, že je pro vyřízení věci ministrem financí zřízena komise, běh lhůt se staví po dobu projednání v této komisi.
4. Je-li podání osobou zúčastněnou na správě daní doplněno a toto doplnění je správci daně doručeno jeden měsíc a méně před uplynutím lhůty stanovené podle čl. I, příp. prodloužené podle tohoto čl. bod 5 až 7, lhůta pro vyřízení se prodlužuje o jeden měsíc ode dne doručení doplnění správnímu orgánu příslušnému k rozhodnutí. Obdobně se postupuje při opakovaném doplnění.
5. Ve složitých a odůvodněných případech může lhůty stanovené podle čl. I bodu 1, bodu 2 písm. a) až e) a bodu 3 písm. a) až e) prodlužovat nejbližší nadřízený správní orgán, v případě žádosti věcně příslušného odboru Generálního finančního ředitelství jeho generální ředitel, v případě žádosti věcně příslušného odboru Generálního ředitelství cel jeho generální ředitel a v případě žádosti útvaru Ministerstva financí věcně příslušný náměstek ministra, nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení.
6. Ve složitých a odůvodněných případech může lhůty stanovené podle čl. I bodu 2 písm. f) a g) a bodu 3 písm. f) až m) prodlužovat ředitel orgánu Finanční správy České republiky a ředitel orgánu Celní správy České republiky příslušného k rozhodnutí, nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení.

7. V mimořádných a odůvodněných případech, zejména u případů s mezinárodním prvkem, může věcně příslušný útvar Ministerstva financí dále prodlužovat původní lhůty k vyřízení i nad rámec shora stanovených lhůt, pokud k vyřízení nestačila již lhůta prodloužená. Prodloužil-li lhůtu podle bodu 5 generální ředitel Generálního finančního ředitelství nebo generální ředitel Generálního ředitelství cel, prodlouží lhůtu příslušný náměstek ministra. Prodloužil-li lhůtu podle bodu 5 náměstek ministra, je k dalšímu prodloužení příslušný ministr.
8. Běh výše uvedených lhůt je limitován podle povahy řízení prekluzivní lhůtou podle ustanovení § 148 daňového řádu, popř. lhůtou stanovenou zvláštním zákonem (např. § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů atd.). Dále je běh lhůt limitován podle povahy řízení také lhůtou obsaženou v ustanovení § 160 daňového řádu.

### III.

#### Přechodná, závěrečná a zrušovací ustanovení

1. Lhůty stanovené tímto pokynem se použijí u všech daňových řízení zahájených ode dne nabytí účinnosti tohoto pokynu a u neukončených daňových řízení, zahájených přede dnem nabytí účinnosti tohoto pokynu, u kterých se postupovalo dle Pokynu č. MF-1.
2. Do běhu lhůt stanovených tímto pokynem se u neukončených daňových řízení, zahájených přede dnem nabytí účinnosti tohoto pokynu, započte též doba, která uplynula ode dne zahájení těchto řízení do dne předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto pokynu.
3. Zrušuje se Pokyn č. MF-1 o stanovení lhůt při správě daní č. j. MF-96484/2012/904.
4. Tento pokyn nabývá účinnosti dnem 1. září 2014.

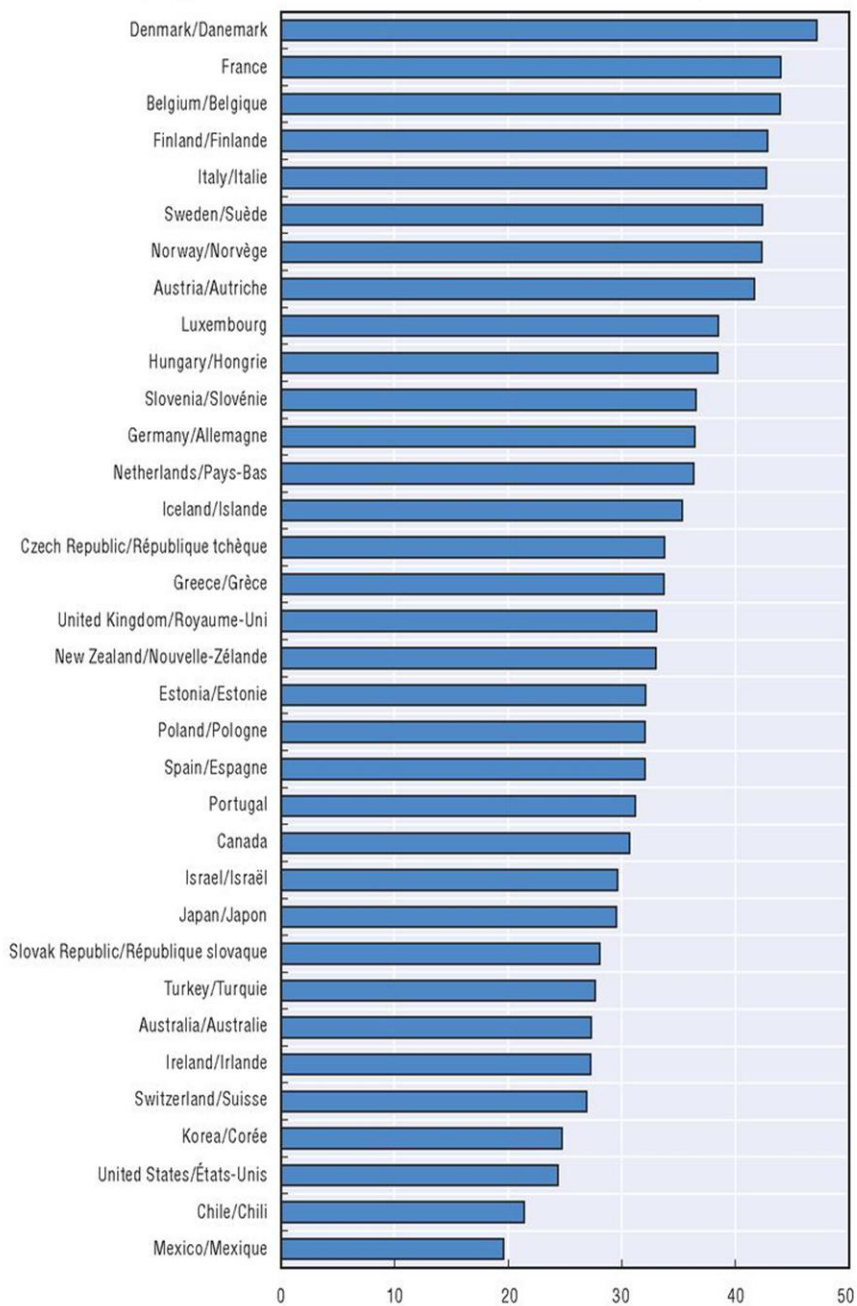
Ing. Andrej Babiš, v.r.  
ministr financí

Zdroj: Pokyn č. MF - 4 o stanovení lhůt při správě daní. *Finanční správa* [online].[cit. 2015-03-25]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_MF-4\\_lhutnik.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF-4_lhutnik.pdf)



## Příloha 8: Česká republika v mezinárodním srovnání podle daňové kvóty

Chart A. **Total tax revenue as % of GDP, 2012**  
 Graphique A. **Total des recettes fiscales en % du PIB, 2012**



Note: Countries have been ranked by their total tax revenue to GDP ratios./Les pays sont classés en fonction du total des recettes fiscales par rapport au PIB.

Source: Table 1./Tableau 1.

StatLink  <http://dx.doi.org/10.1787/888933163884>