

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Helena Knittelová

Změny v daňovém řízení po 1. lednu 2011

Diplomová práce

Olomouc 2012

„ Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Změny v daňovém řízení po 1. lednu 2011 vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.“

V Bělém dne 31. prosince 2012

Helena Knittelová

Já, níže podepsaná Helena Knittelová, autorka diplomové práce na téma

Změny v daňovém řízení po 1. lednu 2011,

kteřá je literárním dílem ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, ve znění dalších předpisů, dávám tímto jako subjekt údajů svůj souhlas ve smyslu § 4, písm. e) zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, správci, kterým je

Univerzita Palackého v Olomouci

Křížkovského 8

771 47 Olomouc

Česká republika

ke zpracování údajů v rozsahu jména a příjmení v informačním systému, a to včetně zařazení do katalogů, a dále ke zpřístupnění jména a příjmení v katalogích a informačních systémech Univerzity Palackého v Olomouci, včetně neadresovaného zpřístupnění pomocí metod dálkového přístupu. Údaje mohou být takto zpřístupněny uživatelům služeb Univerzity Palackého v Olomouci. Realizace zpřístupnění zajišťuje ke dni podání tohoto prohlášení vnitřní složka Univerzity Palackého v Olomouci, která se nazývá Informační centrum UP.

Souhlas se poskytuje na dobu ochrany autorského díla podle autorského zákona.

V Bělém dne 31. prosince 2012

Helena Knittelová

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce JUDr. Zdeňce Papouškové, Ph. D. za odborné vedení, poskytnutí cenných rad a připomínek při jejím vypracování.

Obsah

SEZNAM POUŽÍVANÝCH ZKRATEK	8
1 ÚVOD	9
2 HISTORICKÝ EXKURS DAŇOVÉHO PRÁVA	12
2.1 Zákon o správě daní a poplatků	12
2.1.1 Počátek českého daňového práva	12
2.1.2 Rozhodující vliv judikatury	13
2.1.3 Reforma daňového systému	13
2.1.4 Reforma daňového procesu	14
3 NOVÝ DAŇOVÝ ŘÁD	15
3.1 Působnost daňového řádu	15
3.2 Povaha právní úpravy	15
3.3 Charakter právní úpravy	16
3.4 Struktura daňového řádu	17
3.5 Znalost zákona	17
4 SPRÁVA DANÍ	18
4.1 Obecné principy správy daní	18
4.2 Správa daní a její cíl	18
4.3 Předmětem správy daní	20
5 ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ	24
5.1 Obecně o zásadách	24
5.1.1 Zásada zákazu libovůle (zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení)	25
5.1.2 Zásada přiměřenosti	25
5.1.3 Zásada procesní rovnosti	26
5.1.4 Zásada součinnosti, poučovací a zásada vstřícnosti a slušnosti	26
5.1.5 Zásada rychlosti, hospodárnosti a ekonomie řízení	27
5.1.6 Zásada legitimního očekávání	28
5.1.7 Zásada materiální pravdy	28
5.1.8 Zásada nevěřejnosti a zachování mlčenlivosti správy daní	30
5.1.9 Zásada shromažďování údajů	30
6 ZÁKLADNÍ SUBJEKTY SPRÁVY DANÍ	32
6.1 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní	32
6.2 Správce daně	32
6.2.1 Úřední osoba	33

6.3	Osoby zúčastněné na správě daní	34
6.3.1	Daňový subjekt	34
6.3.2	Třetí osoby	34
6.4	Zástupce osoby zúčastněné na správě daní	36
7	DAŇOVÉ ŘÍZENÍ	38
7.1	Pojem daňového řízení	38
7.2	Předmět daňového řízení	40
8	NALÉZACÍ ŘÍZENÍ	42
8.1	Pojem nalézacího řízení	42
8.2	Vyměřovací řízení	43
8.2.1	Povinnost řádného daňového tvrzení	43
8.2.1.1	Obsah a forma řádného daňového tvrzení	44
8.2.2	Splatnost daně	45
8.2.2.1	Následky nesplnění povinnosti tvrzení	46
8.2.3	Lhůty k podání řádného daňového přiznání	46
8.2.3.1	Počítání času pro potřeby správy daní	48
8.2.3.2	Oznamovací povinnost registrovaných daňových subjektů	49
8.2.4	Lhůty k podání hlášení a vyúčtování	50
8.2.5	Opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování	51
8.2.6	Vyměření daně	51
8.2.6.1	Vyměření daně nad rámec tvrzení	54
8.2.6.2	Daňová informační schránka	55
8.3	Doměřovací řízení	55
8.3.1	Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování	55
8.3.2	Následné hlášení	59
8.3.3	Doměření daně	60
8.3.3.1	Podmínky doměření daně a předepsání doměřené daně	60
8.3.3.2	Podmínky pro doměření z moci úřední	61
8.3.3.3	Doměření bez změny poslední známé daně	63
8.3.3.4	Splatnost daně doměřené z moci úřední	64
8.3.4	Doměření daně v souladu s dodatečným tvrzením daňového subjektu	64
8.4	Společná ustanovení pro nalézací řízení	65
8.4.1	Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení	65
8.4.2	Zaokrouhlování	65
8.4.3	Rozhodnutí o stanovení daně	66
8.4.4	Lhůta k stanovení daně	67
8.4.4.1	Základní délka lhůty	67
8.4.4.2	Prodloužení lhůty	69
8.4.4.3	Přerušování lhůty	70
8.4.4.4	Stavění lhůty	71
8.4.4.5	Maximální délka lhůty	72
8.4.4.6	Prolomení maximální délky lhůty	73
8.4.4.7	Přechodná ustanovení	74
9	ZÁVĚR	78
10	BIBLIOGRAFIE	82

Monografie	82
Odborné články	83
Judikatura	84
Právní předpisy	85
Internetové a jiné zdroje	86
11 ABSTRAKT	87
11.1 Abstrakt	87
11.2 Abstract	88
12 PŘÍLOHY	89
12.1 Příloha č. 1	89

Seznam používaných zkratek

DS	daňový subjekt
DIS	daňová informační schránka
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
JIM	jednotné inkasní místo
Listina	ústavní zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
MF	Ministerstvo financí České republiky
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
ŘDT	řádné daňové tvrzení
SD	správce daně
SŘ	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
TZ	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Ústava	ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
VR	veřejný rozpočet
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

1 Úvod

První leden roku 2011 se zapíše do historie českého daňového práva. České daňové právo, ačkoliv má znaky samotného právního subsystému, je jen jednou z oblastí úpravy práva finančního, které je samostatným odvětvím českého práva. Daňové právo se člení na daňové právo hmotné a procesní. Daňové právo hmotné je uplatňováno prostřednictvím daňového práva procesního. Správa daní představuje složitý a vnitřně diferencovaný společenský a ekonomický systém vyžadující samostatnou právní úpravu.

V současné době je komplexní právní úpravou procesního daňového práva zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti 1. 1. 2011. Jedná se o právní předpis, který nahradil do té doby používaný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Daňový řád je vyvrcholením dlouholetého vývoje procesu správy daní, který zásadním způsobem ovlivnil „běžný“ život každého z nás. Oblast správy daní shledávám nejen zajímavou, ale i velmi problematickou, náročnou, veřejností často nepochopenou, tedy hodnou mého zájmu. Rozhodla jsem se jí proto zabývat ve své diplomové práci, jejíž téma zní: „Změny v daňovém řízení po 1. lednu 2011“.

Hlavním cílem mé diplomové práce je podat ve vymezených okruzích ucelený pohled na nalézací rovinu daňového řízení. Přiblížit nejen podnikatelské sféře, ale i široké veřejnosti zásadní změny a novinky, které nová úprava přinesla. Vybavit tyto osoby znalostmi, které jim umožní být skutečně rovnoprávními, kvalifikovanými a odborně sebevědomými partnery při jednání se zaměstnanci správce daně.

Budu se snažit analyticky poukázat na jednotlivá úskalí nové úpravy, jak v teoretické, tak i v praktické rovině. Pro maximální srozumitelnost výkladu je budu vysvětlovat na příkladech z aplikační praxe. Také se pokusím o odbourání vžitých stereotypů z dob předchozí úpravy správy daní. Práce bude doplněna o vlastní názory na aplikační změny.

Ústředními otázkami tzv. hypotézami této diplomové práce jsou: Podařilo se do nové úpravy daňového procesu promítnout důvodovou zprávou¹ deklarované cíle? Je nová úprava opravdu systematická, přehledná, terminologicky jednotná, jednoznačná, univerzálně aplikovatelná? Odstranila nedostatky předchozí právní úpravy správy daní? Zajišťuje dosažení základních cílů správy daně, tj. správné zjištění a stanovení daní a zajištění její úhrady, za současného zachování zásad typických pro daňové právo? Došlo k posílení právní

¹ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona č. 280/2009Sb., daňového řádu.

jistoty daňových subjektů i správců daně? Přinesla zlepšení a zefektivnění fungování správy daní?

Pro komplexní uchopení tématu práce nejprve přiblížím historii daňového práva, včetně legislativního vývoje nového daňového řádu. Další úvodní kapitola bude věnována charakteristice nového daňového řádu. Ve čtvrté kapitole pojednám obecně o správě daní. Tedy o postupu, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dále seznámím se základními zásadami, které ovládají celou správu daní. Neboť je nesmírně důležité o těchto zásadách vědět, umět je používat. Zmíním se i o základních subjektech správy daní, o jejich právech a povinnostech. Samostatná kapitola bude zaměřena na vymezení pojmu a předmětu daňového řízení.

Nesmí chybět samotné vymezení pojmu nalézacího řízení, jenž je pro tuto práci pojmem stěžejním. V rámci tohoto řízení se odehrávají řízení vyměřovací, doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku. Práci především zaměřím na novinky a změny, které daňový řád přinesl do úpravy „Nalézacího řízení“ obsažené v Části třetí Hlavě IV. daňového řádu. Tuto úpravu znal zákon o správě daní a poplatků pod názvem „Vyměřovací řízení“. Právě srovnání právní úpravy nalézacího řízení dle daňového řádu a úpravy vyměřovacího řízení dle zákona o správě daní a poplatků bude těžištěm mé práce. Vzhledem k obsahové rozsáhlosti daného tématu se podrobněji budu zabývat jen řízením vyměřovacím a doměřovacím. Budu se zabývat důvody, podmínkami a okolnostmi vedoucími ke vzniku daňové povinnosti, k povinnosti popř. možnosti podat řádné, opravné či dodatečné daňové přiznání. Neboť řádná a dodatečná daňová přiznání představují „základní kameny“ daňového práva.

Společná ustanovení pro nalézací řízení si zaslouží mou pozornost v poslední kapitole této práce. Závěrem zhodnotím novou právní úpravu, zodpovím nastolené hypotézy. Nedílnou součástí bude příloha, která bude obsahovat přehled nových pojmů a legislativních zkratk používaných v daňovém řádu. Názvy kapitol a obsahové uspořádání jednotlivých podkapitol budou odpovídat termínům užívaným daňovým řádem.

Důležitou roli při psaní diplomové práce hraje volba adekvátní metodologie práce, pomocí které se má dosáhnout vytyčeného cíle. Moje diplomová práce bude komparací daňového řádu s dřívější právní úpravou správy daní. Srovnávací metodou budu přistupovat ke starým a novým institutům, a tím přenášet uživatele do prostředí nového daňového řádu. Dále budu pracovat s metodami, které spolu úzce souvisí. Jsou jimi analýza a syntéza. Pro dosažení určitých konkrétních závěrů bude použita metoda dedukce.

Nosnými zdroji mé diplomové práce budou výše zmíněné procesní zákony správy daní, ale i jiné právní předpisy vztahující se k mému tématu. Při zpracovávání budu dále čerpat

z několika odborných publikací a článků předních českých odborníků na daňové procesní právo. V neposlední řadě využiji judikaturu, a to zejména Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu ČR. Mnou uvedené judikáty převážně pocházejí z období aplikace zákona o správě daní a poplatků. Mnohá soudní rozhodnutí však byla natolik významná, že se dokonce stala pramenem nové procesní úpravy správy daní.

Dále zapracuji informace získané z internetových zdrojů a z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona.

Co se týče zhodnocení použitých zdrojů, je třeba zmínit, že problematice daňového procesního práva se věnuje hned několik odborných publikací. Převažuje literatura popisná a názory v ní publikované jsou obvykle totožné či obdobné.

2 Historický exkurs daňového práva

2.1 Zákon o správě daní a poplatků

2.1.1 Počátek českého daňového práva

Vývoj právní úpravy daňového procesu na našem území byl započat v období vzniku samostatné Československé republiky. Tehdy byl daňový proces zahrnut do zákona č. 76/1927 Sb. z., o přímých daních. K významnější úpravě daňového procesu došlo v roce 1953 vydáním vyhlášky ministra financí č. 162/1953 Ú. 1., kterou se upravovalo řízení ve věcech daňových. Současně byly vydávány společné předpisy k provádění hmotněprávních daňových zákonů. Vyhláška byla po 9 letech nahrazena vyhláškou č. 16/1962 Sb., o řízeních ve věcech daní a poplatků. S touto vyhláškou se jako obecný procesní předpis používal správní řád, zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení.

Důležitým mezníkem byl 5. květen 1992, kdy byla přijata komplexní právní úprava procesního daňového práva – zákon č. 37/1992 SB., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Zákon přijatý Českou národní radou vznikl na pozadí historických událostí, které se u nás odehrály na počátku 90. let 20. století - v období důsledného přechodu na zásady právního státu.² Inspiračním zdrojem této úpravy správy daní byly vedle tradiční české úpravy i úpravy zemí vyspělé Evropy, především Německa, Francie a Rakouska. Zákon o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) byl založen na principu nezávislého postavení na správním řádu.³

ZSDP účinný od 1. 1. 1993 byl používán osmnáct let a za toto období byl čtyřiašedesátkrát novelizován. Převážně se jednalo o novelty reagující na změny v předpisech z jiných právních odvětví. Mezi další důvody častých novelizací patřila potřeba odstranění aplikačních nejasností, prosazení podnikatelských zájmů atd.. Jen několik málo novel představovalo věcný zásah do samotné konstrukce zákona.⁴

ZSDP se uplatňoval při správě nové soustavy daní. Ta zahrnovala daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daň silniční, daň z nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Od roku

² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. Úvod, s. 10 - 12.

³ Princip nezávislosti na správním řádu byl zakotven v zákoně č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon pozbyl účinnosti dne 1. 1. 2006. Byl zachován i za účinnosti zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 1. kapitola, Historie a právní rámec: Historický vývoj, s. 3 - 5.

2008 byly do soustavy daní zařazeny tři ekologické daně, a to daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.⁵

2.1.2 Rozhodující vliv judikatury

Díky častým změnám se stala právní norma s nejednotnou terminologií, s ustanoveními umožňujícími dvojí výklad nepřehlednou. Postupem času začaly na správu daní mít velký vliv nálezy Ústavního soudu ČR o ústavních stížnostech v daňových věcech, rozsudky jednotlivých krajských soudů vydaných ve správním soudnictví a od roku 2003 i rozsudky Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „NSS“). Tato soudní rozhodnutí se nezabývala pouze výkladem mnohých ustanovení zákona, ale do správní praxe promítala i nové principy. Lze tedy shrnout slovy z důvodové zprávy k novému daňovému řádu: „Pro oblast správy daní platí, že soudní rozhodování nepřineslo jen konkretizaci obecných pravidel stanovených zákonem, ale i změny výkladu mnohých ustanovení, ale i dokonce uplatňování nových principů, a to v takové míře, že jednotlivá ustanovení zákona není prakticky možné bez znalosti rozhodovací praxe soudů vykládat a aplikovat. Taková situace představuje ohrožení postavení daňového subjektu, který musí snášet zvýšené riziko a potenciální dodatečné náklady plynoucí z nejistého (měnícího se a obtížně zjištělného) výkladu zákona.“⁶

2.1.3 Reforma daňového systému

Z dříve uvedeného vyplývá, že stará procesní právní úprava trpěla tak podstatnými nedostatky, že dle názorů mnoha odborníků neodpovídala požadavkům moderního procesu a dobré správy, soudobým společenským poměrům, a stala se tak téměř nepoužitelnou. Po změně, vzhledem k progresivnímu vývoji postupů správců daní, daňových subjektů i dalších osob, „volal“ i celý systém správy daní. Ministerstvo financí ČR (dále jen „MF ČR“) proto přistoupilo poněkud k razantnímu kroku – rozhodlo se prosadit komplexní reformu daňového systému České republiky od roku 1993, zasahující jak do oblasti hmotněprávní, procesněprávní i institucionální.

Plánovaná reforma daňového systému, jež si klade za hlavní cíl snížení administrativní zátěže pro poplatníky, plátce a státní správu, se skládá ze tří pilířů:

1. reformy zdaňování příjmu a majetku,
2. reformy daňového procesu,

⁵ KARFÍKOVÁ, Marie, KARFÍK, Zdeněk. Daňové povinnosti obecně a daň z příjmů fyzických osob. *Soudce*, 2012, roč. 14, č. 3, s. 9 - 18.

⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád [online]. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 19. listopadu 2008 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>>.

3. institucionální reformy.⁷

„Ačkoliv by bylo možno provést každou ze změn izolovaně, nezávisle na ostatních, teprve vzájemná logická provázanost všech tří částí reformy zaručuje skutečnou změnu.“⁸
Z důvodu tematického zaměření mé diplomové práce se budu věnovat jen reformě daňového procesu.

2.1.4 Reforma daňového procesu

MF ČR v rámci reformy daňového procesu vyvinulo iniciativu vytvořit zcela novou procesní normu nahrazující ZSDP. Na přípravě nového zákona se podílela expertní skupina tvořená zástupci z Komory daňových poradců ČR, soudců, daňové správy, akademické obce, MF ČR a zástupci legislativy. Za hlavní cíl si kladla vytvořit jasnou, jednoduchou, srozumitelnou, systematickou, terminologicky jednotnou procesní normu, která by vedla k větší provázanosti jednotlivých daňových zákonů.

Při samotné tvorbě vycházeli z tradic berní správy na našem území, z dosavadní právní úpravy převzali základní principy včetně zachování práv daňových subjektů, přihlíželi k vývoji právní teorie a zohlednili změny v ostatních právních oblastech. Do znění zákona zakotvili judikaturu Nejvyššího správního soudu Republiky Československé, současnou judikaturu českých soudů i problematiku předtím upravenou metodickými pokyny MF ČR. Převzali ověřené postupy a přístupy z úprav správního daňového řízení států Evropské unie.⁹

Zlepšení a zefektivnění fungování správy daní předpokládá snížení administrativní zátěže a posílení využívání výpočetní techniky v komunikaci s daňovými subjekty. I posílení postavení poplatníků a plátců daní by mělo být odrazem současného moderního trendu – klientského přístupu, který je společný pro celou státní správu.

Výsledek dlouhodobého legislativního procesu by tak měl být nadčasový, univerzálně aplikovatelný na všechny obdobné případy, odolný vůči změnám souvisejících předpisů. Měla by být především posílena právní jistota nejen daňových subjektů, ale i správců daně.¹⁰

⁷ KALOUSEK, Miroslav. Příprava reformy daňového systému ČR [online]. MF ČR, 3. dubna 2008 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html >.

⁸ Tamtéž.

⁹ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. Přílohy. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, Příloha č. 2.1, Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, s. 1575 - 1579.

¹⁰ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část I., *Daňový expert* [online]. 2010 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12277v15191-danovy-rad-cast-i/> >.

3 Nový daňový řád

3.1 Působnost daňového řádu

Nový daňový řád, který nabyl účinnosti 1. 1. 2011, tedy nahradil v daňovém systému zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. „*Upravuje postup SD, práva a povinnosti DS a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.*“¹¹

Nový daňový řád (dále jen „DŘ“) byl schválen Parlamentem ČR dne 22. 7. 2009. Byl kodifikován zákonem č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a publikován v částce 87/ 2009 Sbírký zákonů ČR rozeslané dne 3. 9. 2009. Původně navrhovaný termín účinnosti 1. 1. 2010 byl posunut o jeden rok, tzn. DŘ vstoupil v účinnost až dnem 1. 1. 2011.¹²

Nutným důsledkem vydání nového DŘ byly změny mnoha souvisejících, a nikoli jen daňových, zákonů. K zapracování změn do více než stovky zákonů byl proto spolu s DŘ přijat zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, účinný od 1. 1. 2011. Mělo jím dojít k odstranění nepřehledné a nežádoucí duplicitní právní úpravy.¹³

Ještě před 1. 1. 2011 však došlo k přijetí „technické“ novely č. 30/2011 Sb. účinné od 1. 3. 2011.¹⁴ Důvodem této první novelizace DŘ a s ní souvisejících zákonů bylo již od počátku předejít nežádoucím potížím způsobeným „technickými“ nedostatky zákona, možným aplikačním sporům - vyplněním zřejmých aplikačních mezer zákona, odstranit další duplicitní ustanovení. V žádném případě novela nepřinesla věcné změny zavedených nových institutů, nových koncepcí. Zákonodárcům se ji bohužel nepodařilo schválit tak, aby vešla v účinnost spolu s DŘ.¹⁵

3.2 Povaha právní úpravy

DŘ je předpis mající obecnou povahu, tzn., „*že se tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení použijí tehdy, pokud jiný zákon neupravuje správu daní jinak.*“¹⁶ Upravují-li ostatní daňové zákony určitou problematiku odchylně od DŘ uplatní se zásada: *Lex specialis*

¹¹ § 1 odst. 1 DŘ.

¹² PÁTEK, Václav. Nový daňový řád. *Právní rádce* [online]. 2009 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na <<http://pravnicaradce.ihned.cz/c1-38730840-novy-danovy-rad>>.

¹³ JANDA, Karel. *Daňový řád a podnikatel*. In *Daně, účetnictví – vzory a případy*. BREZANIOVÁ, Mária (ed). Český Těšín: PORADCE, s.r.o., 2011, s. 29 – 32.

¹⁴ BĚHOUNEK, Pavel. Aktuálně k daňové a související legislativě. *Účetnictví v praxi* [online]. 2011 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33973v43438-aktualne-k-danove-a-souvisejici-legislativ/>>.

¹⁵ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. Přílohy. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, Příloha č. 2.2, Důvodová zpráva k zákonu č. 30/2011 Sb., změna daňového řádu, s. 1585 - 1586.

¹⁶ § 4 zákona DŘ.

derogat legi generali.¹⁷ Naopak některá pravidla v něm upravená staví DŘ do pozice předpisu speciálního ve vztahu k ostatním zákonům (například: v případě daňové exekuce je obecným předpisem občanský soudní řád¹⁸ a DŘ speciálním). Je třeba si uvědomit, že i v daňovém procesu se nelze obejít bez použití soukromoprávní úpravy. Vypíchl bych úpravu fyzických a právnických osob obsaženou v zákoně č. 40/1964 Sb., občanském zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

Správa daní zůstává postavena na principu autonomie daňového práva. Vyplývá to z ustanovení § 262 DŘ, kde je stanoveno: „*Při správě daní se správní řád nepoužije.*“ Mezi daňovým právem a správním právem by tak neměl být žádný subsidiární vztah. Vyloučení nicméně neplatí absolutně. „Toto ustanovení je již dlouho předmětem mnoha odborných sporů a debat o povaze správy daní a daňového řízení ve vztahu právě ke správnímu řádu. I dnes vyvstává otázka použitelnosti § 177 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘ“). Ustanovení zakotvuje, že se základní zásady činnosti správních orgánů použijí na daná řízení i v případech, kdy je zvláštním zákonem (tj. DŘ) stanoveno, že se správní řád nepoužije. Této otázce se v minulosti několikrát věnoval i NSS a vždy dospěl k závěru, že se správní řád na řízení podle ZSDP použije.“¹⁹ Snad lze konzistentnost názoru NSS předpokládat i za účinnosti DŘ. Podle mého názoru dokladem toho, že se i dnes nelze obejít bez aplikace SŘ, je například chybějící úprava úřední desky v DŘ. Ten sice úřední desku vůbec nedefinuje, ale sám s tímto pojmem operuje při doručování veřejnou vyhláškou. Nezbyvá tedy nic jiného než analogicky použít úpravu § 26 SŘ.

Ani Ústava ČR²⁰ nezůstává stranou. V čl. 10 upravuje vztah mezi DŘ a vyhlášenou mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu ČR a k jejíž ratifikaci dal Parlament souhlas, a již je Česká republika vázána. Stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

3.3 Charakter právní úpravy

Kodifikace obsahuje především procesní pravidla ve věci správy daní a poplatků. Nalezneme v ní však i hmotněprávní ustanovení (např. určení prekluzivních lhůt pro stanovení daně nebo pro placení daně, vymezení sankcí) a ustanovení vymezující určité pojmy (např. atrakce, odborný konzultant). Smyslem tohoto počínu je sjednotit terminologii

¹⁷ Speciální úprava ruší právní úpravu obecnou.

¹⁸ Zákon č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010. Část pátá, Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná (§ 262), s. 498.

²⁰ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

společnou všem daňovým zákonům, tak aby nemusela být upravena opakovaně v jednotlivých daňových zákonech. Považuji to za velmi důležitý krok, který usnadní orientaci v daňové problematice.

Přehled nových pojmů a legislativních zkratk používaných v DŘ naleznete v příloze č. 1.

3.4 Struktura daňového řádu

Nová právní úprava správy daní je oproti staré rozsáhlejší, čítá 266 paragrafů. Jednotlivá ustanovení jsou formulována jednodušeji, srozumitelněji. Pro rychlou a přehlednou orientaci je rozdělena do šesti částí:

- Část první - Úvodní ustanovení
- Část druhá - Obecná část o správě daní
- Část třetí - Zvláštní část o správě daní
- Část čtvrtá - Následky porušení povinností při správě daní
- Část pátá - Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná
- Část šestá – Účinnost.

Samotné části se dále člení na hlavy a díly.

3.5 Znalost zákona

DŘ nepředstavuje absolutní změnu mechanismu správy daní, mnohé instrumenty přebírá nezměněné, mnohé však mění. Právě na tyto novinky se chci zaměřit v následujících kapitolách. Jak jsem již několikrát zmínila, zákon přináší některé nové postupy, pojmy, mění terminologii, zejména v oblasti legislativních zkratk, a zaslouží si tudíž naši pozornost.

I zde totiž platí jedna ze základních právních zásad: *Ignorantia juris non excusat*,²¹ vyjadřující povinnost osob znát ustanovení právních norem, jimiž se musí ve svých právních vztazích řídit, a z ní vyplývající nemožnost zprostit se právní odpovědnosti za neznalost dané právní normy.

Úroveň právního vědomí o novinkách v DŘ je nezbytná při aplikaci daňového práva, nejen pro pracovníky územních finančních orgánů, ale i pro mnoho dalších pracovníků veřejné správy i územních správních orgánů. Jeho znalost je nepostradatelná i pro daňové poradce, pro advokáty a hlavně pro všechny ty poplatníky a plátce daní, kteří nechtějí jen pasivně přihlížet při daňovém řízení a být pouze odkázáni na výklady správců daně.

²¹ Neznalost zákona neomlouvá.

4 Správa daní

4.1 Obecné principy správy daní

Listina základních práv a svobod v čl. 2 odst. 3 (dále jen „Listina“)²² zakotvuje zásadní princip, že *„státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.“* „Orgány veřejné moci - v našem případě správce daně (dále jen „SD“) - musí bedlivě dodržovat svoje zákonem stanovené kompetence, které nesmí překračovat. Jsou oprávněny jednat pouze tehdy, kdy to daňový zákon výslovně stanoví a jejich konkrétní výkon musí co možná nejvíce šetřit autonomní sféru jednotlivců. Za protiústavní je třeba považovat zejména libovůli (svévůli) v činnosti státních orgánů: v demokratickém právním státě se totiž každý může spolehnout na to, že ve své důvěře v platné právo nebude zklamán (IV. ÚS 690/01).“²³

Dle čl. 4 odst. 1 Listiny: *„Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.“* Jedním z primárních zákonných závazků fyzických a právnických osob vůči státu je povinnost finančně se podílet na činnosti státu formou daní a poplatků. Ukládání daní a poplatků je přímo upraveno v čl. 11 odst. 5 Listiny: *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“* Povinnosti ukládané v daňové oblasti tak musí mít oporu v právní normě při zachování základních práv a svobod daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“).²⁴

4.2 Správa daní a její cíl

Dle §1 odst. 2 DŘ *„správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“*

Správa daní vymezená ve všech ustanoveních DŘ je činnost, která v sobě zahrnuje veškerá řízení a postupy při správě daní. Upravuje tedy vzájemné vztahy mezi úředními osobami SD²⁵ (dříve pracovníky SD) a nově osobami zúčastněnými na správě daní.

Za základní cíl správy daní zákon považuje správné zjištění a stanovení daní v náležité zákonné výši, ale i zabezpečení jejich úhrady včetně jejího případného nuceného výběru, zejména pomocí daňové exekuce. Všechna opatření směřující k dosažení tohoto záměru se

²² Ústavní zákon č. 2/1993Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

²³ ŠIMÍČEK, Vojtěch. In BAHÝLOVÁ, Lenka (ed). *Ústava České republik: komentář*. Praha: Linde, 2010, s. 46 - 63 (čl. 2 Ústavy).

²⁴ Jedná se o nově zavedenou legislativní zkratku, viz přehled příloha č. 1.

²⁵ Nově vymezený pojem úřední osoby, viz přehled příloha č. 1.; výklad v části 4.1.1.

především odehrávají v rámci daňového řízení. K zjištění a stanovení daní dochází v rovině nalézací, k úhradě v rovině platební.

K tomu, aby mohlo být tohoto cíle dosaženo, má SD pravomoc provádět i jiná než daňová řízení, včetně úkonů a postupů. Je oprávněn provádět vyhledávací činnost, vyzývat ke splnění povinností, kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní a zabezpečovat placení daní.²⁶

„Dosažení tohoto cíle však musí být vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní. SD není pouze oprávněn činit opatření potřebná ke správnému zjištění a stanovení daní a k zabezpečení jejich úhrady, současně jde o jeho zákonnou povinnost. Lze říci, že dodržování zákonného vymezení podmínek výkonu správy daní je veřejným zájmem.“²⁷

Aby mohl SD správně daň zjistit a stanovit, má nejprve daňový subjekt (dále jen „DS“) povinnost daň přiznat. DS totiž nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti, a to podáním řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, která jsou základem pro správné zjištění a stanovení daně. S učiněným podáním nepochybně souvisí povinnost tvrzenou částku uhradit.

DŘ nově zavedl výše zmíněné legislativní zkratky:

- řádné daňové tvrzení, jež v sobě zahrnuje daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování,
- dodatečné daňové tvrzení, jež v sobě zahrnuje dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.²⁸

DS má i povinnost důkazní. Podstatou důkazního břemene je prokázat všechny skutečnosti jím povinně uváděné v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Závěrem bych chtěla upozornit na posun v pojetí cíle správy oproti předchozí úpravě. Za účinnosti nového DŘ se upřednostňuje hledisko správnosti nad hlediskem fiskálním. SD především usiluje o stanovení daně ve správné výši, zatímco dříve SD šlo o to, aby nebyl zkrácen veřejný rozpočet, a správnost „vyčíslení“ daně šla tudíž trochu stranou.²⁹ Daň je totiž

²⁶ § 11 odst. 1 DŘ.

²⁷ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. Část první, Hlava I. – Předmět a účel úpravy (§ 1 - § 4), s. 13 - 17.

²⁸ § 1 odst. 3 DŘ.

²⁹ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část první, Hlava II. – Základní zásady správy daní, s. 26 – 27.

stanovena nesprávně v případě, když DS odvede do státního rozpočtu³⁰ méně, ale i pokud odvede více. Je pravdou, že SD nevyhledává případy, kdy je odvedeno více. Vyjde-li však taková skutečnost najevo a DS na to upozorní, musí k tomu přihlídnout. SD by tedy už neměl hájit jen zájmy státu. Nastolení tohoto stavu považuji vůči DS za spravedlivé.

Jde tedy o nastolení stavu, kdy si SD (potažmo stát) a DS vzájemně nic nedluží. Lze však tohoto cíle reálně dosáhnout? Domnívám se, že tohoto cíle nelze nikdy dosáhnout. Vždy totiž budou existovat daňové úniky, neuhrazené a nevyhozené nedoplatky, ale i přeplatky. Proto by SD měl vyvíjet tak pečlivou a intenzivní činnost, aby těmto negativním jevům předcházel, a v co největší míře je minimalizoval.

4.3 Předmětem správy daní

Předmět správy daní věcně vymezuje § 2 odst. 1 DŘ, který stanoví, že: „*předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).*“ ZSDP předmět daně vůbec nevymezoval.

Uvědomme si, že daní je jak příjem, tak i výdej z veřejného rozpočtu (dále jen „VR“), pro který zákon zakotvil novou legislativní zkratku - vratku. Vratkou chápeme nárok DS na výdaj z příjmové části VR bez ohledu, jak je v jednotlivých daňových úpravách označována (např.: nadměrný odpočet, daňový odpočet, daňová ztráta, vratitelný přeplatek, bonus apod.).³¹ Myslím si, že toto vymezení umožňuje osobám zúčastněným na správě daní lépe si představit, co vše spadá pod správu daní.

V DŘ se objevil nový pojem VR, kterým „*se rozumí:*

- a) *státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu,*
- b) *rozpočet územního samosprávného celku,*
- c) *rozpočet státního fondu nebo Národní fond,*
- d) *rozpočet Evropské unie, nebo*
- e) *rozpočet, o němž to stanoví zákon.*“³²

Do výčtu se vůbec poprvé dostaly rozpočty uvedené pod písmeny d) a e). Jde o reakci na změny našeho právního řádu vyvolané vlivem sekundárního práva EU.

Stará ani nová právní úprava nepostrádá vymezení samotného pojmu daň. „*Daní se pro účely DŘ rozumí: peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek; peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona; peněžité*

³⁰ Státní rozpočet je pro DŘ podmnožinou veřejného rozpočtu. Co se rozumí veřejným rozpočtem, je v § 2 odstavce 2 DŘ. V ZSDP nebyl pojem veřejný rozpočet obsažen.

³¹ KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem*. Český Těšín: PORADCE s. r. o., 2010. Část první, Hlava I. – Předmět a účel úpravy, s. 6 - 7.

³² § 2 odst. 2 DŘ.

plnění v rámci dělené správy.³³ Daň rovněž zahrnuje daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.³⁴

DŘ daní v nejširším slova smyslu nazývá takové peněžité plnění - takovou platbu, která je vyjmenovaná v § 2 odst. 3 a 4 potažmo odst. 5 DŘ a současně splňuje podmínku v odst. 1 téhož ustanovení.³⁵ DŘ pod pojem daň nově zařadil clo. Tato změna se projevuje především v rovině platební. Od 1. 1. 2011 se tedy mohou převádět přeplatky³⁶ na dani na úhradu nedoplatku³⁷ mezi finančními a celními úřady.³⁸ Podle mého názoru jde o účinný nástroj daný SD, který umožňuje dosahovat cíle správy daní v době špatné platební morálky.

DŘ taxativní výčet pojetí daně rozšířil o:

- peněžité plnění v rámci dělené správy,³⁹ SD je tak oprávněn v rovině platební vybírat a vymáhat např. odvody, poplatky, pokuty, penále, včetně nákladů řízení uložené jinými orgány státní správy, které jsou příjmem VR a postupuje-li se při jejich placení nebo vymáhání podle DŘ nebo jeho jednotlivých ustanovení,⁴⁰
- příslušenství daně,
- daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění. Mám za to, že toto doplnění je důsledkem zavedení nového pojmu vratka.

ZSDP zahrnoval pod pojem daň odvody, a i odvody za porušení rozpočtové kázně. Není tomu jinak ani v DŘ. Ten tyto odvody pouze podřadil pod peněžité plnění, u kterých bude zákonem stanoveno, že jsou spravována podle DŘ. Kam se řadí např. i příspěvky, úhrady... Odvody za porušení rozpočtové kázně lze pod § 2 odst. 3 písm. b) DŘ podřadit i díky úpravě obsažené v ustanovení § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve

³³ § 2 odst. 3 DŘ.

³⁴ § 2 odst. 4 DŘ.

³⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010. Část první, Hlava I. – Předmět a účel úpravy (§ 1 - § 4), s. 2 - 5.

³⁶ Rozdíl v pojetí přeplatku oproti ZSDP, kdy DŘ vymezuje přeplatek jako částku, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu (§ 154 odst. 1 DŘ).

³⁷ DŘ zavádí nový pojem pro částku daně, která není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně tzv. nedoplatek; nedoplatkem je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně (§ 153 odst. 1 DŘ).

³⁸ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část první, Hlava I. – Předmět a účel úpravy, s. 17 – 21.

³⁹ Dělená správa: vlastní řízení o vyměření (uložení) peněžitého plnění vedou věcně a místně příslušné státní orgány odlišné od územních finančních orgánů; placení, vymáhání už zajišťují územní finanční orgány.

⁴⁰ § 161 DŘ; MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část první, Hlava I. – Předmět a účel úpravy, s. 17 – 21.

znění účinném od 1. 1. 2010. Ta totiž stanovuje, že k jejich správě včetně výkonu správy jejich penalizace jsou věcně příslušné územní finanční orgány.⁴¹

V neposlední řadě je třeba se zmínit o zálohách, které ZSDP řadil pod pojem daň. Zálohy DŘ považuje také za daň, jen je podřadil pod tzv. jiný způsob zdanění, tj. pod § 2 odst. 4 DŘ.

DŘ pod příslušenství daně explicitně zahrnuje: „*úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.*“⁴² V DŘ již nenajdeme „zvýšení daně“, jež ZSDP zahrnoval mezi příslušenství. Nově se totiž jedná o pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 DŘ a spadá tedy pod samotný pojem pokuty - pod příslušenství daně.

„V DŘ je z příslušenství daně upraven:

- úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 DŘ),
- úrok z posečkané částky (§ 157 odst. 2 DŘ),
- úrok z prodlení podle jiného právního předpisu (§ 166 odst. 4 DŘ),
- úrok z prodlení (§ 252 a 253 DŘ),
- úrok z neoprávněného jednání SD (§ 254 DŘ),
- penále (§ 251 DŘ),
- pořádková pokuta (§ 247 až § 249 DŘ),
- pokuta za opožděné tvrzení (§ 250 DŘ),
- náklady řízení (§ 107 DŘ),
- exekuční náklady (§ 182 a násl. DŘ).

Pokuta uložená za přestupek porušení mlčenlivosti (§ 246 DŘ) není příslušenstvím daně, ale sankcí za správní delikt, což vyplývá i z důvodové zprávy.⁴³

Poslední věta v § 2 odst. 5 říká, že: *Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.*“ Výše příslušenství se tak mění s výší daně. Tedy např.: je-li daň nebo její část odepsána či prominuta, změní se, popř. zanikne i její příslušenství.

ZSDP řešil problematiku osudu příslušenství daně v § 58. Vše, co považoval za příslušenství daně,⁴⁴ s výjimkou pokut, sledovalo osud daně, nestanovil-li SD svým rozhodnutím jinak. Odlišností, které si lze povšimnout je, že DŘ rozlišuje pokutu pořádkovou

⁴¹ KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem*. Český Těšín: PORADCE s. r. o., 2010. Část první, Hlava I. – Předmět a účel úpravy, s. 6 - 7.

⁴² § 2 odst. 5, první věta DŘ.

⁴³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 2. kapitola, Základní pojmy a zásady: Předmět správy daní, s. 15 - 16.

⁴⁴ Příslušenstvím daně se rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle ZSDP nebo jiného daňového zákona.

(§ 247 až § 249 DŘ) a pokutu za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ), kdy pouze poslední zmíněná pokuta sleduje osud daně. Z toho tedy vyplývá, že pořádkové pokuty jsou spravovány odděleně. Osoby zúčastněné na správě daní jsou povinny je uhradit bez ohledu na to, zda daňová povinnost trvá či nikoliv. Osud daní nově nesledují ani náklady řízení, jelikož jsou spravovány odděleně od daňové povinnosti. Domnívám se, že je tu tak mnohem větší šance získat nazpět peněžní prostředky, které byly skutečně vynaloženy za již provedená řízení.

Co se rozumí daní, příslušenstvím daně a ta příslušenství, která sledují osud daně, najdeme v DŘ na jednom místě, tj. v § 2 DŘ. Oproti ZSDP spatřuji tuto úpravu přehlednější.

5 Základní zásady správy daní

5.1 Obecně o zásadách

Ústava ČR a Listina vymezuje základní principy právního státu. Ty jsou společné všem právním odvětvím. Zákonodárci tyto principy dále konkretizují a rozvádějí v jednotlivých předpisech nižší právní síly a přizpůsobují je potřebám daného odvětví. K tomu došlo i v daňovém právu. Tvůrci zákona do § 5 až § 9 DŘ zakomponovali základní pravidla a zásady uplatňované při správě daní. Jsou jimi: zásada zákonnosti (legality), zásada zákazu libovůle (zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení), zásada přiměřenosti, zásada procesní rovnosti, zásada součinnosti, zásadu poučovací, zásada vstřícnosti a slušnosti, zásada rychlosti, hospodárnosti a ekonomie řízení, zásada volného hodnocení důkazů, zásada legitimního očekávání, zásada materiální pravdy, zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti správy daní, zásada oficiality, zásada vyhledávací a zásada shromažďování údajů. Používání těchto zásad bylo nově rozšířeno i na postupy konané mimo vlastní daňové řízení (§ 11 DŘ⁴⁵). Tomu odpovídá i zpřesnění v názvu druhé hlavy DŘ, označené základní zásady správy daní namísto původního označení - zásady daňového řízení. Zásady, které se do DŘ dostaly prvně či doznaly změn, si zaslouží mou pozornost v této kapitole.

SD je povinen při své činnosti zakotvené zásady vždy respektovat. K jejich aplikaci SD přistoupí zejména tehdy, pokud existuje nejistota ve výkladu jednotlivých ustanovení zákona. Zásady při výkladu jednotlivých ustanovení DŘ tedy plní funkci tzv. interpretačního vodítka. Je však nutné mít na paměti, že zásady obsažené v DŘ upravují nejen chování SD a DS, ale i všech ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Zásady správy daní mají mnoho společného se základními zásadami správního řádu. To, že se úzce překrývají se zásadami „dobré správy“, jen potvrzuje názor odborníků a judikatury, že nelze zcela oddělit správu daní od správního řízení, i když se o to tvůrci DŘ pokoušeli. I z tohoto důvodu lze při správě daní uplatnit tzv. Desatero dobré správy, vypracované společností uznávaným ochráncem práv JUDr. Otakarem Motejlem. „SD respektující Desatero by měl ctít tyto zásady:

1. Soulad s právem
2. Nestrannost
3. Včasnost
4. Předvídatelnost

⁴⁵ § 11 odst. 1 DŘ upravuje pravomoci správce daně; vedení daňového řízení je jen jednou z pravomocí, která je správci přiznána.

5. Přesvědčivost
6. Přiměřenost
7. Efektivnost
8. Odpovědnost
9. Otevřenost
10. Vstřícnost⁴⁶

5.1.1 Zásada zákazu libovůle (zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení)

„SD uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.“⁴⁷

Nově zavedená zásada zákazu libovůle zakazuje SD jakýmkoliv způsobem rozšiřovat svou pravomoc nad rámec zákonného zmocnění. Musí případy řešit objektivně a nestranně, nesmí sledovat jiný než stanovený účel.

Za situace, kdy zákon pro rozhodování stanoví jasná kritéria, správce má jen oprávnění ověřit jejich dodržení, tehdy není pro správní uvážení vůbec prostor. V opačném případě je SD dán prostor ke správnímu uvážení.⁴⁸

5.1.2 Zásada přiměřenosti

„SD šetří práva a právem chráněné zájmy DS 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.“⁴⁹

Minimalizovat počet zásahů do práv a svobod zúčastněných osob na správě daní, bylo již posláním zásady zakotvené v ZSDP. Princip přiměřenosti SD nově ukládá volit takové prostředky, aby dosáhl cíle správy daní, a zároveň přitom ukládal povinnosti jen v nezbytné míře a respektoval práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na dani. „Nová právní úprava nerozlišuje povinnost SD chránit zájmy státu od povinnosti dbát na zachování práv osob zúčastněných na dani.“⁵⁰ Povinnosti jsou si „konečně“ rovny. V praxi tím dochází

⁴⁶ HAJDUŠEK, Tomáš. *Daňové řízení* [online]. Censitio, 14. května 2012 [cit. 20. května 2012]. Dostupné na <<http://www.censitio.com/danove-rizeni.php>>.

⁴⁷ § 5 odst. 2 DŘ.

⁴⁸ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem po technické novele 2011*. 2. vydání. Praha: I. VOX a.s., 2011. 8. kapitola, Základní zásady pro celou správu daní, s. 28 - 29.

⁴⁹ § 5 odst. 3 DŘ.

⁵⁰ HANUŠ, Jaromír; HOLUŠA, Bohumil; MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství Economicon, 2012. Část první, Hlava II. – Základní zásady správy daní, s. 22 – 25.

k posílení postavení osob zúčastněných na správě daní.

5.1.3 Zásada procesní rovnosti

„Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.“⁵¹

Při dodržování této zásady by měl mít SD stejné měřítko jak na fyzickou osobu, tak na právnickou osobu; na malou i velkou společnost. Měl by ve skutkově shodných nebo podobných případech jednat tak, aby nevznikly nedůvodné a neodůvodněné rozdíly. Respektovat ustálenou správní praxi. Toto ustanovení přiznává všem osobám zúčastněným na správě daní, nacházejícím se ve stejné situaci, rovnocenná procesní práva a povinnosti. Jde o přínosné novum, jelikož dle ZSDP měly stejná procesní práva a povinnosti pouze DS. Dané osoby však nemají rovnocenné postavení v hmotněprávním smyslu.

Platí princip procesní rovnosti ve vztahu SD a osob zúčastněných na správě daní?

Ač to k tomu svádí, neplatí. Existuje totiž mezi nimi tzv. vrchnostenský vztah. SD má postavení mocensky nadřazeného subjektu, což jej opravňuje rozhodovat o právech a povinnostech osob zúčastněných na správě daní. Výsledkem činnosti SD jsou tedy právně vynutitelná rozhodnutí.⁵² Správnost tohoto tvrzení spatřuji i v tom, že v § 6 odst. 1 DŘ není o správci daně zmíněno.

5.1.4 Zásada součinnosti, poučovací a zásada vstřícnosti a slušnosti

„Osoby zúčastněné na správě daní a SD vzájemně spolupracují.“⁵³

„SD umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.“⁵⁴

„SD podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilosti.“⁵⁵

Tyto čtyři zásady spolu úzce souvisejí. Teprve judikatura přiměla tvůrce k podrobnějšímu propracování těchto principů.

Součinnost neboli spolupráce byla již v ZSDP zapracována.

Novou zásadou poučovací se rozumí povinnost SD poskytnout při správě daně přiměřené poučení o právech a povinnostech dotčených osob a předejít tím nedůvodné újme způsobené neznalostí jejich procesních práv. „Do poučovací povinnosti však již nepatří

⁵¹ § 6 odst. 1 DŘ.

⁵² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. Část první, Hlava I. – Předmět a účel úpravy (§ 1 - § 4), s. 13 - 17.

⁵³ § 6 odst. 2 DŘ.

⁵⁴ § 6 odst. 3 DŘ.

⁵⁵ § 6 odst. 4 DŘ.

návod, co by účastník řízení měl nebo mohl činit, aby dosáhl žádaného výsledku.⁵⁶ Problém sledávám v použití pojmu „přiměřeně“. Myslím si, že jiné přiměřené poučení dostane profesionál (auditor, daňový poradce atd.) a jiné řadový občan, který je též DS. Aby poučení splnilo svůj účel, musí být pro občana zákona méně znalého podrobnější, důslednější.

Zásada slušnosti spočívá ve vyvarování se nezdvořilosti, neslušnosti ze strany úřední osoby. Poruší-li SD tuto povinnost, DŘ přiznává všem osobám zúčastněným na správě daní právo podat stížnost proti nevhodnému chování jednotlivých úředních osob.⁵⁷ Pochopitelně by se nezdvořilého chování měla zdržet i „druhá strana“. Tato zásada spolu se zásadou vstřícnosti odpovídá tzv. klientskému přístupu a najdeme je prvně až v DŘ.

Ing. Jaroslav Trávníček se na své přednášce na téma DŘ k této problematice vyjádřil takto: „V minulosti se dalo potkat s projevy nezdvořilosti ze strany SD poměrně často, a nebylo žádným výjimečným jevem, kdy SD dával najevo svou podjatost a při daňovém řízení se vysloveně dopouštěl urážek DS. V současné době se však s takovými projevy setkáváme už pouze okrajově a výjimečně.“⁵⁸ Doufám, že se s tímto jevem budeme v praxi setkávat stále řidčeji.

5.1.5 Zásada rychlosti, hospodárnosti a ekonomie řízení

„SD postupuje bez zbytečných průtahů.“⁵⁹

„SD postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat SD úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke kterým povinnostem a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.“⁶⁰

Staronová zásada rychlosti ukládá SD - osobě zodpovědné za správu daní - jednat účelně, bez zbytečných průtahů. A to nejen během daňového řízení, ale i během řízení, které nekončí vydáním rozhodnutí (tzv. postupy SD). Samotný pojem „bez zbytečných průtahů“ je subjektivním pojmem. Přiměřenou délku řízení nelze přesně časově vymezit. Délka je totiž ovlivněna okolnostmi daného případu, charakterem a složitostí projednávané věci. Ať už důvody průtahů jsou dány u osob zúčastněných na dani či u SD, je to vždy SD, který za ně nese odpovědnost. Je proto věcí SD, aby využil prostředků mu přiznaných DŘ (např. pořádkovou pokutu podle § 247 DŘ) k zajištění bezprůtahového řízení.

⁵⁶ Rozsudek NSS ze dne 14. října 2010, čj. 5 As 1/2010-76.

⁵⁷ § 261 DŘ.

⁵⁸ Čerpáno z podkladového materiálu získaného na přednášce Ing. Jaroslava Trávníčka uskutečněné dne 20. října 2010 v Hotelu Beránek v Náchodě.

⁵⁹ § 7 odst. 1 DŘ.

⁶⁰ § 7 odst. 2 DŘ.

Zásada rychlosti je úzce propojena s nově začleněnou zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie. Zavazuje SD postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Musí šetřit náklady nejen osobám zúčastněným na správě daní, ale i SD potažmo státu. I proto je SD oprávněn spojovat určité úkony. „DŘ však výslovně neumožňuje spojovat jednotlivá řízení, i kdyby to bylo hospodárné.“⁶¹ Nikdy totiž nesmí nastat situace, v níž by užití zásady hospodárnosti znemožňovalo osobě zúčastněné na správě daní účinně hájit svá práva.⁶²

SD je ustanovením § 7 odst. 2 DŘ nově zavázán uvádět, ke kterým povinnostem a s jakým výsledkem byly úkony učiněny. Vyvíjí se tak větší tlak na SD, aby všechny jeho úkony byly účelné, opodstatněné, respektující procesní ekonomii. Zapracování této povinnosti považují za přínosné. Ze spisu či rozhodnutí jsou totiž všechny nedostatky úkonů lépe patrné, tedy i snáze odstranitelné.

5.1.6 Zásada legitimního očekávání

„SD dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikly nedůvodné rozdíly.“⁶³

Nová zásada legitimního očekávání má zajistit větší právní jistotu DS tím, že při rozhodování skutkově podobných či shodných případů bude v rozhodovací praxi SD postupovat tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly.⁶⁴ A to i s přihlédnutím k judikatuře EU.⁶⁵ Její zakotvení do DŘ stále ještě nic nezaručuje. V praxi bude totiž hodně záležet, jakým způsobem budou úřední osoby informovány o nových rozhodnutích, tendencích.

Princip předvídatelnosti nicméně nevylučuje naprosto odlišné rozhodnutí SD za situace, že jím bude náležitě odůvodněno.

5.1.7 Zásada materiální pravdy

„SD vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“⁶⁶

„Toto poměrně stručné vyjádření zásady materiální pravdy v procesu aplikace daňových předpisů nahradilo velmi specifickou zásadu v ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, ze které vyplývalo, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy

⁶¹ KOPŘIVA, Miloslav. Část první, Hlava II. – Základní zásady správy daní. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 30 – 31.

⁶² Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 23. října 1998, sp. zn. 7 A 157/1995.

⁶³ § 8 odst. 2 DŘ.

⁶⁴ Uplatněn princip vázanosti vlastní správní praxí.

⁶⁵ Čerpáno z podkladového materiálu získaného na přednášce Ing. Vlasty Zachové uskutečněné dne 16. května 2012 v Hotelu Beránek v Náchodě.

⁶⁶ § 8 odst. 3 DŘ.

*skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.*⁶⁷

V důsledku širšího pojetí cíle správy DŘ bylo spojení *rozhodné pro stanovení či vybrání* nahrazeno spojením *rozhodné pro správu daně*. Dále došlo k vypuštění dovětky „*pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.*“ Co tím tvůrci sledovali, co je k tomu vedlo? Podle mého názoru obě zásady svou podstatou upřednostňují materiální pravdu. Domnívám se, že vypuštěním pojmu „zastřený stav“ zákonodárci nechtěli změnit uplatňování principu přednosti obsahu před formou, zkomplikovat tak SD možnost daň zjistit a stanovit ve správné výši. Dá se nicméně očekávat, že to bude v praxi činit problémy. Ne vždy je stručná formulace výhodou. Musí se tak čekat, jak se k tomu postaví SD nebo až na výklad podaný judikaturou.

Podle mne by tedy měl být zachován stávající postup. SD by měl i nadále vycházet z právního úkonu zastíraného, tedy toho, který se účastníci pokoušeli zastřít.⁶⁸ „Aplikovat zásadu materiální pravdy jak v případě, že hovoří v neprospěch DS, tak i hovoří-li v jeho prospěch.“⁶⁹ Za spolehlivé a úplné zjištění skutečného stavu věci nese odpovědnost SD.

Na tuto zásadu navazuje institut obcházení zákona a zákazu zneužití práva. „To, že DŘ pojem „zneužití práva“ nepoužívá, neznamená, že by k němu docházet nemohlo a že by z něj nemohly být vyvozeny adekvátní právní důsledky.“⁷⁰

Příklad z praxe: SD má důvodné podezření, že se jedná o zastřený právní úkon. Vyzve DS, aby věrohodnost dokázal - důkazní břemeno leží na DS (§ 92 odst. 3 a 4 DŘ). Jestliže však i po předložení důkazního prostředku DS, nepovažuje SD skutečnost za věrohodně prokázanou - názor nezmění. Nese naopak SD důkazní břemeno, aby podložil své tvrzení (§ 92 odst. 5 DŘ).

⁶⁷ LODEK, Jan. Zásada materiální pravdy a správní uvážení při správě daní. *Daně a finance*, 2011, roč. 6, č. 2, s. 28 – 32.

⁶⁸ Charakteristiku situace, kdy skutečně jde o zastření skutečného obsahu úkonu jinou jeho právní podobou, podává právní věta z usnesení rozšířeného senátu NSS dne 3. dubna 2007, čj. 1 Afs 74/2004. O zakrývání (disimulaci) ve smyslu § 8 odst. 3 DŘ může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.

⁶⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010. Část první, Hlava II. – Základní zásady správy daní (§ 5 - § 9), s. 15 - 21.

⁷⁰ KOPŘIVA, Miloslav. Část první, Hlava II. – Základní zásady správy daní. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 31 – 36.

5.1.8 Zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti správy daní

„Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.“⁷¹

Smyslem těchto zásad přejatých ze ZSDP je vyloučení veřejnosti z celé správy daní, minimalizovat obavy osob zúčastněných na správě daní z úniku údajů poskytnutých v souvislosti se správou daní. Mlčenlivostí jsou vázány jak úřední osoby, tak osoby zúčastněné na správě daní. Tato povinnost je upravena v § 52 až § 55 DŘ . DŘ přináší v oblasti mlčenlivosti značné změny:

- „přináší obecnější vymezení osob, na které se povinnost mlčenlivosti vztahuje,
- přináší konkretizaci toho, na co konkrétně povinnost mlčenlivosti dopadá,
- dle dikce DŘ nemůže být vyzraženo cokoli, co by poskytlo konkrétní informace o konkrétní osobě,
- pro DS je povinnost mlčenlivosti zúžena pouze ve vztahu k informacím, které se týkají jiných DS,
- zavádí konkretizaci údajů, ohledně kterých je dána možnost zproštění povinnosti mlčenlivosti,
- nově se stanoví postup, kdo bude příslušný k rozhodnutí o zproštění povinnosti mlčenlivosti v případě zániku DS bez právního nástupce nebo dědice,
- obecně vymezuje informace, na které se povinnost mlčenlivosti nevztahuje,⁷²
- zobecňuje informace, u kterých se o porušení povinnosti mlčenlivosti nejedná,
- její porušení se nově považuje za přestupek možný sankcionovat pokutou až do výše 500 000,-- Kč.⁷³

Domnívám se, že jistota „bezpečí“ poskytnutých údajů zajistí větší míru spolupráce ze strany osob zúčastněných na správě daní.

5.1.9 Zásada shromažďování údajů

„SD může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.“⁷⁴

⁷¹ § 9 odst. 1 DŘ.

⁷² HANUŠ, Jaromír; HOLUŠA, Bohumil; MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství Economicon, 2012. Příloha č. 5 – Převodový můstek mezi daňovým řádem a zákonem o správě daní a poplatků, s. 364 - 366.

⁷³ § 246 DŘ.

⁷⁴ § 9 odst. 3 DŘ.

Zakotvením zásady shromažďování údajů získal DŘ postavení *lex specialis*⁷⁵ k zákonu č. 101/ 2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Úprava nově obsažená v DŘ opravňuje SD shromažďovat údaje jen tehdy, jsou-li potřebné pro správu daní.⁷⁶ Nikdy by tedy neměl shromažďovat a uchovávat informace nesouvisející se správou daní.

Podle mého názoru má zakotvení této zásady více chránit soukromí DS. Zákonodárci vymezili shromažďování informací jen co do rozsahu, jelikož podat jejich taxativní výčet je z důvodu obsáhlosti daňové problematiky nemožné. A proto zde bude nezbytné dodržování zásady přiměřenosti.

⁷⁵ Speciální zákon.

⁷⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010. Část první, Hlava II. – Základní zásady správy daní (§ 5 - § 9), s. 21 – 23; BAXA, Josef. In BAXA, Josef (ed.). *Daňový řád. Komentář- I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 66 – 74 (§ 9).

6 Základní subjekty správy daní

6.1 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

DŘ rozděluje subjekty správy daní shodně, jak to činil i ZSDP, do dvou obecných okruhů – na SD (na osoby s veřejnoprávní pravomocí) a na osoby zúčastněné na správě daní (na daňové subjekty a třetí osoby). ZSDP ale obě tyto kategorie shrnoval pod pojem osoby zúčastněné na řízení, zatímco nový procesní zákon okruhy osob ponechává oprávněně oddělené. Tomu odpovídá i strukturální členění části druhé Hlavy I. DŘ. V prvním díle této hlavy je vymezen pojem SD, jeho pravomoci, obecné principy místní příslušnosti platné pro všechny SD, jakož i možnosti odklonu od jejího zákonného určení. Obsahem druhého dílu je podrobnější vymezení osob zúčastněných na správě daní, jejich práv a povinností, včetně jejich postavení při správě daní.

6.2 Správce daně

„SD 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.“⁷⁷

„Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.“⁷⁸

„SD má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.“⁷⁹

Z věcné formulace pojmu SD vyplývá, že kromě finančních a celních orgánů mohou být SD i obce či kraje při spravování místních poplatků v přenesené působnosti, ale i soudy při spravování soudních poplatků a další státní orgány byla-li jim svěřena působnost v oblasti správy daní. DŘ pro všechny tyto správní a státní orgány užívá v dalších svých ustanoveních legislativní zkratku „orgán veřejné moci.“

Vymezení správního orgánu DŘ je identické s vymezením v § 1 odst. 1 SŘ. Zákonodárci touto jednotnou terminologií bezpochyby chtějí předcházet výkladovým rozporům uvnitř našeho právního řádu, učinit ho přehlednějším a srozumitelnějším. Tuto snahu hodnotím více než kladně.

⁷⁷ § 10 odst. 1 DŘ.

⁷⁸ § 10 odst. 2 DŘ.

⁷⁹ § 10 odst. 3 DŘ s odkazem na § 19 a 20 OSŘ.

SD má postavení účastníka řízení, a proto mu i DŘ přiznává potřebnou procesní způsobilost. SD však může vystupovat v občanském soudním řízení, v insolvenčním řízení, či v řízení ve správním soudnictví samostatně pouze tehdy, pokud souvisejí se správou daní. Za SD bude v dané věci jednat vedoucí příslušného SD, popřípadě jiná osoba k tomu oprávněná podle vnitřních předpisů.⁸⁰ Díky širšímu pojetí pojmu daň se SD stává účastníkem daleko širšího okruhu řízení souvisejících se správou daní. Podle mého názoru to přinese nejen finanční úspory, ale hlavně to zabezpečí, že projednání věci bude přítomna osoba, která bude do dané záležitosti opravdu zasvěcená. V jistém smyslu to posílí i postavení DS v řízení před soudem.

6.2.1 Úřední osoba

„SD vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.“⁸¹

„ Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci SD, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci SD zákonem nebo na základě zákona.“⁸²

Dříve byli tito zaměstnanci nazýváni „pověřenými pracovníky SD“. Změnou v pojmenování těchto osob došlo ke sjednocení terminologie užívané v různých odvětvích práva (např. v právu správním, trestním). *„Úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Na požádání je osobám zúčastněným na správě daní povinna sdělit své jméno a příjmení, služební či obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru SD je zařazena.“⁸³*

DŘ nově v § 12 odst. 4 ukládá provést úřední záznam o tom, kdo je v dané věci pověřenou úřední osobou. Ze spisu tak bude patrné, s kým bylo jednáno, kdo které úkony provedl a kdo za ně odpovídá. Těchto informací lze využít kupříkladu za situace, kdy jednání úředních osob vůči osobám zúčastněným na správě daní není zrovna vstřícné a zdvořilé. Osobám zúčastněným na správě daní bude totiž z úředního záznamu hned zřejmé, vůči komu mohou uplatnit námitku podjatosti či na koho podat stížnost pro nevhodné chování či postup.⁸⁴ Odstranění úřednické anonymity nelze vnímat jinak než pozitivně.

⁸⁰ § 33 odst. 3 a 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů.

⁸¹ § 12 odst. 1 DŘ.

⁸² § 12 odst. 2 DŘ.

⁸³ § 12 odst. 3 a odst. 4, věta druhá DŘ.

⁸⁴ § 77 a § 261 DŘ.

6.3 Osoby zúčastněné na správě daní

6.3.1 Daňový subjekt

„DS je osoba, kterou za DS označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“⁸⁵

ZSDP ještě podrobněji rozvíjel, kdo se rozumí poplatníkem a kdo plátcem daně. DŘ je postaven na zásadě, že jednotlivé hmotněprávní zákony si upravují samy, koho považují za DS. „Používá-li daňový zákon pro označení osoby povinné k dani pojmu „poplatník“ nebo „plátce daně“, má se obecně za to, že tato osoba má postavení DS.“⁸⁶ To, že DŘ ponechal vymezení okruhu DS z důvodu jejich různorodého označení na jednotlivých zákonech, považují za rozumné.

Zvláštní skupinu osob, která se často podílí na správě daní, představují osoby, které plní daňové povinnosti namísto DS. Zákon demonstrativně zmiňuje správce dědictví či insolvenčního správce. Tyto osoby mají na základě § 20 odst. 3 DŘ rovnocenná práva s DS a z tohoto důvodu je nelze považovat za zástupce DS. Je tím zajištěna co možná nejvyšší míra procesní ochrany DS.

Rovnocenné postavení s DS má i osoba, které bylo v rámci tzv. dělené správy uložena jiným než daňovým zákonem platební povinnost k určitému peněžitému plnění do VR.⁸⁷

Dále je třeba za DS považovat i právního nástupce právnické osoby či fyzické osoby - dědice. Ti získávají v souvislosti s přechodem daňové povinnosti zůstavitele postavení DS namísto zůstavitele.⁸⁸

6.3.2 Třetí osoby

„Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než DS, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.“⁸⁹

Zákon již taxativně nevyjmenovává okruh tzv. třetích osob, jak to činil v § 7 odst. 2 ZSDP.⁹⁰ Jsou jimi tedy všechny další osoby, které se na správě daní podílejí (např. svědci, znalci, tlumočníci, poddlužníci, poskytovatelé platebních služeb, osoba podávající vysvětlení).

⁸⁵ § 20 odst. 1 DŘ.

⁸⁶ BORÁKOVÁ, Soňa. Vymáhání daní podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 4, s. 31 – 39.

⁸⁷ § 161 odst. 2 DŘ.

⁸⁸ § 239 odst. 2 DŘ.

⁸⁹ § 22 DŘ.

⁹⁰ Na upuštění od taxativního výčtu třetích osob měla zajistit vliv i judikatura českých soudů. K podložení mého tvrzení poukazují například na rozsudek NSS ze dne 29. června 2007, čj. 8 Afs 35/2005 – 65. Na jehož základě se došlo k závěru, že nelze daňového ručitele označovat za třetí osobu, ba naopak je mu zapotřebí přiznat práva DS, zejména v rovině platební.

Obávám se, že toto negativní vymezení třetích osob může někdy nesprávně ovlivnit zaměstnance SD při posuzování postavení osob. Domnívám se totiž, že v případě svých pochybností budou raději přiznávat třetím osobám postavení DS, než aby později čelili případnému nařknutí z krácení jejich práv. Mnohdy tak zkomplikují dosažení cíle správy.

DŘ v § 31 odst. 1. „*umožňuje DS nebo jeho zástupci si k jednání přibrat odborného konzultanta.*“ Odborný konzultant se tak stává novým subjektem, třetí osobou, účastnící se procesu správy daní. Možností přizvat k jednání konzultanta je naplněno právo zakotvené v Listině v čl. 37 odst. 2, podle kterého má: „*Každý právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení.*“ Odborný konzultant v jednání před SD vystupuje jen jako rádce DS a jeho zástupců. Není totiž jejich zástupcem, nenáleží mu žádná procesní práva a nemůže tudíž vystupovat před SD samostatně. Jednání je i nadále vedeno přímo s DS či jeho zástupcem. Nepřísluší mu žádným způsobem zasahovat do samotného průběhu jednání před SD. Jeho jedinou úlohou je poskytovat odborné rady a konzultace k otázkám, k nimž nemá dotyčný DS nebo zástupce potřebné znalosti. Svou odbornost SD nemusí žádným způsobem prokazovat.

Mohlo by se zdát, že by se konzultantem mohla stát kterákoli fyzická osoba, kterou si oprávněné osoby zvolí. Dá se nicméně předpokládat, že si ve vlastním zájmu tyto osoby zvolí natolik erudovaného specialistu, aby jim jeho přítomnost byla co nejvíce ku prospěchu. Domnívám se, že obavy z „nevhodného výběru“ jsou naprosto zbytečné. Sama důvodová zpráva si od zavedení tohoto institutu slibuje zlepšení postavení DS.

Nelze ani vyloučit možnost přibrání více konzultantů současně v případě potřeby odborné pomoci z více různých oblastí.⁹¹

Pokud by odborný konzultant rušil nebo mařil jednání, může ho SD nejprve napomenout a poté mu uložit pořádkovou pokutu. Pokud by ani to nevedlo k nápravě, může SD svým rozhodnutím odborného konzultanta z dalšího jednání vyloučit.⁹²

Do kategorie třetích osob lze rovněž zařadit i osoby a orgány veřejné moci, které SD dle § 57 a násl. DŘ vyzve žádostí o poskytnutí údajů nutných pro správu daní k součinnosti.⁹³

⁹¹ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VI. – Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní. *Daňový expert* [online]. 2010 [cit. 13. června 2012]. Dostupné na <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29560v36759-danovy-rad-cast-vi/?search_query=%24source%3D17+sortkey0min%3A20101201+sortkey0max%3A20101201&search_results_page=1>.

⁹² § 31 odst. 2 DŘ.

⁹³ BORÁKOVÁ, Soňa. Vymáhání daní podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 4, s. 31 – 39.

Oproti předchozí úpravě již třetími osobami nejsou insolvenční správci a správci dědictví. Z důvodu potřeby posílení postavení DS došlo k jejich přeřazení mezi DS.

Pochopitelně může nastat situace, kdy jedna a tatáž osoba bude při správě daní jednou vystupovat v postavení třetí osoby a podruhé v postavení DS, v případě kdy bude plnit své vlastní daňové povinnosti.

6.4 Zástupce osoby zúčastněné na správě daní

„Zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je: zákonný zástupce; ustanovený zástupce; zmocněnec; společný zmocněnec nebo společný zástupce.“⁹⁴

V tomto ustanovení jsou vyjmenovány osoby, jejichž jednání se považuje za jednání samotného DS. ZSDP obdobný výčet neobsahoval. Kdo konkrétně mohl být zástupcem, vyplývalo až z konkrétních ustanovení ZSDP. Tento způsob úpravy zastoupení převzal i DŘ. Problematika jednotlivých forem zastoupení je podrobněji rozvedena v § 26 až § 30 DŘ. Takto vhodně zvolenou úpravu jistě všichni ocení.

Pro základní orientaci v oblasti zastupování je třeba uvést, že DŘ, coby speciální úprava institutu zastoupení, rozlišuje zastoupení zákonné a pro daňové řízení více typické zastoupení na základě plné moci.⁹⁵ Ze zastoupení vznikají práva a povinnosti přímo zastoupenému.

Pro zákonné zastoupení obecně platí, že za osobu zúčastněnou na správě daní jedná zástupce pouze tehdy, není-li způsobilá k právním úkonům. Zákonného zástupce může mít pouze fyzická osoba.⁹⁶

Smluvní zastoupení je DŘ upraveno naprosto odlišně od ZSDP. Významnou novinku lze spatřovat v opuštění od fikce neomezené plné moci. Plnou moc mohou zmocněnci udělit jak fyzické, tak i osoby právnické.⁹⁷ Zmocněncem se může stát fyzická, taktéž i právnická osoba mající procesní způsobilost.⁹⁸ Výjimkou z možnosti zvolit si zmocněnce jsou podle DŘ případy, kdy má osoba něco vykonat osobně.⁹⁹

⁹⁴ § 25 odst. 1 DŘ.

⁹⁵ Institut zastoupení je obecně upraven § 22 - § 33b zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁶ Kdo je zákonným zástupcem u nezletilých osob upravuje zákon č. 94 /1963 Sb., o rodině, ve znění pozdějších předpisů. U osob zbavených či omezených na způsobilosti k právním úkonům je zákonným zástupcem soudem ustanovený opatrovník (§ 27 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů).

⁹⁷ Smluvním zastoupením se často zabývaly české soudy. Reprezentantem judikatury k této problematice může být např. rozsudek NSS ze dne 27. ledna 2010, čj. 9 Afs 119/2009- 47; rozsudek NSS ze dne 24. června 2010, čj. 1 Afs 31/2010 – 86; náleží Ústavního soudu ČR ze dne 30. ledna 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01.

⁹⁸ § 24 odst. 1 a § 27 DŘ.

⁹⁹ § 27 odst. 1 DŘ.

„V každém případě je zapotřebí rozlišovat zastoupení od pověření podle § 24 odst. 3 DŘ, kdy zásadní rozdíl spočívá v doručování (viz. § 41). Zatímco v případě pověření se stále doručuje DS, který pověření vydal, v případě zastoupení na základě plné moci se doručuje zástupci.“¹⁰⁰

Zajisté by si problematika subjektů správy daní a udělování plných mocí zasloužila větší pozornosti. Z důvodu omezeného rozsahu této diplomové práce se jí nemohu hlouběji zabývat.

¹⁰⁰ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část druhá, Hlava I., Díl 1 – Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení, s. 97 – 100.

7 Daňové řízení

7.1 Pojem daňového řízení

Pojem daňového řízení je v právní úpravě správy daní definován nově. Ustanovení zákona obecně definují daňové řízení takto: „*Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*“¹⁰¹

„*Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení*

a) nalézací

- 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,*
- 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně,*
- 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2,*

b) při placení daní

- 1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,*
- 2. o zajištění daně,*
- 3. exekční,*
- 4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3,*

c) o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.“¹⁰²

V prvé řadě bych chtěla upozornit na terminologickou nepřesnost v užití pojmu daňové řízení. Pod tímto pojmem si nelze představit řízení v pravém slova smyslu, tj. postup orgánu, jehož účelem je vydat rozhodnutí, jímž se v určité věci zakládají, mění nebo ruší práva jmenovitě určené osoby nebo jímž se v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá. Tak jak jej používají procesní předpisy jiných právních odvětví (občanský soudní řád,¹⁰³ SŘ).

„Tvůrci zákona v § 134 odst. 1 DŘ totiž užíli zcela nevhodně pojmu řízení pro vymezení časového úseku, během kterého může, ale nemusí docházet k aktivní činnosti SD vedoucí zpravidla k vydání rozhodnutí. Od daňového řízení je proto nutné striktně odlišovat

¹⁰¹ § 134 odst. 1 DŘ.

¹⁰² § 134 odst. 3 DŘ.

¹⁰³ Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

dílčí řízení, která jsou už řízeními v pravém slova smyslu.¹⁰⁴ Až v rámci těchto dílčích řízeních je SD oprávněn vstupovat do práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. V § 134 odst. 1 DŘ tedy pouze vymezili „jakýsi obal“ pro úpravu řízení a ke správnému užití termínu řízení došlo až v § 134 odst. 3 a násl. ustanoveních DŘ upravujících jednotlivá dílčí řízení.¹⁰⁵

Daňové řízení v materiální rovině probíhá souvisle a nepřetržitě od okamžiku vzniku daňové povinnosti do okamžiku jejího zániku, tj. po dobu kdy lze daň stanovit, vybrat, vymoci. Jedná se tedy o soustavu postupů a dílčích řízení, při nichž musí být jednotlivé úkony činěny tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní.¹⁰⁶

Okamžik vzniku daňové povinnosti obecně upravuje § 3 DŘ takto: „*Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.*“ Skutečnosti, s kterými je spojen vznik konkrétní daňové povinnosti, určují jednotlivé hmotněprávní daňové zákony (např. u daně z příjmů je okamžikem vzniku daňové povinnosti peněžní i nepeněžní příjem; u daně z přidané hodnoty je to uskutečnění zdanitelného plnění; u cla je to okamžik uvolnění zboží do volného oběhu atd.). S daňovou povinností úzce souvisí i mnoho akcesorických povinností např. povinnosti procesní - podat tvrzení, přiznat daň, provést platbu; povinnost registrace k jednotlivým daním...¹⁰⁷ Ne vždy je okamžik vzniku daňové povinnosti shodný s okamžikem zahájení řízení.

„*Dílčí daňové řízení ve formální rovině začíná dnem, kdy příslušnému správci daně dojde první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy SD osobě zúčastněné na správě daní oznámí zahájení řízení. SD zahájí řízení z moci úřední v případě, když zjistí, že DS nesplnil svou povinnost učinit podání zahajující řízení.*“¹⁰⁸

Vlastní průběh daňového řízení se odehrává ve dvou základních rovinách - v rovině nalézací a v rovině platební. Obě roviny, v nichž se odehrávají jednotlivá dílčí řízení, se často vzájemně prolínají. Leckdy rovina platební předchází rovině nalézací – například u povinnosti platit zálohy, kdy zálohy na daně období se platí ještě před samotným vyčíslením daně. Dílčí

¹⁰⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010. Část třetí, Hlava III. – Daňové řízení (§ 134), s. 252 - 254.

¹⁰⁵ KOPŘIVA, Miloslav. Část třetí, Hlava IV. – Nalézací řízení. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 386 – 388.

¹⁰⁶ „Pojem daňového řízení tedy nelze ani podle stávajícího DŘ zaměňovat s pojmem správa daní, který je nepochybně širší a zahrnuje veškerou činnost SD směřující ke správnému úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.“ (rozsudek NSS ze dne 31. března 2010, čj. 5Afs 33/2009- 51.)

¹⁰⁷ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část první, Hlava I. – Předmět a účel úpravy, s. 21 – 22.

¹⁰⁸ § 91 DŘ.

řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích jsou zařazena samostatně. Příslušné ustanovení pouze vyjmenovává dílčí daňová řízení. Jejich úpravou se DŘ zabývá až v části třetí Hlavě IV. a V.. Některé z nich budou předmětem dalších kapitol mé práce.

Nyní nám jen zbývá vyjasnit formální a materiální konec daňového řízení.¹⁰⁹ „Formálně daňové řízení končí právní mocí rozhodnutí o stanovení daně či zastavením vyměřovacího nebo doměřovacího řízení (v rovině nalézací) a úhradou daně či jiným zánikem platební povinnosti (v rovině platební). Materiálně vzato končí daňové řízení uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, kdy poslední známá daňová povinnost je již nezměnitelná (jde o konec daňového řízení v rovině nalézací), a uplynutím prekluzivní lhůty pro placení daně, po jejímž uplynutí již nelze přijmout ani vymáhat stanovenou daň (jde o konec daňového řízení v rovině platební).“¹¹⁰

Závěrem je nutné říci, že mezi daňová řízení „v pravém slova smyslu“ se díky širokému vymezení pojmu daně v § 2 odst. 3 DŘ řadí kromě řízení o daních i poplatková řízení, celní řízení a další řízení, pro která se DŘ aplikuje jako obecný předpis. I když jsem poukázala na několik nedostatků, kterých se tvůrci zákona při definování daňového řízení dopustili, přesto hodnotím tento počín za velmi přínosný. Neboť předchozí úprava obsahovala pouze legislativní zkratku daňové řízení,¹¹¹ z níž bylo zřejmé jen to, že jde o řízení o daních. Zbytek ponechávala na dovození praxí. Dnešní stav tedy mnohé vyjasnil.

7.2 Předmět daňového řízení

„Pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.“¹¹²

Předmětem daňového řízení je vždy jedna konkrétní daň upravená příslušnou hmotněprávní normou a posuzována buď:

- ke zdaňovacímu období – např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitosti..., nebo
- k jednotlivé skutečnosti = jednorázová daň (bez zdaňovacího období) např. daň darovací, daň dědická nebo daň z převodu nemovitostí....

Zdaňovacím obdobím je pravidelně opakující se časový úsek (měsíc, čtvrtletí, kalendářní i hospodářský rok). Každé zdaňovací období je *de facto* jedním daňovým řízením. Samotný

¹⁰⁹ Problematice lhůt v DŘ (§ 148 a § 160 DŘ) se budu podrobněji věnovat v kapitole 11.4.

¹¹⁰ KANIOVÁ, Lenka, In BAXA, Josef (ed.). *Daňový řád. Komentář- II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 804 – 810 (§ 134).

¹¹¹ § 2 odst. 1 ZSDP.

¹¹² § 134 odst. 2 DŘ.

předmět daňového řízení je taktéž určen daňovým DS, jehož se konkrétní daňová povinnost týká.

8 Nalézací řízení

8.1 Pojem nalézacího řízení

Nalézací řízení je terminologicky nový pojem správy daní,¹¹³ v jehož rámci se odehrávají řízení:

- vyměřovací,
- doměřovací,
- o řádném opravném prostředku.

Jejich cílem je daň správně zjistit a stanovit („nalézt“). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení. DŘ tyto legislativní zkratky používá jen tehdy, když daná norma platí jak pro přiznání, tak i pro hlášení i vyúčtování.¹¹⁴

Od roku 2011 se celé nalézací řízení, celá Hlava IV části třetí DŘ, týká i daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Nově se tedy jedná o daně vyměřované namísto daně předepisované.¹¹⁵ Příčinou tohoto přesunu je, že se pod legislativní zkratku řádné daňové tvrzení zahrnuje i vyúčtování.

Samotné vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně se SD předkládalo i před 1. 1. 2011.¹¹⁶ Povinnost vyplývala z § 69 odst. 2 ZSDP. Přesun vyúčtování do nalézací roviny ukládá DS nově povinnost podat nové vyúčtování v případě zjištění změn v tvrzení; v případě dovybrání daně, vrácení daně...DS musí o takových změnách informovat SD. V případě nedodržení termínu předložení výkazů tzv. „Vyúčtování“¹¹⁷ mu bude uložena pokuta za opožděné tvrzení daně¹¹⁸ dle § 250 DŘ.¹¹⁹ Z mého pohledu to znamená přiosření postavení DS, jelikož za své „prohřešky“ vynaloží stále více peněžních prostředků.

¹¹³ Je nutné si uvědomit, že v občanském soudním řízení je pojem nalézací řízení užíván naprosto odlišně.

¹¹⁴ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část třetí, Hlava IV. – Zvláštní část o správě daní, s. 465 – 467.

¹¹⁵ SD dle díkce § 69 ZSDP předepisoval tyto daně k přímému placení.

¹¹⁶ Úprava vyúčtování v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁷ Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti; Vyúčtování daně vybírané srážkou.

¹¹⁸ K tomuto institutu více v kapitole 9.2.1.

¹¹⁹ LOŠŤÁK, Milan. Zaměstnavatel dlužníkem daně z příjmů ze závislé činnosti. *Mzdová účetní*, 2011, roč. 17, č. 4, s. 8 – 13.

SD má povinnost daň vyměřit, doměřit, tzn. porovnat vyúčtování předložená zaměstnavatelem se stavem osobního daňového účtu vedeného plátcem daně. Nově je povinen vydat platební výměr.

8.2 Vyměřovací řízení

8.2.1 Povinnost řádného daňového tvrzení

„Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý DS, kterému to zákon ukládá, nebo který je k tomu SD vyzván.“¹²⁰

Toto ustanovení nedoznalo žádných obsahových změn, jen podle mého názoru bylo vhodněji naformulováno. Zaměřím se tedy jen na několik aspektů, které mám za důležité zmínit.

Povinnost podat daňové tvrzení vyplývá DS přímo z jednotlivých hmotněprávních daňových zákonů. V případě, kdy DS tuto povinnost nesplní, je SD k podání tvrzení vyzván a současně mu je k jeho podání stanovena náhradní lhůta. Učiní tak tehdy, když DS má za to, že není povinen podat daňové tvrzení vůbec, nebo že jej podat opomenul, popřípadě si toho není vědom.¹²¹ Připomíná mu jeho zákonnou povinnost.

SD je však oprávněn vyzvat i toho, kdo tuto povinnost podle zvláštního hmotného zákona skutečně nemá. Činí tak na základě § 135 odst. 1 DŘ ve spojení s § 101 odst. 1 DŘ.

Vyměřovací řízení je ve výše zmíněných případech zahájeno již doručením výzvy.¹²² Je-li DS i nadále přesvědčen, že mu povinnost nevznikla je jeho jedinou možností obrany podat nulové daňové přiznání. Proti výzvě je totiž odvolání ze zákona vyloučeno.¹²³

Pokud DS nereaguje na takovou výzvu, nepodá daňové přiznání v náhradní lhůtě k tomu určené, je mu stanovena daň z moci úřední, a to i bez součinnosti s ním. DŘ umožňuje vyměřit daň podle pomůcek.¹²⁴ Nabízí se zde nicméně možnost, která byla zmíněna i v judikatuře NSS,¹²⁵ stanovit daň na základě dokazování, a to za předpokladu, že SD bude mít dostatek použitelných důkazů. Tohoto názoru je i JUDr. Jana Jarešová, Ph. D., ale i ona si je vědoma, že v praxi bude zřejmě převládat stanovení daní dle pomůcek z důvodu nedostatku použitelných důkazů.¹²⁶

¹²⁰ § 135 odst. 1 DŘ.

¹²¹ Postupuje dle § 145 odst. 1 DŘ.

¹²² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. Část třetí, Hlava IV. – Řádné daňové tvrzení (§ 135), s. 595 - 596.

¹²³ § 109 odst. 2 DŘ.

¹²⁴ § 98 DŘ.

¹²⁵ Rozsudek NSS ze dne 23. července 2009, čj. 5 Afs 72/2008-71.

¹²⁶ JAREŠOVÁ, Jana. *Daňový řád – část IX.; Nalézací řízení (díl 1. vyměřovací řízení)*. *Daňový expert*, 2012, roč. 8, č. 3, s. 2 – 8.

„V tomto případě, přestože se jedná o stanovení daně z moci úřední, se neuplatní penále dle § 251 DŘ, neboť se nejedná o daň doměřenou, ale vyměřenou.“¹²⁷ Uložení jiné sankce tím není vyloučeno.

Příklad z praxe: V současnosti probíhá v ČR digitalizace katastrálních map. V důsledku toho se v mnoha případech mění výměra pozemků - základ daně z nemovitostí.¹²⁸ Poplatníci daně z nemovitosti, u nichž ke změně došlo, jsou tak povinni podat k 31. 1. zdaňovacího období „nové“ daňové přiznání, aniž by se stali vlastníky nové nemovitosti - pozemku či stavby evidované v Katastru nemovitostí ČR. Povinnost tvrzení neodpadá ani tehdy, když změna základu daně neovlivní konečnou výši daně.

Je však smutnou pravdou, že se mnoho poplatníků o digitalizaci ani nedozví, či si důsledek neuvědomí, a proto nesplní svou povinnost.

8.2.1.1 Obsah a forma řádného daňového tvrzení

„DS je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.“¹²⁹

Toto ustanovení konkretizuje skutečnost, že DS nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Samotný způsob vypočtení daně včetně možnosti uplatnění osvobození, slev, odpočtů určují jednotlivé daňové zákony. ZSDP v § 40 odst. 13 přímo vypočítával, co může ovlivnit výši konečné daně. Vzhledem k tomu, že každý daňový zákon řeší tuto problematiku „po svém“, co do podmínek a výše, bylo by podle mého názoru převzetí takové úpravy nadbytečné.

Všechny typy daňových tvrzení se musí podávat: *„jen na předepsaných tiskopisech vydávaných MF ČR nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i spořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. Podání lze učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné SD odeslané způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3 DŘ.“¹³⁰*

Formát a strukturu datové zprávy stanovil pokyn D-349 ze dne 28. 12. 2010 v souladu se zněním § 72 odst. 1 DŘ. Řádné podání podle tohoto pokynu se odesílá prostřednictvím datové schránky s možností využití služby Elektronického podání pro daňovou správu (EPO) dostupné na adrese <http://eds.mfcr.cz>.¹³¹

¹²⁷ Tamtéž.

¹²⁸ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁹ § 135 odst. 2 DŘ.

¹³⁰ § 72 odst. 1 a odst. 3 DŘ.

¹³¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011 [cit. 4. října 2012]. Dostupné na <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34318v43811-lhuty-pro-podani-radneho-danoveho-tvrzeni-podle-danoveho-radu/>.

Formu podání stanoví § 71 odst. 1 DŘ. Zdálo by se, že volba způsobu podání náleží stále DS. Opak je pravdou. Existují totiž výjimky, které jsou upraveny daňovými zákony. DS musí pouze v elektronické podobě¹³² podávat například: souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty,¹³³ vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti v případě, že DS zaměstnává nerezidenty.¹³⁴

Čím dál častější využívání elektronického podání bezpochyby představuje zjednodušení práce v účetárnách, časovou úsporu při vlastním zpracování dat, snížení chybovosti při zadávání dat. Umožňuje automatickou kontrolu při vyplňování daňových přiznání a jiných formulářů. Má to nicméně i svá negativa. DS musí být k těmto operacím počítačově vybaven. Musí si pořídit kvalifikované certifikáty, šifrovací klíče, příslušné softwary.¹³⁵ Vyžaduje to tedy nemalé investice do výpočetní techniky.

8.2.2 Splatnost daně

„Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.“¹³⁶

Toto ustanovení je v DŘ zakotveno jako obecné pravidlo pro případ, kdy den splatnosti neupravuje samostatně jiný hmotněprávní daňový zákon. Některé zákony upravují datum splatnosti shodně, ale existuje však mnoho výjimek, kdy je splatnost daně stanovena odlišně (např. daň spotřební, daň z nemovitosti, dědická a darovací...atd.). Zároveň je zde stanovena obecná lhůta splatnosti pro vratky.

Výše zmíněné ustanovení nahradilo ustanovení ZSDP *„daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.“¹³⁷* Nejasná formulace ZSDP znemožňovala SD nakládat s platbou uskutečněnou v průběhu lhůty splatnosti jako s přeplatkem, použít ji na úhradu nedoplatků na jiném osobním účtu. Okamžik splatnosti daně mohl totiž nastat v zásadě kdykoliv během této lhůty. Naproti tomu dnes díky jednoznačné úpravě dne splatnosti je

¹³² Lhůty pro podání Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti. *Bulletin KSD Ekonomické služby* [online]. 2011 [cit. 4. října 2012]. Dostupné na < <http://www.ksd.cz/es/Bulletin+2011/> >.

¹³³ § 102 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

¹³⁴ § 38j odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁵ BULLA, Miroslav. Využití elektronické komunikace v účetárně. *Účetnictví v praxi* [online]. 2010 [cit. 4. října 2012]. Dostupné na < <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9044v11861-vyuziti-elektronicke-komunikace-v-uctarne/> >.

¹³⁶ § 135 odst. 3 DŘ.

¹³⁷ § 40 odst. 1 ZSDP.

možné předčasnou platbu k tomuto účelu použít.¹³⁸ Tato možnost je však omezena § 154 odst. 2 DŘ. Je třeba upozornit na možnost vzniku nedoplatku na příslušné dani.¹³⁹

8.2.2.1 Následky nesplnění povinnosti tvrzení

DŘ za nedodržení povinnosti tvrzení v § 250 DŘ stanovuje sice DS tvrdou sankci, ale podle mě spravedlivěji ošetřenou - pokutu za opožděné tvrzení daně. Uložení této pokuty totiž nezáleží na uvážení SD, jak tomu bylo dle ZSDP. SD dle nové úpravy musí pokutu uložit vždy, když tvrzení nebylo vůbec podáno, anebo bylo podáno se zpožděním delším než pět pracovních dnů. Sankce zvýšení vyměřené daně až o 10 %¹⁴⁰ byla nahrazena pokutou. Její výše se odvíjí v závislosti na délce prodlení a na výši daně (minimálně 500 Kč a maximálně 300 000 Kč). „SD rozhoduje o povinnosti platit pokutu platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.“¹⁴¹

Další sankcí, která stíhá DS při nesplnění jeho povinnosti tvrzení, jsou úroky z prodlení. Úrok z prodlení vzniká ze zákona za každý den z prodlení počínaje pátým pracovním dnem od původního dne splatnosti daně, až do dne platby včetně.¹⁴² Zatímco dle § 63 ZSDP měl DS povinnost hradit úrok z prodlení již ode dne následujícího po dni splatnosti daně. Zakotvení liberační lhůty čtyř pracovních dnů má osvobodit DS od placení úroků za dobu trvání bezhotovostního převodu peněžních prostředků. Za den platby daně se totiž považuje den, kdy byla platba připsána na účet SD.¹⁴³ DS tak není sankciován, když platbu provede v poslední den lhůty splatnosti daně. Tato úpravu je tedy přínosem pro DS.

Vlastní výpočet úroků z prodlení, případy, kdy se úroky z prodlení nepředepisují či nevznikají, řeší § 252 až § 253 DŘ.¹⁴⁴

8.2.3 Lhůty k podání řádného daňového přiznání

V ZSDP byly lhůty pro podání daňového přiznání upraveny v § 40. V DŘ obecné lhůty pro podání daňového přiznání najdeme v § 136. Ke změnám samotných lhůt nedošlo. Došlo pouze k jejich přehlednějšímu uspořádání a k tomu, že do obecných lhůt byla do § 136 odst. 3

¹³⁸ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část třetí, Hlava IV. – Zvláštní část o správě daní, s. 465 – 467.

¹³⁹ § 153 DŘ.

¹⁴⁰ § 68 ZSDP.

¹⁴¹ § 250 odst. 5 DŘ.

¹⁴² § 252 DŘ.

¹⁴³ § 166 odst. 1 písm. a) DŘ.

¹⁴⁴ Výjimky z povinnosti hradit úrok z prodlení nalezneme nejen v § 253 DŘ, ale i v § 120, § 123, § 157, § 161, § 162 a v § 172 odst. 4 DŘ.

DŘ zakotvena lhůta pro podání přiznání k dani z nemovitosti, která v ZSDP absentovala a byla upravena jen zákonem o dani z nemovitosti.¹⁴⁵ Úprava lhůt tak doznala komplexnější podoby.

System určování lhůt:

- lhůty jsou určeny výhradně DŘ, není zvláštní právní úpravy (např.: podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických a právnických osob¹⁴⁶),
- lhůty jsou určeny zvláštním zákonem, úprava v DŘ chybí (např.: podání daňového přiznání k dani silniční¹⁴⁷),
- obecné úprava lhůt v DŘ je shodná s úpravou ve zvláštních daňových zákonech (např.: podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty¹⁴⁸).

Ráda bych poukázala na případ z aplikační praxe, který jistým způsobem vybočuje z mnou uváděného systému určování lhůt.

Příklad z praxe: Dochází-li k fúzi anebo k přechodu právnických osob z kalendářního roku na hospodářský rok, je lhůta pro podání daňového přiznání kratší než jeden rok. Toto zdaňovací období DŘ řeší v § 136 odst. 4, ale v daném případě se neaplikuje. Budeme se řídit procesní úpravou zařazenou do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) do § 38m odst. 6.¹⁴⁹ V tomto ustanovení jsou lhůty a podmínky shodné s § 136 odst. 1 a odst. 2 DŘ.

Obecné lhůty pro podání daňového přiznání:

- pro daně vyměřované za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců se:¹⁵⁰
 - daňové přiznání podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období,
 - daňové přiznání podává nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, zpracovává-li a podává-li přiznání poradce¹⁵¹ nebo je-li poplatníkovi ze zákona uložena povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem,

¹⁴⁵ § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁶ § 136 odst. 1 a 2 DŘ.

¹⁴⁷ § 15 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁸ § 136 odst. 3 DŘ; § 101 ZDPH.

¹⁴⁹ „Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.“

¹⁵⁰ § 136 odst. 1 a 2 DŘ.

¹⁵¹ „Prodloužení“ lhůty pro podání daňového přiznání je podmíněno účinným doručením plné moci zvoleného poradce SD před uplynutím tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tzn., že nepostačuje předání plné moci poštovní přepravě v poslední den této lhůty, ani osobní doručení nepřislušnému SD (§ 27 odst. 2 DŘ). Jedná se o přísnější úpravu oproti § 40 odst. 3 ZSDP.

- pro daně vyměřované na zdaňovací období, které činí 12 měsíců.¹⁵²
 - se daňové přiznání podává nejpozději do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období,
- pro daně, které mají zdaňovací období kratší než 1 rok.¹⁵³
 - se daňové přiznání podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období.

Je třeba si povšimnout, že DŘ rozlišuje daňové přiznání za zdaňovací období a daňové přiznání na zdaňovací období. Daň z příjmů fyzických osob je typickým příkladem, kdy se daňové přiznání podává za zdaňovací období. Daňové přiznání na zdaňovací období je příznačné pro daň z nemovitosti.

8.2.3.1 Počítání času pro potřeby správy daní

Pro správné určení dne podání přiznání je třeba se blíže seznámit s § 33 DŘ, kde najdeme tzv. pravidla pro počítání času.

„DŘ mírně odlišnou definicí počítání času „revolučně“ změnil termín pro podání přiznání z posledního dne kalendářního měsíce na první den následujícího kalendářního měsíce.“¹⁵⁴ V DŘ začalo u lhůt stanovených podle týdnů, měsíců nebo let platit pravidlo: „*že lhůta počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.*“¹⁵⁵

Odlišný oproti ZSDP¹⁵⁶ je i konec lhůty: „*lhůty 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.*“¹⁵⁷

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že se počátek i konec běhu lhůt oproti úpravě v ZSDP posunul o jeden kalendářní den. Leckterý DS „den navíc“ jistě přivítal, ale mám za to, že mnohdy jen zbytečně oddaluje to, čemu se nemůže vyhnout.

„*Lhůta stanovená podle dni počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.*“¹⁵⁸ - v ZSDP nebylo upraveno

„*Lhůta stanovená dobou kratší než jeden den se počítá od okamžiku, kdy došlo ke*

¹⁵² § 136 odst. 3 DŘ.

¹⁵³ § 136 odst. 4 DŘ.

¹⁵⁴ HANUŠ, Jaromír; HOLUŠA, Bohumil; MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství Economicon, 2012. Část druhá, Hlava II. – Lhůty, s. 45 – 46.

¹⁵⁵ § 33 odst. 1 DŘ.

¹⁵⁶ Pro srovnání § 14 odst. 7 ZSDP: „*lhůty končí uplynutím toho dne, který se svým jménem nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty.*“

¹⁵⁷ § 33 odst. 1 DŘ.

¹⁵⁸ § 33 odst. 2 DŘ.

skutečnosti určující počátek běhu lhůty.¹⁵⁹ - v ZSDP nebylo upraveno

„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.“¹⁶⁰ Toto pravidlo nově platí i pro lhůty k úkonům SD vůči DS.

Nastolení těchto jednoznačných pravidel pro počítání času zajisté přispělo k větší jistotě SD i DS.

Příklad z praxe:

Stanovení termínu podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických a právnických osob za kalendářní rok 2013: zdaňovací období končí 31. 12. 2013; tříměsíční lhůta pro jeho podání začíná běžet 1. 1. 2014 a končí 1. 4. 2014 (nikoliv 31. 3. 2014 jak by tomu bylo podle ZSDP). Termín pro podání přiznání za rok 2013 připadne na 1. 4. 2014. Dle ZSDP by termín pro podání přiznání byl již 31. 3. 2014.

8.2.3.2 Oznamovací povinnost registrovaných daňových subjektů

„Nenastala-li ve zdaňovacím období daňová povinnost, sdělí tuto skutečnost subjekt daně SD písemně ve stejné době.“ Toto znění bylo v ZDPS v § 40 odst. 4. Týkalo se pouze podávání daňových přiznání za zdaňovací období kratší než jeden rok. Jednalo se tedy hlavně o přiznání k dani z přidané hodnoty.¹⁶¹ Zákonodárci toto ustanovení přepracovali do DŘ do tohoto znění: *„Nevznikla-li DS ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost SD ve lhůtě pro podání přiznání.“¹⁶²*

Povinnost sdělení má v současné době každý DS registrovaný k určité dani za určité zdaňovací období. DŘ nedovoluje SD předpokládat, že daň byla nulová. Musí tedy buď požadovat nulové daňové přiznání, anebo sdělení. Oznamovací povinnost má DS v rámci podání přiznání, nikoliv v rámci vyúčtování. Rozšíření okruhu sdělení o vyúčtování připravuje novela DŘ, která by měla vstoupit v účinnost 1. 1. 2015 spolu se zákonem o jednotném inkasním místě (dále jen „JIM“).¹⁶³

V praxi se zjistilo, že tato informační povinnost způsobuje zbytečnou administrativní zátěž pro obě strany. Je proto připravená výše uvedená novela DŘ.¹⁶⁴ Znovelizovaný § 145 odst. 1 DŘ bude znít: *„Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve SD DS k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhová-li DS této výzvě ve stanovené lhůtě, může SD vyměřit daň*

¹⁵⁹ § 33 odst. 3 DŘ.

¹⁶⁰ § 33 odst. 4 DŘ.

¹⁶¹ Tato povinnost je DS dána i v § 101 odst. 1 ZDPH.

¹⁶² § 136 odst. 5 DŘ.

¹⁶³ Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa, a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění účinném ke dni 1. ledna 2015.

¹⁶⁴ Obdobnou úpravu již obsahoval § 44 odst. 1 ZSDP.

podle pomůcek nebo předpokládat, že DS tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.¹⁶⁵ Domnívám se, že výraz „předpokládat“ nebyl zákonodárci použit zcela správně. Kdy SD předpokládat smí, a kdy naopak již nesmí? Kde je ta „pomyslná hranice“ slova předpokládat? Obávám se toho, že DS „správcova“ oprávnění předpokládat využije ve svůj prospěch. Bude riskovat a spoléhat, že se tento postup stane běžnou praxí, a nebude vůbec svou daň přiznávat, natož platit.

8.2.4 Lhůty k podání hlášení a vyúčtování

„Plátce daně je povinen podat hlášení a vyúčtování o svém postupu při vybírání nebo srážení daně vybírané srážkou, pokud tak stanoví zákon.“¹⁶⁶

„Hlášení se podává do 25 dnů po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátcí daně povinnost, která je předmětem hlášení. Pokud je s hlášením spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání hlášení.“¹⁶⁷ ZSDP řešil lhůty k podání hlášení a daňového přiznání v jednom ustanovení.¹⁶⁸ DŘ je upravuje zcela odděleně, tedy přehledněji. Lhůta pro podání hlášení se zkrátila.

„Vyúčtování se podává do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Pokud je s vyúčtováním spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání vyúčtování.“¹⁶⁹ U vyúčtování došlo oproti ZSPD¹⁷⁰ k prodloužení lhůty podání.

Ustanovení se zdají být srozumitelná, v praxi se ale používají málo. Postupuje se totiž převážně podle zásady: *Lex specialis derogat legi generali.*¹⁷¹ Jen ve dvou případech je zvláštní úprava lhůt shodná s úpravou v DŘ. Prvním případem je hlášení plátce daně o dani z příjmů sražené podle zvláštní sazby daně zahraničním subjektům¹⁷² a druhým případem je vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby.

Změn od 1. 1. 2015 se dočkáme i zde. DS se zkrátí lhůta k podání hlášení z 25 na 20 dnů po uplynutí měsíce a lhůta u vyúčtování ze 4 na 3 měsíce po uplynutí kalendářního roku. Do § 137 DŘ bude přidán odst. 3: *„lhůtu pro podání hlášení nebo vyúčtování nelze prodloužit.“*

¹⁶⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Druhá novela daňového řádu schválená v souvislosti se zřízením jednoho inkasního místa. *Daně a právo v praxi*, 2012, roč. 17, č. 5, s. 16 – 21.

¹⁶⁶ § 234 odst. 1 DŘ; Povinnost podat hlášení nalezneme např. v ZDP, v ZDPH.

¹⁶⁷ § 137 odst. 1 DŘ.

¹⁶⁸ § 40 odst. 3 ZSDP.

¹⁶⁹ § 137 odst. 2 DŘ.

¹⁷⁰ § 69 odst. 2 ZSDP.

¹⁷¹ Speciální úprava ruší právní úpravu obecnou.

¹⁷² § 38d odst. 3 ZDP.

Ve zkracování či prodlužování lhůt pro podání hlášení a vyúčtování, pokud s nimi není spojena povinnost odvést daň, vidím jen změny formální. DS musí tuto změnu „pouze“ zaregistrovat a dodržovat. Když je však s hlášením a vyúčtováním spojena i povinnost odvést daň, znamená zkrácení lhůty k jejich podání taktéž i zkrácení lhůty pro odvod daně. To bude podle mého názoru znamenat větší zátěž při profinancování odvodů.

8.2.5 Opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování

„ Před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování může DS nahradit daňové přiznání nebo vyúčtování, které již podal, opravným daňovým přiznáním nebo opravným vyúčtováním. “¹⁷³

„ V řízení se dále postupuje podle tohoto opravného daňového přiznání nebo opravného vyúčtování a k předchozímu daňovému přiznání nebo vyúčtování se nepřihlíží. Takto lze nahradit i dodatečná daňová přiznání nebo dodatečná vyúčtování nebo již podaná opravná přiznání nebo opravná vyúčtování. “¹⁷⁴

Instrument opravného daňového přiznání znal i ZSDP. DŘ jej rozšířil o opravné vyúčtování.¹⁷⁵ K rozšíření došlo z důvodu přesunu dvou typů daní z příjmů. Ty se v předchozí úpravě předepisovaly a dle DŘ se vyměřují v rovině nalézací.¹⁷⁶ DS je tak umožněno opravit vady v jím už učiněných podáních. Tato možnost je však časově omezena. DS tak smí učinit jen do skončení lhůty pro podání řádného daňového přiznání nebo vyúčtování. Zjistí-li během této lhůty, že opět chyboval, může SD předložit další opravné tvrzení.¹⁷⁷ SD na všechna předtím učiněná podání hledí jako by nebyla nikdy podána - jsou irelevantní.

DŘ v tomto ustanovení hovoří pouze o opravném daňovém přiznání a opravném vyúčtování, o hlášení zde není zmínka. Pro hlášení existuje speciální úprava následného hlášení upravena v § 142 DŘ . Následné hlášení lze podat jak před uplynutím lhůty, kdy se jinak provádí úprava přes opravná podání, ale i jako dodatečné hlášení.

8.2.6 Vyměření daně

„ Daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. “¹⁷⁸

¹⁷³ § 138 odst. 1 DŘ.

¹⁷⁴ § 138 odst. 2 DŘ.

¹⁷⁵ Opravné vyúčtování se týká daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

¹⁷⁶ Podrobněji pojednáno v kapitole 8.1.

¹⁷⁷ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. září 2000, sp. zn. 30 Ca 221/1998.

¹⁷⁸ § 139 odst. 1 DŘ.

„Podle výsledků vyměřovacího řízení SD vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.“¹⁷⁹

DŘ umožňuje vyměřit základ daně a daň vyčíslit následujícími způsoby: na základě daňového priznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. „Novinkou je, že vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.“¹⁸⁰ Daň na základě hlášení nelze vyměřit.

Úkolem SD je každé učiněné daňové tvrzení prověřit. Zjistit, zda tvrzení DS odpovídá jeho skutečné daňové povinnosti či nikoliv, a to podle jeho míry poznání v daném okamžiku. Reálně mohou nastat tyto situace. SD po provedeném zjištění dospěje k závěru, že se daň tvrzená neodchyluje od daně vyměřené. Vydá platební výměr,¹⁸¹ kterým v podstatě akceptuje původní podání DS. Hovoříme tedy o tzv. konkludentním vyměření. „Tímto způsobem se realizuje nejkratší aktivní daňové řízení.“¹⁸²

Za účinnosti předchozího zákona se v téže situaci pouze na dané podání vyznačilo, že daň byla vyměřena postupem podle § 46 odst. 5 ZSDP.¹⁸³ „To, že DŘ s tímto postupem ukončování vyměřovacího řízení již nepočítá, plyne z poslední věty § 140 odst. 1: „Platební výměr SD založí do spisu.“ Nevydávání platebních výměrů je upraveno pro daň vybíranou srážkou (§ 235 odst. 1 DŘ).“¹⁸⁴ Rozhodnutí zákonodárců vždy vydávat platební výměr spatřuji rozumným krokem. Jistě to přinese více práce úředním osobám, ale na druhou stranu se DS snadněji dozví, zda se SD již podáním zabýval.

Při konkludentním vyměření se platební výměr DS neoznamuje, tzn., že se nedoručuje, pouze se založí do spisu - projev zásady hospodárnosti.¹⁸⁵ DS je i přesto oprávněn si vyžádat stejnopis platebního výměru a je povinností SD jej do 30 dnů od vyžádání zaslat.¹⁸⁶ Pokud bylo o stejnopis zažádáno ještě před jeho vydáním, běží tato „dodací“ lhůta až ode dne jeho vydání.¹⁸⁷ Podle ZSDP mohl DS požádat o sdělení výsledku vyměření nejpozději do konce příštího zdaňovacího období.¹⁸⁸ Naproti tomu DŘ již žádný nejzazší termín podání žádosti

¹⁷⁹ § 139 odst. 2 DŘ.

¹⁸⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Nový daňový řád a jak se v něm orientovat. *Účetnictví v praxi* [online]. 2010 [cit. 6. října 2012]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26401v34770-novy-danovy-rad-a-jak-se-v-nem-orientovat/>>.

¹⁸¹ Platební výměr je rozhodnutí, jež musí obsahovat všechny náležitosti vyžadované § 102 DŘ.

¹⁸² KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem po technické novele 2011*. 2. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2011. 4. kapitola, Správa daní – vyměřovací řízení, s. 15 - 17.

¹⁸³ Rozsudek NSS ze dne 29. června 2006, čj. 8 Afs 121/2005-112.

¹⁸⁴ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád – část IX.; Nalézací řízení (díl 1. vyměřovací řízení). *Daňový expert*, 2012, roč. 8, č. 3, s. 2 – 8.

¹⁸⁵ § 140 odst. 1 DŘ.

¹⁸⁶ § 140 odst. 3 DŘ.

¹⁸⁷ Tamtéž.

¹⁸⁸ § 46 odst. 5 ZSDP.

neobsahuje. Myslím si, že takto zvolená úprava je správná. Proč by měl být DS omezován. DS totiž může vyvstat potřeba dozvědět se výsledek vyměřovacího řízení i později. Například výsledek vyměření je pro něho rozhodující, chce-li uplatnit daňovou ztrátu, která vznikla a byla mu vyměřena za předchozí zdaňovací období.

Určitá časová limitace tu však i přesto je. Je jím období, po jehož uplynutí dochází ke skartaci spisů. Skartační lhůta je stanovena Typovým skartačním rejstříkem vydaným Ministerstvem vnitra ČR na 10 let.¹⁸⁹

Pro určení dne doručení platebního výměru DS se opět užije právní fikce. Za den jeho doručení se považuje buď poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo den, kdy bylo daňové přiznání nebo vyúčtování podáno SD opožděně.¹⁹⁰

Proti takovému způsobu vyměření daně není možné odvolání.¹⁹¹ Jde tedy o výrazný rozdíl oproti úpravě v ZSDP. Ten totiž odvolání proti konkludentnímu vyměření připouštěl. Ztotožňuji se se současnou právní úpravou. Možnost odvolat se proti svému vlastnímu tvrzení, se kterým SD souhlasil, neměla opodstatnění. DS tak popíral to, co sám tvrdil. Jediným možným správným postupem bylo a je v případě zjištění vad v tvrzení podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování.

Byl-li však platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení,¹⁹² DŘ v § 140 odst. 4 umožňuje proti němu podat odvolání. Jedině tak může DS projevit nesouhlas se závěry závazného posouzení, jelikož proti samotnému rozhodnutí o závazném posouzení dle § 132 odst. 3 DŘ nelze uplatnit opravné prostředky.¹⁹³ SD sice nemá DŘ uloženou povinnost souhlasný výsledek vyměření oznamovat, ale toto neoznámení do jisté míry DS ztěžuje možnost využít práva na odvolání.

Nastane-li však situace, že při prověřování podaného tvrzení vzniknou SD konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného tvrzení, vyzve DS k odstranění těchto pochybností.¹⁹⁴ „SD k ověření některých skutečností může využít i místní šetření a zákon nevyklučuje ani přímé zahájení kontroly. Nejčastějším opatřením však bude postup k odstranění pochybností,¹⁹⁵ který podle § 90 odst. 3 DŘ může rovněž přejít v provedení daňové kontroly. Ta bezesporu vytváří širší prostor pro dokazování, i když dle nové právní

¹⁸⁹ JANDA, Karel. *Daňový řád a podnikatel*. In *Daně, účetnictví – vzory a případy*. SÚKENÍKOVÁ, Andrea (ed). Český Těšín: PORADCE, s.r.o., 2007, s. 42 – 50.

¹⁹⁰ § 140 odst. 2 DŘ.

¹⁹¹ § 140 odst. 4 DŘ.

¹⁹² § 132 a § 133 DŘ.

¹⁹³ Závazné posouzení by bylo prakticky nenapadnutelné.

¹⁹⁴ § 89 a násl. DŘ.

¹⁹⁵ Tzv. postup k odstranění pochybností nahradil terminologicky nepřesný výraz – vytýkáci řízení užívaný v § 43 ZSDP.

úpravy se co formálnosti oba postupy příliš neliší.¹⁹⁶ V této fázi řízení nese důkazní břemeno SD.

Pokud SD neshledá důvody k pokračování dokazování, vše má za prokázané, vydá platební výměr. Platebním výměrem SD buď akceptuje původní tvrzení, nebo zákonem předvídaným způsobem výslednou daň sám vyměří, pokud dojde k závěru, že tvrzená daň neodpovídá skutečné daňové povinnosti DS. Je-li daň vyměřená SD vyšší než daň tvrzená, musí SD v platebním výměru vyznačit rozdíl mezi částkou tvrzenou a částkou zjištěnou a zároveň jej ve svém rozhodnutí náležitě odůvodnit.¹⁹⁷ Odůvodňovat platební rozkaz není třeba, jestliže existují DS známé jiné listiny, z jejichž obsahu lze důvodnost jeho vydání odvodit.¹⁹⁸ Platební výměr musí být doručen DS nebo jeho zástupci, a to i tehdy pokud se tvrzená daň od daně vyměřené neodchyluje.¹⁹⁹ Tato povinnost doručovat je výslovně uložena SD až DŘ, do té doby vyplývala pouze z judikatury správních soudů.²⁰⁰ Dostala se tak do té doby uplatňovaná praxe do souladu se zněním zákona, což nelze vnímat jinak než kladně. Nedochozí zde k fikci doručení dle § 140 odst. 2 DŘ. Dnem doručení je tedy den, kdy byl platební výměr DS účinně doručen.

8.2.6.1 Vyměření daně nad rámec tvrzení

„Je-li daň vyměřená SD vyšší než daň tvrzená DS, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.“²⁰¹

Právě právní úprava splatnosti daně, jež byla upravena nad rámec tvrzení DS ztělesňuje novinku při správě daní. „Uvedená lhůta, kterou je splatnost daně posunuta, je lhůtou náhradní, což znamená, že platební výměr je nevykonatelný, a proto nelze realizovat výkon rozhodnutí - exekuci.²⁰² Jde tedy o úpravu odlišnou od ZSDP. V § 46 odst. 4 ZSDP byla náhradní lhůta splatnosti 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně, přičemž *„odvolání proti platebnímu výměru nemělo odkladný účinek.“²⁰³* Dovolují si tuto novinku

¹⁹⁶ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce nový daňovým řádem po technické novele 2011*. 2. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2011. 4. kapitola, Správa daní – vyměřovací řízení, s. 15 - 17.

¹⁹⁷ § 147 odst. 2 DŘ.

¹⁹⁸ Těmito listinami jsou zejména zpráva o daňové kontrole či protokol o výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 147 odst. 4 DŘ).

¹⁹⁹ § 140 odst. 1 DŘ.

²⁰⁰ Vyplývala například z usnesení NSS ze dne 27. července 2010, čj. 5Afs 92/2008- 147.

²⁰¹ § 139 odst. 3 DŘ.

²⁰² ŠUSTR, Aleš. *Nový daňový řád 2011: užitečný průvodce při aplikaci daňového řádu v praxi: praktické komentáře a návody pro daňové subjekty*. Praha: Nakladatelství FORUM s.r.o., 2011. 11. kapitola, Nalézací řízení, s. 4 – 8.

²⁰³ § 48 odst. 12 ZSDP.

označit za velmi významnou. Zbavuje totiž DS obav, že budou postiženi daňovou exekucí alespoň do doby, než rozhodnutí o vyměření daně nad rámec jejich tvrzení nabude právní moci.

Zvláštní pozornost je třeba věnovat splatnosti daně, bylo-li podáno odvolání proti platebnímu výměru. Podané odvolání má totiž odkladný účinek jen vůči rozdílu daně vyměřené a daně přiznané.²⁰⁴ Částka přiznaná DS zůstává splatná v zákonné lhůtě. V případě, že DS u odvolacího orgánu neuspěje, vzniká mu úrok z prodlení již od původního dne splatnosti. Tehdy se nevyhne ani pokutě za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ.

8.2.6.2 Daňová informační schránka

V této souvislosti bych chtěla upozornit na možnost zřízení daňové informační schránky (dále jen „DIS“).²⁰⁵ I když nejde o novinku zavedenou až DŘ, je DIS stále málo využívána. Každý DS smí požádat o její zřízení a posléze i o nahlížení do ní svého místně příslušného SD.²⁰⁶

Díky DIS získává DS on-line přístup k informacím shromažďovaným ve spisu a na osobním daňovém účtu u SD.²⁰⁷ Může si tak kdykoliv porovnat daně předepsané SD do evidence daní²⁰⁸ se stavem zachyceným v účetnictví. Okamžitě reagovat na případné nesrovnalosti, předcházet vzniku nedoplatků či přeplatků, vzniku úroků a dalším sankcím. Je nesporné, že ten kdo má zřízenou DIS má vůči SD výhodnější postavení oproti těm, co ji nemají. Již dnes jde o velmi užitečnou službu, ale věřím, že si své uplatnění v budoucnu najde i v dalších oblastech elektronické komunikace při správě daní.

8.3 Doměrovací řízení

8.3.1 Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování

Po uplynutí zákonné lhůty k podání řádného daňového přiznání a vyúčtování je jediným přípustným postupem, jak odstranit zjištěné vady ve výši daně, změnit údaje DS dříve tvrzené, podání dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování dle § 141 DŘ.

²⁰⁴ KOPŘIVA, Miloslav. Část třetí, Hlava IV. – Nalézací řízení. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 397 – 402.

²⁰⁵ § 69 DŘ.

²⁰⁶ BULLA, Miroslav. Využití elektronické komunikace v účtárně. *Účetnictví v praxi* [online]. 2010 [cit. 4. října 2012]. Dostupné na < <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9044v11861-vyuziti-elektronicke-komunikace-v-uctarne/>>.

²⁰⁷ Získává informace o stavech a obrazech na svých daňových účtech, o osobním daňovém kalendáři, o přijatých a odeslaných písemnostech.

²⁰⁸ § 139 odst. 2 DŘ.

ZSDP hovořil o tzv. dodatečném vyměření.²⁰⁹ Dnes DŘ používá pojmů doměřovací řízení a doměření daně.

Dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování musí „*DS podat, zjistí-li, že daň má být vyšší²¹⁰ než poslední známá daňová povinnost. Je povinen ho podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit.*²¹¹ Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně.“²¹²

Klíčovým pojmem doměřovacího řízení je tzv. poslední známá daň. „*Rozumí se jí výsledná daň, jak byla SD dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.*“²¹³ Jde o definici významově shodnou s definicí tzv. poslední známé daňové povinnosti zakotvenou v § 41 odst. 1 ZSDP. „*Jedná se o částku, vůči které je změna dodatečným daňovým přiznáním prováděna.*“²¹⁴ Pro výslednou daň není rozhodující, v jakém řízení, a ani na jakém základě k pravomocnému stanovení daně došlo.

DŘ ponechává DS oprávnění podávat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování v případě, že:

- zjistí, že uvedl nesprávné údaje, ale poslední známou daň to nezmění,²¹⁵
- „*zjistí, že daň je nižší²¹⁶, než je poslední známá daň. A to jen za předpokladu: „že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši.*“²¹⁷

Nově zavedená podmínka způsobila nemalé výkladové problémy. Lze za novou skutečnost například považovat to, že si DS zapomene uplatnit slevu na dítě, nebo že si dodatečně uvědomí, že udělal chybu? Názory odborníků se liší. Někteří tvrdí, že nelze, jelikož opomenutím či chybou nevyšly najevo nové skutečnosti. Jiní tvrdí, že by toto ustanovení mělo být vykládáno ku prospěchu poplatníka. Shodné stanovisko zaujalo i MF ČR, které přednesl jeho mluvčí Ondřej Jakob: „Zjištění omylu, byť vlastního, lze považovat za novou

²⁰⁹ § 41 ZSDP.

²¹⁰ Vyšší daň může způsobit vyšší vlastní daňová povinnost, nižší daňová ztráta, nižší nadměrný odpočet.

²¹¹ V rámci doměřovacího řízení přicházejí v úvahu tyto tři sankce: pokuta za opoždění daně (§ 250 DŘ), penále (§ 251 DŘ) a úrok z prodlení (§ 252 DŘ).

²¹² § 141 odst. 1 DŘ.

²¹³ § 141 odst. 1, poslední věta DŘ.

²¹⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád [online]. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 19. listopadu 2008 [cit. 8. října 2012]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>>.

²¹⁵ § 141 odst. 4 DŘ.

²¹⁶ Nižší daně docílíme nižší: daňovou povinností, vyšší daňovou ztrátou, vyšším daňovým odpočtem.

²¹⁷ § 141 odst. 2 DŘ.

skutečnost ve smyslu DŘ.²¹⁸ Já sama se přikláním ke stanovisku MF ČR. Člověk je tvor chybný, zákony jsou složité, ne zcela jednoznačné. Proto si myslím, že by měl být SD při posuzování splnění nové podmínky benevolentnější, alespoň do doby než vstoupí v účinnost druhá novela DŘ. Ta totiž toto stanoviska reflektuje. Od 1. 1. 2015 se slova „vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši“ nahrazují slovy „daň byla stanovena v nesprávné výši“.

Novelou účinnou od 1. 1. 2015 bude doplněn § 141 odst. 2 DŘ takto: „v tomto dodatečném přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu SD.“ „Dodatek bude explicitně zakazovat použití tohoto tvrzení k nápravám vad v postupu SD.“²¹⁹ Výkladové pravidlo se tak konečně dostane do zákona. Pokud DS má za to, že SD postupoval chybně, může podat odvolání, dát podnět k přezkoumání rozhodnutí, případně podat žalobu ve správním soudnictví.

„V dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede DS rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění.“²²⁰ Jde o obligatorní náležitosti vyžadované jak DŘ, ale už i ZSDP. DS, který podává dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podle § 141 odst. 2 a 4 DŘ, je nově povinen uvést i důvody pro jeho podání.²²¹ Povinnost uvádět důvody považuji za nespravedlivou a nekorektní. Přísnější úpravou se opět upřednostňují zájmy SD potažmo státu před zájmy DS. Buď by tato povinnost měla být dána u všech dodatečných daňových přiznání a vyúčtování, anebo u žádných.

Ani forma sdělení důvodů není nikde dána. Pro jednotný postup bych proto navrhovala, aby tvůrci nových tiskopisů na tuto náležitost pamatovali a vyhradili pro vepsání důvodů prostor.

Podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší není přípustné za situace, kdy byla poslední známá daň stanovena podle pomůcek nebo byla se SD sjednána.²²² ZSDP v § 41 odst. 4 uváděl vícero takových omezení. ZSDP totiž upřednostňoval obnovu řízení před podáním dodatečného daňového přiznání na nižší daň.²²³ Dle DŘ se postupuje zcela opačně. Tento postup vyplývá z textu § 117 odst. 2 DŘ, který zní: „nalézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné přiznání nebo

²¹⁸ KUČERA, Petr. *Platili jste zbytečně vyšší daň? Oprava teď bude těžší* [online]. Aktuálně.cz, 23. února 2011 [cit. 8. října 2012]. Dostupné na

<http://aktualne.centrum.cz/finance/penize/dane/clanek_phtml?id=691713#>.

²¹⁹ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád – část X.; Nalézací řízení (díl 2. doměřovací řízení). *Daňový expert*. 2012, roč. 8, č. 4, s. 8 – 16.

²²⁰ § 141 odst. 5 DŘ.

²²¹ Tamtéž.

²²² § 141 odst. 3 DŘ.

²²³ § 41 odst. 4 ZSDP.

dodatečné vyúčtování.“²²⁴ Troufám si říci, že DŘ se tak ubral cestou rychlejší, méně finančně náročnou.

Nepřípustnost podání tohoto typu přiznání, bez ohledu jakým způsobem se mění daň, je zakotvena v § 141 odst. 6 DŘ. „*Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné:*

- *k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly (§ 85 až 88 DŘ),*
- *k dani, která je předmětem výzvy podle § 87 odst. 2 DŘ, která byla oznámena DS,*
- *k dani, o které bylo zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku (§ 108 odst. 1 písm. b) DŘ),*
- *k dani, o které bylo zahájeno řízení o dozorčím prostředku (§ 108 odst. 1 písm. c) DŘ),*
- *k dani, o které bylo zahájeno řízení o žalobě.*

Tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první § 141; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí SD.“

Ustanovení dostalo přehlednější a srozumitelnější podobu. Hlavní změnou je, že DŘ jednoznačně vyjmenovává úkony, které se dle staré právní úpravy pouze podřazovaly pod tzv. úkony směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti.²²⁵ Došlo k vymezení okamžiku, od kterého začíná běžet nová lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování. Každé takovéto upřesnění ujednocuje rozhodovací praxi, posiluje právní jistotu zúčastněných stran.

*„Podá-li DS dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.“*²²⁶

²²⁴ FUČÍKOVÁ, Jitka. Dodatečné daňové přiznání v podmínkách daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011 [cit. 8. října 2012]. Dostupné na < <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34050v43527-dodatecne-danove-priznani-v-podminkach-danoveho-radu/>>.

²²⁵ § 41 odst. 2 ZSDP.

²²⁶ § 141 odst. 7 DŘ.

Příklad z praxe:

„DS podal řádné daňové tvrzení, které SD dosud nevyměřil, tzn., že vyměřovací řízení, jehož účelem je stanovení daně, nebylo ukončeno. V tomto období DS podá dodatečné daňové přiznání, aniž by u SD nahlédl do spisu, zda byl již vydán platový výměr. V takovém případě SD sice doměřovací řízení zahájené tímto podáním zastaví, ale zároveň údaje z dodatečného přiznání využije při vyměření.“²²⁷

Jde o obsahově shodné ustanovení s § 41 odst. 1 ZSDP. Existuje zde i názor, že výše uvedené ustanovení by šlo aplikovat i na nepřipustná podání. Informace z nepřipustného podání by tak bylo šlo využít v již otevřeném řízení (např. v rámci daňové kontroly).²²⁸ Tento širší výklad by zajisté přinesl úsporu nákladů i času. A právě proto jsem i já zastáncem toho, aby se tento postup zavedl do praxe.

Bez novinek je § 141 odst. 8 DŘ: *„Daň dodatečně tvrzená DS je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první § 141 DŘ.*

8.3.2 Následné hlášení

„ Do uplynutí lhůty pro podání vyúčtování nebo do doby, než SD stanoví za určitá období daň plátcí daně k přímé úhradě, je plátce daně povinen podat k již podanému hlášení následné hlášení pokud zjistí, že dosud ohlášené údaje nebyly správné; v tomto hlášení plátce daně vyznačí změny a rozdíly oproti již podanému hlášení a uvede původní den splatnosti opravovaných částek.“²²⁹

„Jsou-li dány důvody pro podání následného hlášení, je plátce daně povinen podat toto následné hlášení ve lhůtách podle § 141 odst. 1. Pokud je s následným hlášením spojena i povinnost odvést daň, je plátce daně povinen uhradit tuto daň ve stejných lhůtách.“²³⁰

„Pokud má podané hlášení za následek snížení odvedené daně, SD rozhodnutím potvrdí toto snížení a současně je předepíše do evidence daní.“²³¹

V ZSDP nebylo takto výslovně uvedeno. Zmínka o následném hlášení byla v § 40b odst. 7 ZSDP v souvislosti s insolvenčním řízením a v § 43 odst. 1 a 2 ZSDP v rámci vytýkacího řízení.

²²⁷ FUČÍKOVÁ, Jitka. Dodatečné daňové přiznání v podmínkách daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011 [cit. 8. října 2012]. Dostupné na < <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34050v43527-dodatecne-danove-priznani-v-podminkach-danoveho-radu/>>.

²²⁸ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád – část X.; Nalézací řízení (díl 2. doměřovací řízení). *Daňový expert*. 2012, roč. 8, č. 4, s. 8 – 16.

²²⁹ § 142 odst. 1 DŘ.

²³⁰ § 142 odst. 2 DŘ.

²³¹ § 142 odst. 3 DŘ.

V důvodové zprávě je k tomuto ustanovení uvedeno: „ že následné hlášení je obdobou opravného daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání.“²³² Není to však přesné vyjádření podstaty následného hlášení.

Za současného znění ZDP není možné u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti toto ustanovení aplikovat v praxi. Neexistuje totiž případ, kdy měsíční hlášení by byla po skončení roku završena podáním vyúčtování.

„S ohledem na to, že se následné hlášení podává k již podanému hlášení do uplynutí lhůty pro podání vyúčtování, nabude toto ustanovení většího významu spolu s rozšířením povinností podávání měsíčních hlášení v souvislosti se zřízením JIM. Podle zákona o JIM, jehož součástí je rovněž novela ZDP, bude plátce povinen elektronicky podávat svému místně příslušnému SD měsíční hlášení o zúčtování příjmů ze závislé činnosti podle jednotlivých poplatníků a za plátce celkem.“²³³

„Institut následného hlášení tedy na svou příležitost dosud čeká.“²³⁴

8.3.3 Doměření daně

Tato ustanovení upravují specifický postup doměření daně, který se realizuje při zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná. „Doměření je nutno rozumět jakékoli další vyměření daně následující po prvotním vyměření daně SD.“²³⁵

8.3.3.1 Podmínky doměření daně a předepsání doměřené daně

„ Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku.“²³⁶

„Podle výsledku doměřovacího řízení doměří SD daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměření daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcem daně k přímé úhradě.“²³⁷

²³² Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád [online]. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 19. listopadu 2008 [cit. 8. října 2012]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>>.

²³³ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád – část X.; Nalézací řízení (díl 2. doměřovací řízení). *Daňový expert*. 2012, roč. 8, č. 4, s. 8 – 16.

²³⁴ KOPŘIVA, Miloslav. Část třetí, Hlava IV. – Nalézací řízení. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 411 – 412.

²³⁵ KRATOCHVÍL, Jaroslav; ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Linde Praha, akciová společnost, 2011. 26. kapitola, Dodatečné daňové přiznání a vyúčtování, s. 278 – 281.

²³⁶ § 143 odst. 1 DŘ.

²³⁷ § 143 odst. 2 DŘ.

Doměření daně je způsob následného stanovení daně v konkrétním dílčím daňovém řízení. Doměřovací řízení může být zahájeno jak úkonem DS, tak z moci úřední. Doměřením se nově rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.

„Věta druhá prvního odstavce upravuje vztah k zásadě *res iudicata*²³⁸ a vyjadřuje zásadní odchylku daňového řízení od jiných správních řízení.“²³⁹ Pouze v rámci doměřovacího řízení je totiž možné měnit již pravomocná rozhodnutí o stanovení daně, a to i opakovaně.²⁴⁰ Do pravomocného vyměření daně lze však zasahovat jen do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně zakotvené v § 148 DŘ.

I přestože v ZSDP nebylo výše řečené výslovně upraveno, daňová praxe byla takřka totožná.

Možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí tzv. samovyměření, přípustné podle § 46 odst. 5 ZSDP, dnes nepřipadá vůbec v úvahu. Dle DŘ musí být vždy vydáno rozhodnutí o stanovení daně, které ukončí nalézací řízení. V rámci doměřovacího řízení jím je dodatečný platební výměr. Pouhé potvrzení²⁴¹ podaného formuláře SD nepostačuje.²⁴²

Jde o zvýšenou administrativní zátěž, ale na druhou stranu se DS tak jako u vyměřovacího řízení snadněji dozví, zda se SD již podáním zabýval.

8.3.3.2 Podmínky pro doměření z moci úřední

„K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li SD nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“²⁴³

K doměření daně může dojít také poté, co SD na základě výsledků získaných při své vlastní vyhledávací činnosti či při místním šetření nabude důvodného přesvědčení, že daň bude doměřena. Do § 143 odst. 3 DŘ je nicméně zakotvena zásada, že SD nemůže daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti nebo při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola, při zachování všech práv, která jsou DS garantována DŘ (zejména právo prokázat výši daně). Tato zásada byla SD

²³⁸ Překážka věci pravomocně rozhodnuté.

²³⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád [online]. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 19. listopadu 2008 [cit. 8. října 2012]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>>.

²⁴⁰ Možnost vydání dodatečného platebního výměru i opakovaně potvrzuje například rozsudek NSS ze dne 3. února 2005, čj. 2 Afs 80/2004-72.

²⁴¹ Tento postup vyplynul ze správní praxe, explicitní podporu v ZSDP nenajdeme.

²⁴² SCHILLEROVA, Alena, In BAXA, Josef (ed.). *Daňový řád. Komentář- II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 851 – 856 (§ 143).

²⁴³ § 143 odst. 3 DŘ.

uplatňována už i za účinnosti starého zákona, ačkoliv měla oporu jen v judikatuře NSS.²⁴⁴ Dokládá to, jak velký význam měla judikatura při tvorbě DŘ.

Z teoretického hlediska může SD na základě „svého přesvědčení“ postupovat dvěma způsoby: buď zahájit rovnou daňovou kontrolu (§ 85 - § 88 DŘ), nebo vyzvat DS k podání dodatečného daňového tvrzení.²⁴⁵ Záleží na úvaze samotného SD, jaký postup zvolí k dosažení cíle správy? Domnívám se, že DŘ dává jasnou odpověď, jaký postup shledává nejefektivnějším, nejrychlejším.

DŘ totiž v komentovaném ustanovení explicitně odkazuje na § 145 odst. 2 DŘ, dle kterého SD vyzve DS k podání dodatečného daňového tvrzení a stanoví mu k tomu lhůtu. Takto by měl SD postupovat nejen v případě, že nové skutečnosti nebo důkazy nasvědčují tomu, že doměřená daň bude vyšší, nýbrž i v případě opačném.²⁴⁶ Výzva SD k podání dodatečného daňového tvrzení je současně úkonem přerušujícím prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.²⁴⁷

„Lze shrnout, že upřednostněním výše popsaného postupu, došlo k výraznému oslabení daňové kontroly jakožto preventivního nástroje k plnění daňových povinností.“²⁴⁸

Reaguje-li DS na výzvu SD a včas podá perfektní dodatečné tvrzení, daň je doměřena. Stejnopis dodatečného platebního výměru se pouze založí do spisu a nezasílá se DS.²⁴⁹ DS nebude vyměřeno penále dle § 251 odst. 4 DŘ. Úhradě úroků z prodlení se ale nevyhne.²⁵⁰ Bude-li mít SD pochybnosti o správnosti tvrzení, zahájí postup k odstranění pochybností dle § 89 DŘ.

Nastane-li však situace opačná, tedy DS výzvě nevyhoví a ve stanovené lhůtě tvrzení nepodá, má SD opět dvě možnosti, buď zahájit daňovou kontrolu, nebo jak vyplývá z dikce druhé věty § 145 odst. 2 DŘ doměřit daň na základě pomůcek. V obou případech jde o doměření daně *ex officio*. „Oprávnění doměřit daň na základě pomůcek je však pravděpodobně obsolentní (nepoužitelné). Vzhledem k tomu, že výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení vydává SD vždy jen tehdy, pokud má k dispozici konkrétní skutečnosti nebo důkazy, jsou tu vždy dány podmínky ke stanovení daně dokazováním. Nabízí se však otázka, zda pouhé nesplnění povinnosti podat dodatečné daňové tvrzení na výzvu SD může způsobit změnu přednostního způsobu stanovení daně dokazováním před pomůckami. K

²⁴⁴ Rozsudek NSS ze dne 26. dubna 2006, čj. 1 Afs 60/2005-130.

²⁴⁵ V odůvodnění této výzvy musí být zmíněny konkrétní důvody, které ho k jejímu vydání vedou.

²⁴⁶ Tuto povinnost podporuje rozsudek NSS ze dne 25. července 2007, čj. 1 Ans 1/2007 – 91.

²⁴⁷ § 148 odst. 2 písm. a) DŘ.

²⁴⁸ KOPŘIVA, Miloslav. Část třetí, Hlava IV. – Nalézací řízení. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 418 – 422.

²⁴⁹ § 144 odst. 1 DŘ.

²⁵⁰ § 252 DŘ.

nalezení odpovědi vede skutečnost, že v tomto případě jsou dány podmínky pro použití pomůcek již nikoli dle § 145 odst. 2 DŘ, nýbrž podle § 98 odst. 1 DŘ.

Lze tedy uzavřít, že stanovení daně podle pomůcek je v tomto případě nepřipustné a SD má jedinou možnost - zahájit kontrolu, neboť doměřit daň z moci úřední lze pouze na základě daňové kontroly (§ 143 odst. 3 DŘ).²⁵¹

Toto ustanovení neplatí bezvýjimečně. Sám DŘ zná situace, kdy je umožněno doměřit daň z moci úřední, bez toho aby byla provedena daňová kontrola. Jde například o doměření daně v případě:

- že DS neumožní SD zahájit daňovou kontrolu (§ 87 odst. 5 DŘ),
- nesoučinnosti u postupu k odstranění pochybností, vedeného k dodatečnému daňovému tvrzení (§ 90 odst. 4 DŘ),
- nepodání dodatečného daňového tvrzení na výzvu SD (§ 145 odst. 2 DŘ).²⁵²

Výše jsem nastínila, jak může SD postupovat při doměřování daně z moci úřední. Mám za to, že není v silách všech DS se v této problematice zorientovat. Mnohdy jim nezbyvá nic jiného než důvěřovat SD, že postupuje správně a být mu nápomocen.

8.3.3.3 Doměření bez změny poslední známé daně

„Pokud jsou v doměřovacím řízení zjištěny pouze rozdíly v jednotlivých údajích, na základě kterých byla stanovena poslední známá daň, a na základě toho nedojde ke změně poslední známé daně, uvede SD ve výroku dodatečného platebního výměru, že daň se neodchyluje; § 144 se použije obdobně.“²⁵³

SD je povinen neměnnost výše daně deklarovat dodatečným platebním výměrem, který není třeba doručovat. Uplatní se zde tedy právní fikce doručení obdobně jako při konkludentním stanovení daně ve vyměřovacím řízení. Pro aplikaci tohoto ustanovení je nerozhodné, zda k takovému zjištění SD dospěl na základě dodatečného daňového tvrzení podaného DS, či při vedení řízení z moci úřední.

ZSDP obsahoval obdobnou právní úpravu v § 46 odst. 9. Nepřipouštěl však fikci doručení. V zavedení fikce doručení lze nepochybně zpozorovat správnou tendenci šetřit rozpočet SD.

²⁵¹ KOPŘIVA, Miloslav. Část třetí, Hlava IV. – Nálezací řízení. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 418 – 422.

²⁵² Tamtéž.

²⁵³ § 143 odst. 4 DŘ.

8.3.3.4 Splatnost daně doměřené z moci úřední

„Je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená DS, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.“²⁵⁴

Zde je upraven postup ohledně stanovení náhradní lhůty splatnosti, v případě vzniku tzv. daňového doměrku. Pro počátek běhu této patnáctidenní náhradní lhůty je rozhodující den, kdy dodatečný platební výměr nabude právní moci. Jde tedy o zásadní změnu oproti úpravě v ZSDP. Jelikož dle staré právní úpravy byla náhradní lhůta splatnosti 30 dnů a její běh se odvíjel ode dne doručení dodatečného platebního výměru.²⁵⁵ Posunutí splatnosti daně přináší DS v jistém smyslu jistotu, že během této lhůty nebude postižen daňovou exekucí.²⁵⁶

Náhradní lhůta splatnosti se vztahuje i na penále podle § 251 DŘ. Je-li na základě daňové kontroly daň dodatečně doměřena, je penále splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.²⁵⁷

Uvědomme si, že podané odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru neodkládá splatnost dodatečně přiznané daně. Ta zůstává splatná ve lhůtě dle § 141 odst. 8 DŘ. Odvolání má odkladný účinek pouze ve vztahu rozdílu daně doměřené a daně dodatečně přiznané. Případné úroky z prodlení vznikají již od ode dne zákonné splatnosti.

Druhou novelou DŘ bude do § 143 odst. 5 DŘ za slova „právní moci“ vloženo slovo „dodatečného“.²⁵⁸ Nepochybně se tím upřesní, že doměřený rozdíl je splatný ode dne právní moci dodatečného platebního výměru a ne od platebního výměru, kterým se končí vyměřovací řízení.

8.3.4 Doměření daně v souladu s dodatečným tvrzením daňového subjektu

DŘ v § 144 upravuje postup SD po podání dodatečného daňového přiznání či vyúčtování nebo po provedené daňové kontrole. Jde o procesně shodnou úpravu s § 140 DŘ, jenž se vztahuje k řádnému vyměření daně. To platí i ohledně novinek a změn. Vše co přinesla nová právní úprava do § 140 DŘ v oblasti vyměření daně se promítlo i do § 144 DŘ pojednávajícího o doměření daně. Právě z tohoto důvodu shledávám jako nadbytečné opakovat již jednou vyslovené. Proto odkazuji na kapitolu Vyměření daně (9.6), kde se tomuto tématu podrobně věnuji.

²⁵⁴ § 143 odst. 4 DŘ.

²⁵⁵ § 46 odst. 7 ZSDP.

²⁵⁶ § 175 a násl. DŘ.

²⁵⁷ § 251 odst. 3 DŘ.

²⁵⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Druhá novela daňového řádu schválená v souvislosti se zřízením jednoho inkasního místa. *Daně a právo v praxi*, 2012, roč. 17, č. 5, s. 16 – 21.

8.4 Společná ustanovení pro nalézací řízení

8.4.1 Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení

DŘ v § 145 upravuje postup SD při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Jelikož jsem se těmito situacemi ve své diplomové práci již zabývala, muselo být toto ustanovení podrobena výkladu dříve.

8.4.2 Zaokrouhlování

„Daň se zaokrouhluje na celé koruny nahoru, a to jak v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, tak i při stanovení daně SD.“²⁵⁹

V tomto ustanovení nalezneme základní pravidla pro zaokrouhlování daně přiznané, vyměřené i doměřené. Stejně se postupuje i při výpočtu příslušenství daně, což vyplývá z jeho nového podřazení pod pojem daň v širším smyslu.²⁶⁰ Tato základní pravidla se uplatní, pokud není ve zvláštním daňovém zákoně zaokrouhlování upraveno odlišně.²⁶¹

„ZSDP obsahoval zvláštní ustanovení o zaokrouhlování daně z příjmů vybírané podle zvláštní sazby (§ 46a odst. 1 ZSDP). Tato daň se zaokrouhlovala na celé koruny dolů. DŘ již speciální ustanovení této daně neobsahuje a neupravuje ho ani ZDP. Pro zaokrouhlování této daně se v jednotlivých případech tedy použije ustanovení § 146 odst. 3 DŘ (výpočet na základě daňové sazby). Ustanovení § 146 odst. 1 DŘ s vztahuje pouze na (celkovou) vyměřenou daň, nikoli na výpočet daně z příjmů vybírané podle zvláštní sazby v jednotlivých případech. Lze předpokládat, že při nejbližší příležitosti bude tento stav upraven novelou ZDP. Do té doby bude daňová správa tolerovat původní postup, tedy zaokrouhlování na koruny dolů. Pokynem MF ČR D - 346 je totiž rozdíl mezi daní zaokrouhlenou podle § 146 odst. 3 DŘ a daní zaokrouhlenou na celé koruny dolů prominut.“²⁶²

„Záloha na daň se zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru.“²⁶³

Lze dovodit, že § 146 odst. 2 DŘ navazuje na předchozí odstavec téhož ustanovení. Týká se záloh na celkovou vyměřovanou daň, nikoli např. záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků vypočítaných jednotlivým zaměstnancům (§ 38h odst. 2 ZDP). Na tuto výjimku ZSDP v § 46 a odst. 2 přímo upozorňoval, což si doufám tvrdit bylo pro DS příhodnější.

²⁵⁹ § 146 odst. 1 DŘ.

²⁶⁰ § 2 odst. 4 DŘ.

²⁶¹ Speciální úprava například v § 36 odst. 3 ZDP, v § 80 - 86 ZDPH.

²⁶² KOPŘIVA, Miloslav. Část třetí, Hlava IV. – Nalézací řízení. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 422 – 424.

²⁶³ § 146 odst. 2 DŘ.

„Výpočet na základě daňové sazby, koeficientů, ukazatelů a výsledek přepočtu měny se provádí s přesností na dvě platná desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřípustné.“²⁶⁴

Jde o zcela shodné znění s § 46a odst. 3 ZSDP. Na toto ustanovení v ZSDP navazovalo ustanovení, které zakotvovalo metodiku zaokrouhlování. Šlo o standardní matematické pravidlo zaokrouhlování na dvě platná desetinná místa. Proto si myslím, že ho z důvodu zřejmé nadbytečnosti zákonodárci vynechali.

„Pro výpočet úroku náležejícího za 1 den se při použití repo sazby České národní banky za rok považuje 365 dnů.“²⁶⁵

Podle toho ustanovení se postupuje nejen u úroků upravených DŘ,²⁶⁶ ale i u úroků vzniklých podle jiných daňových zákonů, které na DŘ odkazují.²⁶⁷ Platí to, i když příslušný rok má 366 dnů.

8.4.3 Rozhodnutí o stanovení daně

„SD v nalézacím řízení stanoví DS daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam²⁶⁸; tato rozhodnutí se neodůvodňují.“²⁶⁹

DŘ sice ukládá SD každé rozhodnutí vydané při správě daní odůvodnit,²⁷⁰ ale pro výše vyjmenovaná rozhodnutí nalézacího řízení to neplatí. SD je zproštěn povinnosti odůvodňovat pouze tehdy, deklaruje-li rozhodnutím stav tvrzený DS. Z druhého a třetího odstavce téhož ustanovení totiž vyplývají výjimky, kdy SD opět odůvodňovat musí, a to:

- *„pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené DS, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn,“²⁷¹*
- *„dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno.“²⁷²*

²⁶⁴ § 146 odst. 3 DŘ.

²⁶⁵ § 146 odst. 4 DŘ.

²⁶⁶ DŘ upravuje úrok z prodlení (§ 255 DŘ), úrok z posečkané částky (§ 157 DŘ), úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 DŘ), úrok z neoprávněného jednání SD (§ 254 DŘ).

²⁶⁷ Např. u úroku vzniklého při řízení ve věci vrácení daně osobám registrovaným k dani v jiných členských státech EU (§ 82b odst. 9 ZDPH), u úroku z prodlení při nesprávném uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období (§ 104 odst. 2 ZDPH).

²⁶⁸ Rozhodnutí typicky uplatňované u daně z nemovitosti.

²⁶⁹ § 147 odst. 1 DŘ.

²⁷⁰ § 102 odst. 2 DŘ.

²⁷¹ § 147 odst. 2 DŘ.

²⁷² § 147 odst. 3 DŘ.

Povinnost odůvodňovat rozhodnutí ve výše uvedených případech má své opodstatnění. Jedině z odůvodnění má DS příležitost dozvědět se, proč bylo rozhodnuto o stanovení daně určitým způsobem. Pokud i po seznámení se s důvody rozhodnutí zastává odlišný názor než SD, má právo využít opravných prostředků.²⁷³

Zákonodárci pamatovali i na případy kdy: „*dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností. Za odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.*“²⁷⁴

Informace, že odůvodnění bylo nahrazeno zprávou či protokolem, musí být součástí příslušného rozhodnutí o stanovení daně. Jinak by nebyly splněny procesní podmínky odůvodnění.²⁷⁵

Obsahově shodný byl i § 32 odst. 3 ZSDP, ve znění novely zákona č. 304/2009 Sb., účinné od 1. 1. 2010.

8.4.4 Lhůta k stanovení daně

„Účelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření (respektive doměření) daně je stimulovat SD ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty DS pak nastolit situaci, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými obtížemi.“²⁷⁶

8.4.4.1 Základní délka lhůty

Dle znění poslední novely ZSDP účinné od 1. 1. 2010 nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na 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.²⁷⁷ Určení této tříleté lhůty, respektive určení počátku běhu této lhůty výrazně ovlivnil náleží Ústavního soudu ze dne 2. prosince 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Soud dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně se počítá podle tzv. pravidla 3+0 nikoli 3+1, jak se až doposud judikovalo.²⁷⁸

DŘ určuje novou délku lhůty pro stanovení daně, resp. novou skutečnost určující její počátek. Subjektivní prekluzivní lhůtu stanovuje takto: „*Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty*

²⁷³ § 108 - § 124 DŘ.

²⁷⁴ § 147 odst. 4 DŘ.

²⁷⁵ § 102 odst. 3 a 4 DŘ.

²⁷⁶ Rozsudek NSS ze dne 15. srpna 2006, čj. 2 Afs 220/2004- 93.

²⁷⁷ § 47 odst. 1 ZSDP.

²⁷⁸ SKALICKÁ, Hana. Nejvyšší správní soud judikuje prekluzi „3 + 0“. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 3, s. 45 – 48.

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.“²⁷⁹

Prekluzivní lhůta dává časový prostor ke stanovení daně. Po jejím uplynutí zaniká právo daň měnit jak ze strany DS, tak i z moci úřední, i kdyby byly jiné zákonné podmínky splněny. Lhůtu pro stanovení daně nelze na žádost DS prodloužit, neboť s ní zákon spojuje zánik práva.²⁸⁰ Právo, které zaniklo prekluzí, již nelze přiznat. Některé úkony však prodlužují lhůtu pro stanovení daně ze zákona, a to maximálně na deset let,²⁸¹ což plyne z § 148 odst. 5 DŘ: „Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1 DŘ.“ Pro určení konce lhůty pro stanovení daně si lze vypomoci § 33 odst. 1 a § 33 odst. 4 DŘ.

Příklad z praxe:

- DS má povinnost podat řádné daňové přiznání z příjmů právnických osob za rok 2011 nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období (nemá prodlouženou lhůtu pro podání). Lhůty jsou uváděny za předpokladu, že nenastane žádná z právních skutečností uvedených v § 148 odst. 2 – 4 DŘ.

	lhůty dle ZSDP - tzv. teorie 3 + 0	lhůty dle DŘ
konec zdaňovacího období	31. 12. 2011	31. 12. 2011
počátek lhůty pro podání ŘDT*	31. 12. 2011	1. 1. 2012
konec lhůty pro podání ŘDT	31. 3. 2012 (sobota)	1. 4. 2012 (neděle)
povinnost podat ŘDT	2. 4. 2012	2. 4. 2012
počátek běhu lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2011	2. 4. 2012
konec základní lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2014	2. 4. 2015
konec maximální lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2021	2. 4. 2022

* řádné daňové tvrzení

Příklad nastínil jasný posun jak základní, tak i maximální lhůty pro stanovení daně. Je tak dán o tři měsíce delší prostor pro stanovení daně. Toto prodloužení má pro DS negativní dopad, má déle „otevřené“ daně.

²⁷⁹ § 148 odst. 1 DŘ.

²⁸⁰ § 36 odst. 5 DŘ.

²⁸¹ Shodná maximální desetiletá lhůta se ZSDP; § 47 odst. 2 ZSDP.

8.4.4.2 Prodloužení lhůty

„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 (§ 141 DŘ) nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně (§ 145 odst. 2; § 101 odst. 5,6 DŘ)*
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§ 147 odst. 1, § 101 odst. 5, 6 DŘ),*
- c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku (§ 117 odst. 1, § 121 odst. 1, § 91 odst. 1 DŘ),*
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku (§ 101 odst. 5,6 DŘ),*
- e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. (§ 105 odst. 1 DŘ).²⁸²*

DŘ nově stanoví taxativní výčet úkonů, které prodlužují lhůtu pro stanovení daně o jeden rok od jejího původního okamžiku počátku běhu. Zákonodárcům se tak podařilo odstranit další výkladové nejasnosti. K prodloužení základní tříleté lhůty dochází v případě, že byl v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty učiněn některý z výše uvedených úkonů. Podmínka 12 a méně měsíců musí být vždy dodržena.

Pro prodloužení propadné lhůty je v případě podání dodatečného daňového přiznání rozhodující, kdy bylo učiněno, nikoliv kdy dodatečný platební výměr nabyt právní moci. Stejně se postupovalo i dle § 47 ZSDP, ale až díky rozsudku NSS ze dne 23. února 2010, čj. 7 Afs 20/2007 – 73, vydaném na samém sklonku účinnosti ZSDP.²⁸³ Do té doby se postupovalo takto: „Aby mohla být na základě platebního výměru daň vyměřena v prekluzivní lhůtě, bylo podstatnou náležitostí platebního výměru jeho právní moc. Nabyt-li platební výměr právní moci až po stanovené prekluzivní lhůtě, nešlo již tímto platebním výměrem daňovou povinnost vyměřit, jelikož nárok na vyměření daně již zanikl.“²⁸⁴

Příklad z praxe:

- DS má povinnost podat daňové přiznání z příjmů právnických osob za rok 2011 nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období (nemá prodlouženou lhůtu pro podání). Dne 9. 8. 2012 došlo k podání dodatečného daňového tvrzení.

²⁸² § 148 odst. 2 DŘ.

²⁸³ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. Část třetí, Hlava IV. – Nalézací řízení (§ 135 - § 148), s. 630 - 640.

²⁸⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 2. kapitola, Řízení vyměřovací, s. 91 – 94.

	lhůty dle DŘ
➤ konec zdaňovacího období	31. 12. 2011
➤ počátek lhůty pro podání ŘDT	1. 1. 2012
➤ konec lhůty pro podání ŘDT	1. 4. 2012 (neděle)
➤ povinnost podat ŘDT	2. 4. 2012
➤ počátek běhu lhůty pro stanovení daně	2. 4. 2012
➤ konec základní lhůty pro stanovení daně	2. 4. 2015
➤ konec prodloužené lhůty pro stanovení daně	2. 4. 2016

Zpracováním „prodloužené“ lhůty nejen pro DS, ale i pro SD je vytvořen dostačující časový prostor, aby mohly zjistit a stanovit daň a ukončit tím zahájená řízení. K prodloužení prekluzivní lhůty může docházet i opakovaně.

8.4.4.3 Přerušení lhůty

„Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola (§ 87 odst. 1 DŘ), podáno řádné daňové tvrzení (§ 135 odst. 1 DŘ) nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení (§ 145 odst. 1, § 101 odst. 5,6, DŘ), běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“²⁸⁵

Mluvíme o tzv. přerušení lhůty pro stanovení daně. V porovnání se ZSDP je zde taxativní výčet úkonů přerušujících běh této lhůty. Zákonodárci tak reagovali na judikaturu správních soudů, jelikož absence výslovně vypočtených úkonů činila v praxi nemalé problémy. „Uznanost“ úkonů určovala až judikatura.²⁸⁶

DŘ provázáním jednotlivých ustanovení odstranil některé nejasnosti. Ze znění ZSDP nebylo například zřejmé, zda běh prekluzivní lhůty přerušují jednotlivé úkony provedené v rámci daňové kontroly, anebo již její samotné zahájení. DŘ počátek běhu nové lhůty jednoznačně stanovil s odkazem na § 87 DŘ – tzn., že nová lhůta začne běžet prvním úkonem SD vůči DS, kterým se zahajuje daňová kontrola.

Příklad z praxe:

- DS má povinnost podat daňové přiznání z příjmů právnických osob za rok 2011 nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období (nemá prodlouženou lhůtu pro podání). Dne 2. 12. 2013 byla zahájena řádná daňová kontrola.

²⁸⁵ § 148 odst. 3 DŘ.

²⁸⁶ Úkony, které přerušují běh prekluzivní lhůty, uvádí např. rozsudek NSS ze dne 29. srpna 2007, čj. 8 Afs 19/2006-72. Naopak úkony, které tento účinek nemají, zmiňuje např. rozsudek NSS ze dne 12. října 2007, čj. 5 Afs 167/2006-78.

	lhůty dle ZSDP	lhůty dle DŘ
konec zdaňovacího období	31. 12. 2011	31. 12. 2011
počátek lhůty pro podání ŘDT	31. 12. 2011	1. 1. 2012
konec lhůty pro podání ŘDT	31. 3. 2012 (sobota)	1. 4. 2012 (neděle)
povinnost podat ŘDT	2. 4. 2012	2. 4. 2012
počátek běhu lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2011	2. 4. 2012
konec základní lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2014	2. 4. 2015
datum zahájení kontroly	2. 12. 2013	2. 12. 2013
počátek nové lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2013	2. 12. 2013
konec nové lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2016	2. 12. 2016

Podle ZSDP běžela znovu tříletá lhůta od konce roku, v němž byl úkon učiněn.²⁸⁷ Podle DŘ běží znovu tříletá lhůta ode dne, kdy byl úkon učiněn. To že DŘ v konečném důsledku opravdu zkrátí novou lhůtu pro stanovení daně, jsem ukázala i na příkladu. Zdálo by se, že jde jen o hraní si s daty, ale pro DS i SD to může mnohdy hodně znamenat.

V praxi se budeme dále setkávat s případy, kdy k přerušení bude docházet i opakovaně, kdy se budou současně aplikovat odstavce 1, 2 a 3 § 148 DŘ.

Příklad z praxe:

Pokud SD na základě výsledku daňové kontroly daň doměří, musí dodatečný platební výměr oznámit DS minimálně do tří let od zahájení kontroly. Pokud k oznámení doje v posledních 12 měsících od uplynutí dosavadní (tedy již prodloužené) lhůty pro stanovení daně, má SD rok na oznámení případného rozhodnutí o odvolání (aplikován § 148 odst. 1, 2 a 3 DŘ).²⁸⁸

8.4.4.4 Stavění lhůty

„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, nebo

²⁸⁷ § 47 odst. 2 ZSDP.

²⁸⁸ KOPŘIVA, Miloslav. Část třetí, Hlava IV. – Nalézací řízení. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 426 – 435.

*d) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení.*²⁸⁹

Pro stavění prekluzivní lhůty máme v DŘ čtyři důvody. ZSDP znal jen jeden důvod pro stavění lhůty upravený v § 17b odst. 4, jinak stavění buď neumožňoval, anebo neupravoval. K přerušení lhůty docházelo nejen z důvodu neúčinnosti doručení rozhodnutí směřujícího ke stanovení daně, jak tomu je i v DŘ, ale i z důvodu neúčinnosti doručení rozhodnutí směřujícího k placení daně.

Zákon v písmenech a) a b) opomenul přesně stanovit počátek a konec stavění lhůty. Budeme si tedy muset vypomoci soudním řádem správním,²⁹⁰ postupovat podle zvyklostí či podle judikatury.

Institut stavění lhůty pro stanovení daně sehrává velmi důležitou roli, neboť výsledky některých řízení mohou zásadním způsobem ovlivnit výši daně. Leckdy se totiž bez stavění lhůty stávalo, že během vyřizování dané věci základní lhůta pro stanovení daně uplynula. Skutečnosti, které vyšly při řízení najevo, tak už nemohly ovlivnit výši stanovené daně. A právě tomuto nepříznivému stavu má být danou úpravou zabráněno.

Příklad z praxe:

Obchodní společnost podá dne 15. 12. 2014 žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud rozhoduje ve věci napadnutí rozhodnutí o odvolání. Rozsudek krajského soudu nabude právní moci dne 15. 6. 2016. DS měl povinnost podat daňové přiznání z příjmů právnických osob za rok 2011 nejpozději do 2. 4. 2012, tj. do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období (nemá prodlouženou lhůtu pro podání).

Prekluzivní lhůta neběží od 15. 12. 2014 do 15. 6. 2016, tj. 549 dnů. Lhůta pro stanovení daně je tedy z 2. 4. 2015 prodloužena do 16. 12. 2017.²⁹¹

8.4.4.5 Maximální délka lhůty

*Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*²⁹² Uplynutím této lhůty končí obecné daňové řízení, jak je vymezeno v § 134 DŘ.

²⁸⁹ § 148 odst. 4 DŘ.

²⁹⁰ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹¹ MARTÍŠKOVÁ, Vlasta. Lhůta pro stanovení daně. *Praktický poradce v daňových otázkách*. 2011, roč. 4, č. 4, s. 1 – 16.

²⁹² § 148 odst. 5 DŘ.

Shodnou úpravu, co do délky maximální lhůty ke stanovení daně měl i ZSDP, jak jsem zmínila výše. Rozdíl spočívá v počátku běhu lhůty, což jsem ukázala na příkladě v kapitole 11.4.1.

Hranice deseti let „tak úplně“ neplatí za všech okolností. Úkony uvedené v § 148 odst. 2 a 3 DŘ nemohou za žádných okolností prolomit tuto lhůtu. DŘ však nemá zcela jednoznačně vyřešenou otázku, zda se tato desetiletá lhůta nestaví v případech uvedených v § 148 odst. 4 DŘ. Na tuto otázku dal odpověď NSS v rozsudku: „Novým DŘ stanovená desetiletá objektivní lhůta tedy představuje maximální časový limit pro stanovení daně, avšak s určitou výhradou pro případy uvedené v § 148 odst. 6 a 7 DŘ. S výjimkou uvedeného proto platí, že desetiletá lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 DŘ je lhůtou konečnou, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit ve smyslu § 148 odst. 2, 3, resp. 4 DŘ.“²⁹³

8.4.4.6 Prolomení maximální délky lhůty

K prolomení desetileté prekluzivní lhůty dochází „ex lege“²⁹⁴ za situace, kdy: „*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.*“²⁹⁵

Předmětem pravomocného rozhodnutí musí být jednání, které má znaky daňových trestných činů. Jednotlivé skutkové podstavy daňových trestných činů nalezneme v zákoně č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TZ“). Daňovými trestnými činy jsou kupříkladu: zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ), neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (241 TZ), nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (243 TZ).

Předmět pravomocného rozhodnutí je dán, ale není zákonem řečeno, kdo se musí trestního činu dopustit. Zda DS nebo zda bude desetiletá lhůta prolomena, i když se trestného jednání dopustí osoba zúčastněná na správě daní, nebo dokonce dodavatel či odběratel. Rozšíření okruhu osob by zajisté neprospělo právní jistotě, zasáhlo by to do zásady „předvídatelnosti práva.“ Doufám, že k tomuto extenzivnímu výkladu se nepřikloní SD, a že DS nebude trestán za činy, kterých se sám nedopustil.

²⁹³ Rozsudek NSS ze dne 4. října 2012, čj. 2 Afs 33/2012.

²⁹⁴ Ze zákona.

²⁹⁵ § 148 odst. 6 DŘ.

Druhou výjimkou, kdy se prolomuje maximální lhůta pro stanovení daně je: „*Pokud DS 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.*“²⁹⁶

Druhá výjimka je taktéž provázaná s TZ. Ustanovení § 33 TZ normuje zánik trestní odpovědnosti a § 242 TZ je zvláštním ustanovením o tzv. projevu účinné lítosti. O projev účinné lítosti půjde, když svou daňovou povinnost splní DS sám, anebo se přičiní o to, aby byla splněna jinou osobou. O účinné lítosti však nelze hovořit při částečné úhradě daňové povinnosti, nebo když dojde k úhradě prostřednictvím exekuce, konkursního vyrovnání. Účinná lítost se vztahuje jen na jistinu, a ne na úhradu sankce spojené s nesplněním zákonné povinnosti odvést daň.

Oba výše uvedené případy v ZSDP nebyly obsaženy, tudíž nemají ani přechodná ustanovení. „Je tedy otázkou, zda vůbec lze ustanovení § 148 odst. 6 a 7 DŘ aplikovat na lhůty, které uplynuly před účinností 1. 1. 2011. Ustanovení o prekluzivních lhůtách nejsou ustanoveními ryze procesněprávními, ale mají hmotněprávní účinky (judikatura dospěla k závěru, že prekluze je hmotněprávní institut). Zde je retroaktivita zásadně nepřípustná. V případě, kdy má mít zákon retroaktivní účinky, lze uplatnit pouze takový postup, který je ve prospěch, nikoli však k tíži DS. Mohl by tak být aplikován pouze odst. 7 DŘ.“²⁹⁷

Domnívám se, že hlavním důvodem, proč je přípustné prolomení desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, je nejen dostát „daňové spravedlnosti“, ale také zabránit tomu, aby VR nepřišel o příjmy, které by mu jinak po právu náležely.

8.4.4.7 Přechodná ustanovení

„Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů²⁹⁸ a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.

²⁹⁶ § 148 odst. 7 DŘ.

²⁹⁷ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část třetí, Hlava IV. – Nalézací řízení, s. 510 - 531.

²⁹⁸ § 47 ZSDP.

*Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, stávají běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*²⁹⁹

Pro DS a SD je důležité znát i přechodná ustanovení DŘ. Pro snazší pochopení vysvětlím toto ustanovení na příkladech.

Příklady z praxe:

- DS má povinnost podat daňové přiznání z příjmů právnických osob za rok 2009 nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období (nemá prodlouženou lhůtu pro podání). Lhůty jsou uváděny za předpokladu, že do 31. 12. 2010 nebyl učiněn žádný úkon podle § 47 odst. 2 ZSDP a od 1. 1. 2011 nenastane žádná právní skutečnost dle § 148 DŘ.

konec zdaňovacího období	31. 12. 2009
počátek běhu a délka lhůty pro vyměření daně - § 47 ZSDP	31. 12. 2009
povinnost podat ŘDT	31. 3. 2010
konec běhu lhůty pro vyměření daně	31. 12. 2012
po 1. 1. 2011 – počátek běhu lhůty zachován	31. 12. 2009

- DS má povinnost podat daňové přiznání z příjmů právnických osob za rok 2009 nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období (nemá prodlouženou lhůtu pro podání). Do konce účinnosti ZSDP nebyl učiněn žádný úkon podle § 47 odst. 2 ZSDP. Před uplynutím lhůty pro vyměření daně byla 20. 9. 2011 zahájena řádná daňová kontrola za zdaňovací období 2009.

konec zdaňovacího období	31. 12. 2009
počátek běhu lhůty pro vyměření daně - § 47 ZSDP	31. 12. 2009
účinnost DŘ – běh a délka lhůty se posuzuje podle § 148 DŘ	1. 1. 2011
počátek běhu lhůty zachován	31. 12. 2009
konec běhu lhůty pro vyměření daně	31. 12. 2012
zahájení daňové kontroly za období 2009	20. 9. 2011
počátek nové lhůty pro stanovení daně	20. 9. 2011
konec nové lhůty pro stanovení daně	20. 9. 2014

²⁹⁹ § 264 odst. 4 DŘ.

- DS má povinnost podat daňové přiznání z příjmů právnických osob za rok 2009 nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období (nemá prodlouženou lhůtu pro podání). Dne 28. 11. 2010 byla zahájena kontrola za zdaňovací období 2009, tzn. ještě před koncem účinnosti ZSDP byl učiněn úkon podle § 47 odst. 2 ZSDP.

konec zdaňovacího období	31. 12. 2009
počátek běhu lhůty pro vyměření daně - § 47 ZSDP	31. 12. 2009
zahájení daňové kontroly za období 2009	28. 11. 2010
počátek nové lhůty pro stanovení daně - § 47 odst. 2 ZSDP	31. 12. 2010
konec původní lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2012
účinnost DŘ – běh a délka lhůty se posuzuje podle § 148DŘ	1. 1. 2011
konec nové lhůty pro stanovení daně	31. 12. 2013

- DS má povinnost podat daňové přiznání z příjmů právnických osob za rok 2009 nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období (nemá prodlouženou lhůtu pro podání). Dne 15. 8. 2010 byla podána ústavní stížnost; dne 10. 1. 2011 usnesení nabylo právní moci.

konec zdaňovacího období	31. 12. 2009
počátek běhu lhůty pro vyměření daně - § 47 ZSDP	31. 12. 2009
povinnost podat ŘDT	31. 3. 2010
konec běhu lhůty pro vyměření daně	31. 12. 2012
podána ústavní stížnost - § 148 odst. 4 DŘ	15. 8. 2010
usnesení Ústavní soudu nabylo právní moci (v období od 15. 8. 2010 do 31. 12. 2010)	10. 1. 2011 se lhůta nestaví
stavění běhu lhůty od účinnosti DŘ tj.	1. 1. 2011
lhůta se staví do nabytí právní moci usnesení	10. 1. 2011 tj. 10 dnů
nový konec běhu pro vyměření daně	10. 1. 2013

Příklady jsem uvedla na úkonech, které měly obdobné účinky již za aplikace ZSDP. Myslím si, že v těchto situacích nebude problém s uplatněním přechodného ustanovení. Je ale možné postupovat dle § 264 odst. 4 DŘ i u úkonů, které dle ZSDP neměly do 31. 12. 2010 účinky způsobilé přerušit běh lhůty (např. podání dodatečného daňového přiznání, doručení

platebního výměru)?³⁰⁰ Jasná odpověď na tuto otázku není. Názory odborníků se liší. „Bezpochybně má toto přechodné ustanovení retroaktivní účinky, zejména jeho poslední věta. Jedná se sice o retroaktivitu nepřímou, tedy obecně přípustnou, nicméně lze očekávat, že bude z důvodu problematického výkladu podrobena přezkumu zejména Ústavního soudu ČR.“³⁰¹

³⁰⁰ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. Část třetí, Hlava IV. – Nálezací řízení, s. 510 - 531.

³⁰¹ KOPŘIVA, Miloslav. Část třetí, Hlava IV. – Nálezací řízení. In *Manuál k daňovému řádu*. KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav (ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, s. 426 – 435.

9 Závěr

V této diplomové práci na téma „Změny v daňovém řízení po 1. lednu 2011“ jsem se pokusila upozornit na nejvýznamnější změny a novinky, které přinesl nový daňový předpis upravující správu daní - DŘ. DŘ je typickým veřejnoprávním předpisem upravujícím procesní pravidla pro výběr daní, práva a povinnosti subjektů správy daní, daňové spory, následky porušení povinností při správě daní aj. Je zřejmé, že jde o oblast značně obsáhlou. Podat výklad celého zákona v této diplomové práci je nemožné. Zaměřila jsem se tedy převážně na problematiku nalézacího řízení, kterou z dob účinnosti ZSDP známe pod pojmem vyměřovací řízení. Dále jsem se snažila prověřit, zda se do nové úpravy daňového procesu podařilo promítnout cíle deklarované důvodovou zprávou.

Již na začátku lze říci, že DŘ výrazně zasáhl do procesní úpravy správy daní. Neznamená však negaci staré právní úpravy, neboť v mnoha oblastech ze staré úpravy vychází. Některá ustanovení byla pozměněna jen trochu, jiná doznala změn podstatných, několik ustanovení bylo upraveno zcela nově. Ačkoliv má nový DŘ mnohem více ustanovení než předchozí zákon, jeví se mi systematicky uspořádanějším a přehlednějším. Stal se také čitelnějším. Jeho vlastní struktura, krátké a přehledné paragrafy umožňují snadnou a přehlednou orientaci. To bezpochyby ocení nejen osoby zúčastněné na správě daní, ale i zaměstnanci SD.

V DŘ se setkáváme s celou škálou nových pojmů a legislativních zkratk. Cílem nové úpravy byla totiž snaha terminologicky ujednotit celý daňový systém. Vytvořit tím moderní zákon na evropské úrovni. Provázat jednotlivé hmotněprávní daňové zákony s tím, že tyto zákony budou obsahovat jen nezbytné procesní odchylky. Přiřadit mu podobu univerzálně aplikovatelného předpisu i ve vztahu k jiným než daňovým zákonům. Tohoto cíle se zdá býti, dosaženo.

Cílem správy daní, jak už jsem uváděla, je daně správně stanovit, zjistit a zabezpečit jejich úhradu. Oproti ZSDP došlo k posunu v pojetí cíle správy. SD má povinnost především usilovat o stanovení daní ve správné výši, zatímco dle ZSDP do popředí vstupoval zájem státu, tzn., že SD musel konat, tak aby nebyl zkrácen veřejný rozpočet. V současné době tedy SD musí chránit nejen zájmy státu, ale i práva a právem chráněné zájmy DS. Tento posun nelze hodnotit jinak než kladně.

Je SD schopný dosáhnout nově koncipovaného cíle správy daní? Bude-li postupovat v jednotlivých řízeních dle příslušných ustanovení zákona, využívat svých pravomocí, všech

prostředků, a to i těch, které jsou pro DS nepříjemné. Mám za to, že ano. Samozřejmě bude záležet i na jeho znalostech a schopnostech.

DŘ zakotvuje práva a povinnosti jak DS, tak i SD. Některé z nich bylo dosud možné dovodit pouze z judikatury správních soudů. Posiluje se tím právní jistota obou stran. K zlepšení právního postavení osob zúčastněných na správě daní přispělo i zakotvení zcela nových zásad správy daní. K podložení tohoto tvrzení uvádím zásadu legitimního očekávání, dle které má SD povinnost rozhodovat ve skutkově shodných či podobných případech tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. Deklaruje rovný přístup, ale především posiluje celkovou důvěrou v postupy veřejné správy a v právní řád vůbec.

I do DŘ se dostal nový trend veřejné správy – klientský přístup. Je odrazem nového chápání správy daní jako služby veřejnosti. Jeho uplatňováním se výrazně posílilo postavení všech osob zúčastněných na správě daní. Napomáhá tomu kupříkladu právní úprava ochrany před nečinností SD, povinnost identifikace úředních osob.

Zákonodárci si od DŘ slibovali vytvoření „rovnováhy“ mezi SD a DS. Ne vždy se jim to podařilo. Tato rovnováha je narušena například v úpravě dodatečného daňového přiznání na daň nižší. DS je totiž nově limitován v možnosti snížit výši již stanovené daně tím, že důvodem pro jeho podání mohou být jen nové skutečnosti nebo důkazy, které mu nebyly v době podání řádného tvrzení známy. Nespravedlnost spočívá v tom, že SD má neomezenou možnost dodatečně měnit výši stanovené daně. Tvůrcům zákona lze tak vytknout nešťastné použití pojmu „nové skutečnosti a důkazy“. Ponechávají tak zcela na uvážení SD, co vše pod tento pojem podřadí. Podle mého názoru tak staví DS do určité nejistoty.

Nová právní úprava si také předsevzala, že odstraní nedostatky předchozí úpravy. Bezesporu toho dosáhla vymezením jasných pravidel pro počítání času tím, že určila den, kterým počíná a končí lhůta pro učinění úkonu. Byl tak změněn termín pro podání přiznání z posledního dne kalendářního měsíce na první den následujícího kalendářního měsíce. Za odstranění nedostatku ZSDP považuji i podání taxativního výčtu úkonů přerušující běh lhůty pro stanovení daně. Výčet v ZSDP zcela absentoval, což v praxi činilo nemalé problémy. Odstranit všechny nedostatky předchozího zákona a zároveň vytvořit novou, absolutně bezchybnou úpravu, je takřka nadlidský výkon. Nedostatky totiž mnohdy odhalí až praxe.

Tvůrci zákona si vytyčili za cíl snížit nejen administrativní zátěž, ale i náklady. Chtěli, aby správa daně, tedy i daňová řízení byla co nejmodernější a nejefektivnější. Nový daňový řád podporuje elektronickou komunikaci, dává jasná pravidla pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj, zpřísňuje pravidla pro doručování. V plánované novele ZDPH účinné od 1. 1. 2014 se uvažuje o zavedení povinné elektronické formě podání u daňového přiznání,

dodatečného daňového přiznání, přihlášky k registraci a oznámení o změně registračních údajů. Netýkalo by se to fyzických osob s ročním obrátem do 6 000 000 Kč, pokud by tato osoba neměla vůči státním orgánům jinou povinnost podávat nějaká podání v elektronické podobě. Byla by tím DS uložena nová povinnost elektronické komunikace se SD.³⁰² SD by rozšíření o nové formy elektronických podání zajisté uvítal, ubyla by mu tím práce.

Předchozí úprava byla nepřehledná nejen kvůli častým novelizacím, ale také kvůli soudním rozhodnutím, která fakticky rušila, upřesňovala či doplňovala sporná ustanovení. I za účinnosti DŘ bude mít judikatura svůj význam. I přes velkou snahu tvůrců DŘ se nepodařilo vytvořit zcela jednoznačnou, univerzálně aplikovatelnou, výkladové pochybnosti nevzbuzující úpravu. Nyní se pro upřesnění či doplnění problematických ustanovení musí použít převážně judikatura stará. Stanovisek vztahujících se k současnému DŘ je zatím málo. Musíme tedy vyčkávat, až se naše vrcholové soudy vysloví k dnes nejednoznačným ustanovením.

Jak jsem již zmínila, správa daní představuje dynamický, neustále se vyvíjející ekonomický, společenský a správní systém, který nelze chápat jako jednou nastavený a naprosto neměnný. Je tak nezbytné, aby všechny osoby účastníci se procesu správy daní (daňového řízení) byly neustále „ve střehu“ a sledovaly jeho vývoj. V současné době je schválená druhá novela DŘ, jako součást zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa. Ačkoliv by tato novela měla vstoupit v účinnost až 1. 1. 2015, dovolila jsem si již na některé změny v nalézacím řízení poukázat.

Snažila jsem se, aby má práce nebyla jen prací popisnou. Mým úsilím bylo zpracovat čtivý, zbytečně nekomplikovaný, ale přitom ucelený, strukturovaný materiál věnovaný převážně daňovému řízení s řadou názorů, postřehů, užitečných informací a praktických příkladů.

Aby DS mohl být opravdu rovnocenným partnerem SD, musí se mnohem podrobněji seznámit s celým DŘ. Svou neznalostí se totiž vystavuje nebezpečí nesprávného výkladu zákona, a tím i jeho nesprávné aplikaci.

„Již staří Římané věděli, že „Vigilantibus iura scripta sunt“ neboli „Bdělým náleží práva“. Tato starořímská zásada platí dodnes a vyjadřuje to, že práva patří těm, kteří se o svá práva starají a v případě potřeby o ně bojují, neboli zákony jsou psány pro ty, kteří dovedou svá práva uplatnit. Z uvedeného plyne, že je nutné svá práva znát a taktéž je umět uplatňovat,

³⁰² Čerpáno z podkladového materiálu získaného na přednášce Ing. Romana Škalouda uskutečněné dne 17. října 2012 v Hotelu Beránek v Náchodě.

jelikož neznalost zákona neomlouvá.³⁰³

Zpracování tématu diplomové práce mi umožnilo získat cenné vědomosti, které zajisté uplatním jak ve svém osobním životě, tak budu moci poradit i osobám práva méně znalým.

Závěrem bych si dovolila říci, že dle mého názoru bylo novou procesní úpravou všech důležitých cílů úspěšně dosaženo. DŘ považuji za moderní zákon, který má v právním státě své opodstatněné místo.

³⁰³ FRKAL, František. *Soukromé právo* [online]. Advokátní kancelář Frkal, 29. října 2012 [cit. 29. října 2012]. Dostupné na <<http://www.frkal.cz/soukrome-pravo.html>>.

10 Bibliografie

Monografie

- BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář - I. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 763 s.
- BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář - II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 772 s.
- BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář. Přílohy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 254 s.
- HANUŠ, Jaromír; HOLUŠA, Bohumil; MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství Economicon, 2012. 422 s.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 156 s.
- JANDA, Karel. *Daňový řád a podnikatel*. In *Daně, účetnictví – vzory a případy*. BREZANIOVÁ, Mária (ed). Český Těšín: PORADCE, s.r.o., 2011, 152 s.
- KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. 959 s.
- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem po technické novele 2011*. 2. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2011. 187 s.
- KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. ed). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2011, 759 s.
- KRATOCHVÍL, Jaroslav; ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Linde Praha, akciová společnost, 2011. 26. kapitola, Dodatečné daňové přiznání a vyúčtování, 375 s.
- KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem*. Český Těšín: PORADCE s. r. o., 2010. 272 s.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010. 512 s.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 170 s.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb*. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2011. 926 s.

- ŠIMÍČEK, Vojtěch. In BAHÝLOVÁ, Lenka (ed). *Ústava České republiky: komentář*. Praha: Linde, 2010. 1536 s.
- ŠUSTR, Aleš. *Nový daňový řád 2011: užitečný průvodce při aplikaci daňového řádu v praxi: praktické komentáře a návody pro daňové subjekty*. Praha: Nakladatelství FORUM s.r.o., 2011. 354 s.

Odborné články

- BĚHOUNEK, Pavel. Aktuálně k daňové a související legislativě. *Účetnictví v praxi* [online]. 2011 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33973v43438-aktualne-k-danove-a-souvisejici-legislative/>>.
- BORÁKOVÁ, Soňa. Vymáhání daní podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 4, s. 31 – 39.
- BULLA, Miroslav. Využití elektronické komunikace v účtárně. *Účetnictví v praxi* [online]. 2010 [cit. 4. října 2012]. Dostupné na <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9044v11861-vyuziti-elektronicke-komunikace-v-uctarne/>>.
- FUČÍKOVÁ, Jitka. Dodatečné daňové přiznání v podmínkách daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011 [cit. 8. října 2012]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34050v43527-dodatecne-danove-priznani-v-podminkach-danoveho-radu/>>.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Druhá novela daňového řádu schválená v souvislosti se zřízením jednoho inkasního místa. *Daně a právo v praxi*, 2012, roč. 17, č. 5, s. 16 – 21.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011 [cit. 4. října 2012]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34318v43811-lhuty-pro-podani-radneho-danoveho-tvrzeni-podle-danoveho-radu/>> .
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Nový daňový řád a jak se v něm orientovat. *Účetnictví v praxi* [online]. 2010 [cit. 6. října 2012]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26401v34770-novy-danovy-rad-a-jak-se-v-nem-orientovat/>>.

- JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část I., *Daňový expert* [online]. 2010 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na
<<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12277v15191-danovy-rad-cast-i/>>.
- JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VI. – Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní. *Daňový expert* [online]. 2010 [cit. 13. června 2012]. Dostupné na <
http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29560v36759-danovy-rad-cast-vi/?search_query=%24source%3D17+sortkey0min%3A20101201+sortkey0max%3A20101201&search_results_page=1 >.
- JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád – část IX.; Nálezací řízení (díl 1. vyměřovací řízení). *Daňový expert*, 2012, roč. 8, č. 3, s. 2 – 8.
- JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád – část X.; Nálezací řízení (díl 2. doměřovací řízení). *Daňový expert*. 2012, roč. 8, č. 4, s. 8 – 16.
- KARFÍKOVÁ, Marie, KARFÍK, Zdeněk. Daňové povinnosti obecně a daň z příjmů fyzických osob. *Soudce*, 2012, roč. 14, č. 3, s. 9 - 18.
- KOBÍK, Jaroslav a kol. Daňový řád aneb co nás čeká a nemine. *Metodické aktuality Svazu účetních - registrované periodikum*, 2010, roč. 5, č. 9, s. 4 – 9.
- LODEK, Jan. Zásada materiální pravdy a správní uvážení při správě daní. *Daně a finance*, 2011, roč. 6, č. 2, s. 28 – 32.
- LOŠŤÁK, Milan. Zaměstnavatel dlužníkem daně z příjmů ze závislé činnosti. *Mzdová účetní*, 2011, roč. 17, č. 4, s. 8 – 13.
- MARTÍŠKOVÁ, Vlasta. Lhůta pro stanovení daně. *Praktický poradce v daňových otázkách*. 2011, roč. 4, č. 4, s. 1 – 16.
- PÁTEK, Václav. Nový daňový řád. *Právní rádce* [online]. 2009 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na
<<http://pravniradce.ihned.cz/c1-38730840-novy-danovy-rad>>.
- SKALICKÁ, Hana. Nejvyšší správní soud judikuje prekluzi „3 + 0“. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 3, s. 45 – 48.

Judikatura

- Nález Ústavního soudu ČR ze dne 30. ledna 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01.
- Nález Ústavního soudu ze dne 2. prosince 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07.
- Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 23. října 1998, sp. zn. 7 A 157/1995.
- Rozsudek NSS ze dne 3. února 2005, čj. 2 Afs 80/2004-72.

- Rozsudek NSS ze dne 26. dubna 2006, čj. 1 Afs 60/2005-130.
- Rozsudek NSS ze dne 29. června 2006, čj. 8 Afs 121/2005-112.
- Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2007, čj. 1 Afs 74/2004.
- Rozsudek NSS ze dne 15. srpna 2006, čj. 2 Afs 220/2004- 93.
- Rozsudek NSS ze dne 29. června 2007, čj. 8 Afs 35/2005 – 65.
- Rozsudek NSS ze dne 25. července 2007, čj. 1 Ans 1/2007 – 91.
- Rozsudek NSS ze dne 29. srpna 2007, čj. 8 Afs 19/2006-72.
- Rozsudek NSS ze dne 12. října 2007, čj. 5 Afs 167/2006-78.
- Rozsudek NSS ze dne 23. července 2009, čj. 5 Afs 72/2008-71.
- Rozsudek NSS ze dne 27. ledna 2010, čj. 9 Afs 119/2009- 47.
- Rozsudek NSS ze dne 23. února 2010, čj. 7 Afs 20/2007 – 73.
- Rozsudek NSS ze dne 31. března 2010, čj. 5Afs 33/2009- 51.
- Rozsudek NSS ze dne 24. června 2010, čj. 1 Afs 31/2010 – 86.
- Usnesení NSS ze dne 27. července 2010, čj. 5Afs 92/2008- 147.
- Rozsudek NSS ze dne 14. října 2010, čj. 5 As 1/2010-76.
- Rozsudek NSS ze dne 4. října 2012, čj. 2 Afs 33/2012.
- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. září 2000, sp. zn. 30 Ca 221/1998.

Právní předpisy

- zákon č. 94 /1963 Sb., o rodině, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- ústavní zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů.
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa, a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění účinném ke dni 1. ledna 2015.

Internetové a jiné zdroje

- Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád [online]. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 19. listopadu 2008 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na
<<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>>.
- FRKAL, František. *Soukromé právo* [online]. Advokátní kancelář Frkal, 29. října 2012 [cit. 29. října 2012]. Dostupné na <<http://www.frkal.cz/soukrome-pravo.html>>.
- HAJDUŠEK, Tomáš. *Daňové řízení* [online]. Censitio, 14. května 2012 [cit. 20. května 2012]. Dostupné na
<<http://www.censitio.com/danove-rizeni.php>>.
- KALOUSEK, Miroslav, Příprava reformy daňového systému ČR[online]. MF ČR, 3. dubna 2008 [cit. 3. května 2012]. Dostupné na
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>.
- KUČERA, Petr. *Platili jste zbytečně vyšší daň? Oprava teď bude těžší* [online]. Aktuálně.cz, 23. února 2011 [cit. 8. října 2012]. Dostupné na
<<http://aktualne.centrum.cz/finance/penize/dane/clanek.phtml?id=691713#>>.
- Lhůty pro podání Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti. *Bulletin KSD Ekonomické služby* [online].2011 [cit. 4. října 2012]. Dostupné na <<http://www.ksd.cz/es/Bulletin+2011/>>.
- Podkladový materiál získaný na přednášce Ing. Jaroslava Trávníčka uskutečněné dne 20. října 2010 v Hotelu Beránek v Náchodě.
- Podkladový materiál získaný na přednášce Ing. Vlasty Zachové uskutečněné dne 16. května 2012 v Hotelu Beránek v Náchodě.
- Podkladový materiál získaný na přednášce Ing. Romana Škalouda uskutečněné dne 17. října 2012 v Hotelu Beránek v Náchodě.

11 Abstrakt

11.1 Abstrakt

Diplomová práce se zabývá změnami v daňovém řízení, které nastaly po 1. lednu 2011, kdy nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Daňový procesní předpis nahradil do té doby používaný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Práce je především zaměřena na novinky a změny, které daňový řád přinesl do úpravy „Nalézacího řízení“ obsažené v Části třetí Hlavě IV. daňového řádu. Tuto úpravu znal zákon o správě daní a poplatků pod názvem „Vyměřovací řízení“. Právě srovnání právní úpravy nalézacího řízení dle daňového řádu a úpravy vyměřovacího řízení dle zákona o správě daní a poplatků je těžištěm této práce. Zabývá se důvody, podmínkami a okolnostmi vedoucími ke vzniku daňové povinnosti, k povinnosti popř. možnosti podat řádné, opravné či dodatečné daňové přiznání. Neboť řádná a dodatečná daňová přiznání představují „základní kameny“ daňového práva.

Pro komplexní uchopení tématu práce je nejprve přiblížena historie daňového práva, včetně legislativního vývoje nového daňového řádu. Pozornost je také věnována charakteristice nového daňového řádu, novému pojetí cíle správy daní, základním zásadám správy daní a základním subjektům správy daní.

Cílem této diplomové práce je podat ve vymezených okruzích ucelený pohled na nalézací rovinu daňového řízení. Přiblížit nejen podnikatelské sféře, ale i široké veřejnosti zásadní změny a novinky, které nová úprava přinesla. Poukázat na jednotlivá úskalí nové úpravy, jak v teoretické, tak i v praktické rovině. Vybavit tyto osoby znalostmi, které jim umožní být skutečně rovnoprávními, kvalifikovanými a odborně sebevědomými partnery při jednání se zaměstnanci správce daně. Zodpovědět hlavní hypotézu této práce: „Zda se podařilo do nové úpravy daňového procesu promítnout důvodovou zprávou deklarované cíle.“

Klíčová slova: daňové právo hmotné a procesní, daňový řád, zákon o správě daní a poplatků, správa daní, základní zásady správy daní, daňové řízení, nalézací řízení, vyměřovací řízení, doměřovací řízení, správce daně, osoby zúčastněné na správě daní, daňový subjekt, třetí osoby, řádné a dodatečné daňové tvrzení, opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování, následné hlášení, vyměření daně, doměření daně, řádný a dodatečný platební výměr, postup při nepodání řádného a dodatečného daňového tvrzení, lhůta pro stanovení daně.

11.2 Abstract

The thesis deals with changes in tax proceedings which commenced after 1 January 2011 when the Act No. 280/2009 Coll., the Tax Procedure Act, as amended, has become effective. The tax procedure regulation has replaced the Act No. 337/1992 Coll., on administration of taxes and charges, as amended, applicable until that time.

The thesis focuses mainly on innovations and changes that the new Act has brought into the area of “ascertainment” included in Part Three, Chapter IV, of the Tax Code. The Act on Administration of Taxes and Charges used the term “assessment”. The comparison of ascertainment regulation according to Tax Code and the assessment regulation according to the Act on Administration of Taxes and Charges constitutes the core of the thesis. It addresses the reasons, conditions and circumstances that result in tax liability, duty or possibility to file a regular, amended or additional tax return, as the regular and additional tax returns represent cornerstones of the tax law.

In order to understand the topic of the work fully the history of tax law including the legislative process towards the new Tax Code is outlined in the first instance. The thesis also covers characteristics of the new Tax Code, the new concept of the tax administration objective, fundamental tax administration principles and basic entities involved in the tax administration.

The aim of this thesis is to take a comprehensive look at tax administration; to outline significant changes and innovations of the new regulation not only for business professionals but also for general public; to point out individual snags and difficulties of the new regulation on both theoretical and practical levels; to provide knowhow for persons involved so that they can become equal, qualified and professionally confident partners in negotiations with tax administrators; to respond to the main premise of the thesis: “whether the aims declared in the Rationale Report have been successfully transposed into the new tax procedure regulation”.

Key words: substantive and procedural tax law, Tax Code, Act on Administration of Taxes and Charges, tax administration, basic principles of tax administration, tax procedure, ascertainment, assessment, additional assessment proceedings, tax administrator, persons involved in the tax administration, taxpayer, third persons, regular and additional tax statement, amended tax return and corrected tax return, subsequent notification, tax assessment, additional tax assessment, regular and additional payment assessment, procedure in case of failure to submit regular and additional tax statement, period to assess taxes.

12 Přílohy

12.1 Příloha č. 1

Přehled nových pojmů a legislativní zkratk používaných v DŘ:

➤ cíl správy daní	§ 1 odst. 2	VP
➤ řádné daňové tvrzení	§ 1 odst. 3	LZ
➤ dodatečné daňové tvrzení	§ 1 odst. 3	LZ
➤ vratka	§ 2 odst. 1	VP
➤ veřejný rozpočet	§ 2 odst. 2	VP
➤ daň	§ 2 odst. 3 a 4	VP
➤ příslušenství daně	§ 2 odst. 5	VP
➤ právní předpis	§ 5 odst. 1	LZ
➤ osoba zúčastněná na správě daní	§ 5 odst. 3	LZ,VP
➤ orgán veřejné moci	§ 10 odst. 1	LZ
➤ správce daně	§ 10 odst. 1	VP
➤ správní orgán	§ 10 odst. 2	VP
➤ úřední osoba	§ 12 odst. 2	VP
➤ místo pobytu fyzické osoby	§ 13 odst. 1 písm. a)	VP
➤ sídlo právnické osoby	§ 13 odst. 1 písm. b)	VP
➤ ústřední správní orgán	§ 14 odst. 2	LZ
➤ atrakce	§ 19	P
➤ daňový subjekt	§ 20	VP
➤ plátcova pokladna	§ 21 odst. 1	VP
➤ třetí osoba	§ 22	VP
➤ prokurista	§ 24 odst. 2,3	P
➤ poradce	§ 29 odst. 2	LZ
➤ odborný konzultant	§ 31 odst. 1	P
➤ technické zařízení správce daně	§ 35 odst. 1 písm. c)	LZ
➤ zaručený elektronický podpis	§ 35 odst. 1 písm. c)	LZ
➤ adresát	§ 43 odst. 1	LZ
➤ nepředvídatelný důvod	§ 48 odst. 1	P
➤ poskytovatel platebních služeb	§ 57 odst. 3	LZ
➤ mlčenlivost	§ 52	P
➤ písemnost	§ 64 odst. 2	VP

➤ schránka	§ 69 odst. 1	LZ
➤ podání	§ 70 odst. 1	VP
➤ postup k odstranění pochybností	§ 89	P
➤ příjemce rozhodnutí	§ 101 odst. 3	VP
➤ oznámení	§ 101 odst. 6	VP
➤ nicotnost rozhodnutí	§ 105	VP
➤ řádný opravný prostředek	§ 108 odst. 1 písm. a)	VP
➤ mimořádný opravný prostředek	§ 108 odst. 1 písm. b)	VP
➤ dozorčí prostředek	§ 108 odst. 1 písm. c)	VP
➤ odvolací orgán	§ 114 odst. 1	VP
➤ daňové řízení	§ 134 odst. 1	VP
➤ nalézací řízení	§ 134 odst. 3 písm. a)	VP
➤ poslední známá daň	§ 141 odst. 1	VP
➤ nedoplatek	§ 153 odst. 1	VP
➤ daňová pohledávka – splatná	§ 153 odst. 2	VP
➤ přeplatek	§ 154 odst. 1	VP
➤ posečkání	§ 156 odst. 1	LZ
➤ nedobytný nedoplatek	§ 158 odst. 2	VP
➤ den platby	§ 166 odst. 1	VP
➤ exekuční titul	§ 176	VP
➤ dlužník	§ 176 odst. 2 písm. c)	LZ
➤ poddlužník	§ 181 odst. 3	LZ
➤ daňový exekutor	§ 194 odst. 2	VP
➤ licitátor	§ 194 odst. 3	LZ
➤ osoba zúčastněná na dražbě	§ 194 odst. 4	VP
➤ dražitel, vydražitel	§ 194 odst. 5	VP
➤ dražební podání	§ 199 odst. 2	VP
➤ daň vybíraná srážkou	§ 233 odst. 1	VP
➤ přechod daňové povinnosti	§ 239 odst. 1	VP
➤ pokuta za opožděné tvrzení daně	§ 250	P
➤ dělená správa	§ 253 odst. 3	P
➤ vratitelný přeplatek	§ 254 odst. 4	P

➤ komora

§ 255 odst. 2

LZ³⁰⁴

Vysvětlivky:

LZ - legislativní zkratka

VP - vymezený pojem

P - pojem

³⁰⁴ KOBÍK, Jaroslav a kol. Daňový řád aneb co nás čeká a nemine. *Metodické aktuality Svazu účetních – registrované periodikum*, 2010, roč. 5, č. 9, s. 4 – 9.; HANUŠ, Jaromír; HOLUŠA, Bohumil; MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: Nakladatelství Economicon, 2012. Příloha č. 5 – Převodový můstek mezi daňovým řádem a zákonem o správě daní a poplatků, s. 353 – 409.