

**Západočeská univerzita v Plzni**

Fakulta právnická

Diplomová práce

**Dopad daňového řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků na činnost územních finančních orgánů**

Zpracoval: Radan Tesař

Vedoucí práce: Ing. Josef Nocar

Plzeň 2012

„Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracoval samostatně za použití pramenů, vyjmenovaných v seznamu použité literatury, způsobem odpovídající zpracování vědecké práce.“

V Plzni, 25. března 2012

Radan Tesař

Tímto bych rád poděkoval Ing. Josefu Nocarovi za vedení a konzultace této diplomové práce. Dále bych chtěl poděkovat JUDr. Janě Jarešové Ph.D. za cenné praktické poznatky z činnosti územních finančních orgánů.

## Obsah

<b>1. Úvod.....</b>	<b>6</b>
<b>2. Historický vývoj právní úpravy daňového práva procesního na českém území až po současnost .....</b>	<b>9</b>
<b>3. Historický vývoj právní úpravy územních finančních orgánů až po současnost.....</b>	<b>12</b>
<b>4. Změny v daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků s dopadem na činnost územních finančních orgánů .....</b>	<b>16</b>
4.1 Předmět a účel právní úpravy.....	16
4.2 Zásady správy daní.....	17
4.3 Správce daně .....	19
4.3.1 Správce daně .....	19
4.3.2 Úřední osoba .....	20
4.3.3 Místní příslušnost.....	21
4.3.4 Dožádání .....	22
4.3.5 Delegace.....	22
4.3.6. Atrakce .....	23
4.4 Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení.....	24
4.4.1 Daňový subjekt .....	24
4.4.2 Třetí osoby .....	24
4.4.3 Prokázání totožnosti.....	24
4.4.4 Procesní způsobilost.....	24
4.4.5 Zástupce .....	25
4.4.7 Zmocněnec .....	27
4.4.8 Odborný konzultant .....	30
4.5 Lhůty .....	30
4.6 Doručování.....	34
4.7 Ochrana a poskytování informací .....	36
4.8. Dokumentace .....	39
4.8.1 Protokol.....	39
4.8.2 Spis.....	39

4.8.3 Nahlížení do spisu .....	39
4.9 Řízení a další postupy .....	40
4.9.1 Obecná ustanovení .....	40
4.9.2 Postupy při správě daní .....	42
4.9.3 Místní šetření .....	43
4.9.4 Daňová kontrola .....	44
4.9.5 Postup k odstranění pochybností .....	49
4.9.6 Průběh řízení .....	50
4.9.7 Důkazní prostředky .....	51
4.9.8. Rozhodnutí .....	52
4.10. Opravné a dozorčí prostředky .....	54
4.10.1. Odvolání .....	55
4.10.2. Obnova řízení .....	58
4.10.3. Přezkumné řízení .....	59
4.10.4. Jiné opravné prostředky .....	60
4.11 Daňové řízení .....	61
4.11.1 Registrační řízení .....	61
4.11.2 Nálezací řízení .....	62
4.11.3 Placení daní .....	66
4.12. Právní nástupnictví a insolvence .....	76
4.13 Následky porušení povinností .....	78
4.13.1 Porušení povinnosti mlčenlivost .....	79
4.13.2 Pořádková pokuta .....	79
4.13.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně .....	80
4.13.4 Penále .....	81
4.13.5 Úrok z prodlení .....	81
4.13.6 Úrok z neoprávněného jednání správce daně .....	81
4.14 Prominutí daně .....	81
<b>5. Právní úprava procesních daňových předpisů a územních finančních</b>	
<b>orgánů „de lege ferenda“ .....</b>	<b>83</b>
<b>6. Závěr .....</b>	<b>86</b>
<b>7. Cizojazyčné resumé .....</b>	<b>88</b>
<b>8. Seznam použitých pramenů .....</b>	<b>89</b>

## Přehled použitých zkratk

<b>DŘ</b>	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZSDP</b>	Zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
<b>OSŘ</b>	Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>SpŘ</b>	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>EŘ</b>	Zákon č. 120/2001 Sb., exekuční řád, ve znění pozdějších předpisů

# 1. Úvod

Od 1. ledna 2011 nastala v daňovém právu velmi rozsáhlá změna v souvislosti s účinností nového procesního předpisu, zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „DŘ“). Přijetí tohoto zákona nebylo zrovna jednoduché, trvalo bezmála deset let, jelikož předpis procházel širokým připomínkovým řízením. Svá vyjádření k navrhovanému znění poskytovaly různé zájmové skupiny – od pracovníků správců daně, přes daňové subjekty, daňové poradce, podnikatelské svazy až k soudcům. Přípravné práce na daňovém řádu komplikovala i nová rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, jejichž význam pro praxi byl potřeba vhodným způsobem implementovat do nově vznikajícího daňového procesního předpisu. Inspirace pro vznik zákona byla čerpána i ze zahraničí.

Daňový řád obsahuje oproti zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků mnohem více paragrafů (celkem 265, nepočítaje ustanovení o účinnosti). Důvodem byla snaha o lepší srozumitelnost a přehlednost zákona přímo pro daňové subjekty, avšak praxe doposud naznačila, že tomu tak přímo není, a že zákon nepřinesl vždy ujasnění a zjednodušení jednak pro daňové subjekty, a jednak ani pro výkon státní správy.

Ve své práci jsem se zaměřil na rozdíly v těchto dvou zákonech, na komparaci daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků a vysvětlení nových institutů. Podrobnější porovnání obou úprav se dosud v samostatné práci ještě neobjevilo, komparace změn se nachází hlavně v článcích odborných časopisů (Daně a právo v praxi, Daňový expert atd.), popřípadě částečně v odborných publikacích, ale ne v ucelené podobě. Smyslem této práce není podrobnější vysvětlování jednotlivých institutů. Snažím se o detailnější rozbor, avšak nepracuji v daňové správě, nejsem ani pravidelným daňovým subjektem, proto mé praktické zkušenosti jsou minimální a práce je spíše popisnější, než aby byla pojata ve větším praktickém měřítku. Snažil jsem se nedostatek praxe nahradit intenzivnějšími konzultacemi s některými odborníky (daňový poradce, ředitelka odboru správy daní Generálního finančního ředitelství, pracovníci finančních úřadů atd.).

Změny obou právních úprav jsou často popisovány z hlediska přínosu pro daňový subjekt, řekl bych, že je tomu tak téměř ve všech publikacích. Proto jsem se rozhodl, že svou diplomovou práci zaměřím kromě detailnějšího popisu odlišností

v daňovém procesu také na dopad těchto změn na správce daně, konkrétně na územní finanční orgány.

V mé práci však používám obecnější pojem správce daně při vymezení rozdílů v obou zákonech a jejich dopadů na činnost správce daně. Pojem územní finanční orgány (finanční úřady, finanční ředitelství) využívám při kritickém hodnocení právní úpravy v konkrétnějších příkladech.

V úvodních kapitolách (druhá a třetí kapitola), nepočítaje tento úvod, mé diplomové práce je krátký exkurs do jednotlivých etap vývoje daňového práva procesního na českém území a vývoje územních finančních orgánů na českém území. Závěrem obou kapitol jsem zmínil proces přijímání nového daňového procesního předpisu (Daňový řád) a změn v daňové správě.

Čtvrtá kapitola je jádrem celé akademické práce, kde jsem rozebral detailněji změny v právní úpravě daňového procesu, analyzoval a zhodnotil dopad těchto změn na územní finanční orgány (správce daně). Kapitulu jsem rozdělil do dalších subkapitol tak, jak je systematicky uspořádán daňový řád, postupně jsem komparoval příslušná ustanovení daňového řádu s obdobnými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků, kriticky jsem zhodnotil některé pasáže daňového řádu a posoudil jejich dopad na činnost pracovníků finančních úřadů či finančních ředitelství.

Pátá kapitola obsahuje pohled na daňový řád (resp. daňové procesní předpisy) „de lege ferenda“, čímž navazuji na třetí kapitolu a snažím se o nástin možného řešení některých problematických částí daňového řádu, resp. daňového procesu „pro futuro“. Zmiňuji se i o budoucích opatřeních, které jsou již schváleny, avšak nedošlo ještě k jejich účinnosti (Jednotné inkasní místo), a přestože účinnost zákona je již někdy stanovena, v našich podmínkách si nemůžeme být nikdy jisti, zda-li k jejímu nabytí opravdu dojde (viz. služební zákon).

Tam, kde je uveden odkaz na ustanovení zákona, aniž by bylo specifikováno o jaký zákon jde, rozumí si jím zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (př. § 37).



## 2. Historický vývoj právní úpravy daňového práva procesního na českém území až po současnost

Právní úprava daňového práva procesního nebyla na českém území po dlouhou dobu osamostatněná, nenacházela se tedy ve zvláštním právním předpisu, který by obsahoval pouze procedurální postup soustavy finančních (daňových) orgánů, do jejichž působnosti by výběr daní náležel. Existovaly totiž předpisy, které upravovaly jak hmotněprávní, tak procesněprávní rovinu daní.

Než zmíním historické počátky samostatné úpravy daňového práva procesního na českém území, vymezím dějinnou terminologickou změnu pojmu daň, protože daň v dnešním významu právní názvosloví zná až od roku 1948. Dříve se plnění poskytované panovníkovi (z důvodu nedostatku jeho příjmů, nikoliv příjmů k financování veřejných potřeb obyvatelstva) či k financování veřejných potřeb nazývali „berně“. Ještě starší povinností, kterou můžeme považovat za povinnost blízkou daňové, byla platba „tributu pacis“ (daně z míru) z doby knížecí (Přemyslovci) a středověké „regály“. Ale až berně můžeme označit za daňovou platbu a toto označení vzniklo v období vlády Lucemburků v počátcích 14.století s návrhem inauguračního diplomu, předloženého Janu Lucemburskému českou šlechtou, za účelem zvýšení jejího majetkového a společenského prospěchu, postavení a vlivu.<sup>1</sup>

Pojem berně v lucemburské pojetí zůstával nezměněn, kdy zásady vytvořené Janem Lucemburským v době předhusitské se zachovaly a byly postupně rozvíjeny a formalizovány, lépe řečeno se vyvíjel postup výběru berní, protože docházelo k jejich častějšímu vybírání. K podstatnému obratu v koncepci berní došlo po skončení husitských válek.<sup>2</sup> Je však nutno podotknout, že lucemburkové vybírali tři druhy berní:

- *Obecné (generální) berně*
- *Zvláštní berně*
- *Židovské berně*

---

<sup>1</sup> STARÝ Marek a kol.: *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team., 2009. ISBN 978-80-87109-15-1, str. 59

<sup>2</sup> JÁNOŠÍKOVÁ P., MRKÝVKA P., TOMAŽIČ I., a kol.: *Finanční a daňové právo*, Plzeň: Aleš Čeněk., 2009. ISBN 978-80-7380-155-7 str. 277

Před novodobými daňovými předpisy procesními existovalo jen minimum předpisů podobajících se kodifikovanějším formám. Jako příklad mohu uvést nařízení krále Václava IV. o vybírání berně, jež se zachovalo jen ve formuláři nebo berní řád téhož panovníka.<sup>3</sup> Kodifikovanou úpravu procesního postupu daňové správy, i když ve středověku, raném novověku nebo za absolutismu nelze hovořit přímo o daňové správě, protože daně (berně) vybíral panovník se šlechtou za pomoci svých „vyšších“ poddaných, můžeme nalézt na přelomu 19. a 20. století. Daňový proces v modernější formě byl poprvé upraven zákonem č. 220/1896 ř.z. (Říšský zákoník), o osobních daních přímých a poté zákony č. 76/1927 z. a n. (Sbírka zákonů a nařízení státu československého) a č. 226/1937 Sb., z. a n.

Těmito zákony byla upravena správa daní poměrně rozsáhlým způsobem a můžeme je označit za novodobé a vlastně i první předpisy upravující dobovou správu daní. Celkový počet novelizací se zastavil na počtu 38. Systematika zákona č. 76/1927 z. a n. rozdělovala řízení do částí upravujících:<sup>4</sup>

- *Řízení ukládací (přípravné vyměřovací + ukládací)*
- *Kontrolní řízení*
- *Řízení o opravných prostředcích*
- *Exekuční řízení*
- *Trestní (sankční) řízení*

Dalším významným právní předpisem upravující správu daní byla vyhláška ministra financí (nikoliv Ministerstva financí jako celku) č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravovalo řízení ve věcech daňových a vydávaly se společné předpisy k provedení daňových zákonů.

V roce 1962 následovala vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Procesní úprava orgánů vykonávající správu daní nebyla pouze v tomto předpisu, ale byla roztržena do několika dalších předpisů různých právních sil. Pozoruhodností je taktéž skutečnost, že vyhláška nebyla za dobu své existence, tj. 30 let, nikdy novelizována.

---

<sup>3</sup> JÁNOŠÍKOVÁ P., MRKÝVKA P., TOMAŽIČ I., a kol.: *Finanční a daňové právo*, Plzeň: Aleš Čeněk., 2009. ISBN 978-80-7380-155-7, str. 281

<sup>4</sup> STARÝ Marek a kol.: *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team., 2009. ISBN 978-80-87109-15-1, str. 59

To samé, alespoň co se týče novelizací, nelze říci o zákonu, který byl přijat s účinností od 1.ledna 1993. Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků byl novelizován více jak šedesátkrát, což svědčí o jeho nedokonalém obsahu nebo neustále se měnícím daňovém společenském prostředí. Tento zákon byl podrobován kritice a docházelo k rozsáhlým interpretačním a aplikačním změnám v důsledku judikatury Ústavního soudu nebo Nejvyššího správního soudu. To přispívalo k časté změně v praxi správců daně, kdy předpis upravující daňový proces nebyl tím pevným základem pro jejich činnost, jak by každý zákon měl být a praxe byla nikoliv jen dotvářena, ale skoro by se dalo říci, že byla vytvářena precedenty (soudními rozhodnutími).

Příprava nového daňového procesního předpisu začala již na počátku nového tisíciletí usnesením vlády č. 592. Ministr financí měl vytvořit tým, který by vytvořil nový předpis upravující daňový proces v nové formě. Výsledkem snahy bylo dne 22. července 2009 přijetí zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, s účinností od 1.ledna 2011.

### **3. Historický vývoj právní úpravy územních finančních orgánů až po současnost**

Stejně jako pojem „daň“ i územní finanční orgány prošly svou genezí, kdy v současně platném znění o nich pojednáváme již přes dvacet let s přijetím zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech. Vývoj daňové správy na českém území byl ovšem velmi rozmanitý.

V raném středověku byly administrativou výběru daní zatíženy hradské soustavy, které byly tvořeny úředníky (kasteláni, vilici neboli vladaři a hradští komorníci), v oblasti finanční správy se k nim přidávali mincíři. V předhusitské době zabezpečovaly výběr daní kolektoři berně, jimiž byli specializovaní daňoví úředníci a taktéž notáři berně. Později bylo České království rozděleno na 12 krajů a v nich působily komise berníků, které zajišťovaly na určených místech a v určené době výběr daní. Samozřejmostí bylo vedení evidence poplatníků..

Důležitým prvním mezníkem byla institucionalizace správy daní, kdy v roce 1517 byl zřízen nejvyšší berníční úřad, jehož základní idea byla zkonkretizována Ferdinandem I. Úřad byl tvořen třemi nejvyššími berníky, kteří stáli v čele úřadu a volil je zemský sněm. Další institucí, která vznikla v 16. století, byla česká komora, jež je považována de facto za první byrokratický úřad.<sup>5</sup>

V 16. století šlechta prosadila vznik finančních ředitelů (dohlíželi na státní pokladnu). Velký rozmach finanční správy nastal v období vlády panovnice Marie Terezie zřízením české a rakouské dvorské kanceláře, které měly na starosti hlavně finanční záležitosti, včetně daní nebo poplatků. Po roce 1848, kdy začínalo budování systému finančních orgánů, vznikaly i počáteční zárodky dnešních finančních úřadů – finanční správní úřady a finanční správní úřady pro zvláštní obory. V Čechách vznikly zemské finanční úřady v Brně a Praze.<sup>6</sup>

Po roce 1918, tedy po vzniku Československé republiky, se konstituovala moderní soustava státní daňové správy, jejíž struktura orgánů byla velmi rozsáhlá z důvodu existence různých povinně odváděných plateb státu. Soustava státní daňové

---

<sup>5</sup> STARÝ Marek a kol.: *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team., 2009. ISBN 978-80-87109-15-1, str. 62-72

<sup>6</sup> SKLENÁŘ, Marek. *Evoluce daňové správy na území České republiky*. Brno, 2009. Bakalářská práce. PrF MU , str. 7-11

správy se modernizovala a vyvíjela, ale analogické názvy úřadů zůstaly. Po vzniku druhé republiky zde byl nejvyšším daňovým orgánem Ministerstvo financí, do jehož působnosti náležely zemská finanční ředitelství. Tyto orgány vykonávaly svěřené pravomoci při výběru daní přímých i nepřímých.

U všeobecné výdělkové daně a daně z příjmů byla dvoustupňová soustava. První instancí byla okresní daňová ukládací komise, druhou instancí zemská daňová odvolací komise. U nepřímých daní a monopolů první instancí byly okresní finanční ředitelství, u cel okresní celní úřady, u přímých daní berní správy. Druhou instancí byla zemská finanční ředitelství. Nejvyšším orgánem bylo samozřejmě Ministerstvo financí.<sup>7</sup>

V období Protektorátu (1939 - 1945) řídilo finanční správu Ministerstvo financí (ministr Josef Kalfus) a na území Protektorátu byl vytvořen vrchní finanční okres Čechy a Morava a Úřad vrchního finančního prezidenta se sídlem v Praze, do jehož kompetence spadala správa cel, spotřební daně a monopoly. Daně přímé spadaly stále do působnosti zemských finančních ředitelství, berních správ a úřadů. Po roce 1949 byla daňová správa zahrnuta do činnosti národních výborů v rámci finančních referátů.<sup>8</sup>

Ještě před zrodem územních finančních orgánů v dnešní podobě se v roce 1970 změnilo uspořádání daňových orgánů vznikem okresní finanční správy (první stolice) a krajské finanční správy (druhá stolice), které spadaly do působnosti Ministerstva financí.

Jak jsem zmínil výše, zákonem České národní rady č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, byla vymezena organizace správních úřadů pro správu daní, s účinností od 1. ledna 1991. Soustava správních úřadů je třístupňovitá:

- *Generální finanční ředitelství*
- *Finanční ředitelství*
- *Finanční úřad*

Hierarchie orgánů je vymezena v zákoně, který stanovil podřízenost finančního úřadu finančnímu ředitelství, a podřízenost finančního ředitelství Generálnímu finančnímu ředitelství (jemu je nadřazeno Ministerstvo financí).

---

<sup>7</sup> STARÝ Marek a kol.: *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team., 2009. ISBN 978-80-87109-15-1, str. 114, 127 - 130

<sup>8</sup> SCHELLE Karel a kol.: *Dějiny české veřejné správy*. Plzeň: Aleš Čeněk., 2009. ISBN 978-80-7380-203-5, str. 252 - 254

Počátkem roku 2012 nastaly v liteře zákona územních finančních orgánů podstatné změny, kdy došlo k zavedení Specializovaného finančního úřadu (dále jen „SFÚ“). Jedná se o úřad s celostátní územní působností, do jehož kompetence náleží vybrané daňové subjekty, zejména ty subjekty působící na kapitálovém a finančním trhu (právnícké osoby založené za účelem podnikání, které za zdaňovací období dosáhly obrátu 2 mld. Kč, banky, pobočky zahraničních bank, pojišťovny, zajišťovny), jejichž činnost má z hlediska příjmů z vybraných daní velmi zásadní úlohu a jsou tak základním článkem pro plnění státního rozpočtu v části daňových příjmů. Rozhodnutím Generálního finančního ředitelství mohou spadat pod SFÚ i ty fyzické či právnícké osoby, které podmínky nesplňují. SFÚ nebude spravovat majetkové daně.<sup>9</sup>

Úřad je podřízen Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, nikoliv tedy přímo pod Generální finanční ředitelství a má šest poboček (Plzeň, České Budějovice, Ústí nad Labem, Hradec Králové, Brno, Ostrava).

Jak plyne z informací České daňové správy, činnost specializovaného finančního úřadu, resp. přechod subjektů pod něj, bude probíhat průběžně, jakmile některý z daňových subjektů bude splňovat kritéria pro jeho zařazení mezi vybrané subjekty, příslušnost pro výběr daní tohoto subjektu se bude posuzovat podle jiných podmínek.

Pro vybrané subjekty však nenastane jiná zásadní změna, dále budou postupovat v souladu s hmotněprávními a procesněprávními daňovými předpisy jako ostatní daňové subjekty. Důvod vzniku SFÚ musíme v první řadě hledat v institutu daňové kontroly, protože právě tato kontrola je ve vybraných subjektech velmi obtížná, nákladná, časově náročná, vyžaduje rozsáhlé odborné znalosti, vědomosti a operativnost. Výhodou zavedení tohoto specializovaného úřadu shledáme též v možnosti odborného zaměření pracovníků úřadu na konkrétní subjekt, kdy tento pracovník se bude specializovat přímo na vybraný subjekt (bankovní subjekty, ČEZ a.s., atd.), protože není v možnostech „obyčejného“ pracovníka územního finančního orgánu porozumět detailněji účetnictví a fungování daného subjektu s ohledem na jeho specifickou. Nutno podotknout, že dle vyjádření pracovníků Generálního finančního ředitelství vybrané subjekty aktivně spolupracují s územními finančními orgány a

---

<sup>9</sup> *Informace o Specializovaném finančním úřadu* [online]. 31.1.2012 [cit. 2012-02-29]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/14473.html?year=0#book19>

kromě občasných minimálních daňových nedoplatků s nimi nevznikají žádné větší komplikace.

Primárnější změnou ve finanční správě (i v celní správě) je snaha o zjednodušení fungování správy daní. V důsledku toho byl přijat zákon č. 459/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, s účinností od 1.1.2013, přestože se předpokládalo, že účinnosti nabude zákon již počátkem roku 2012. Dřívějších osm pracovišť Generálního finančního ředitelství nahradí 14 finančních úřadů a k nim bude zřízeno 199 územních pracovišť (ty se vlastně transformují z dřívějších finančních úřadů). Předpokládá se, že odvolací řízení bude koncentrováno u jednoho odvolacího orgánu, jímž bude odvolací orgán v Praze, i když se hovoří o možnosti vytvoření poboček, minimálně jedné v Brně. Důvodem je koncentrace nejvyšších soudů České republiky (Nejvyšší správní soud, Nejvyšší soud, Ústavní soud) právě v tomto krajském městě.

Hlavním důvodem této změny je snížení nákladů, odstranění legislativních nedostatků současné právní úpravy, posílení možností daňové správy určovat si strukturu nebo funkční organizaci. S rozšířením územní působnosti finanční úřadů dojde k větší elasticitě a flexibilitě činnosti, např. oddělení kontroly nebo exekuce finanční úřadů, a pracovníci těchto oddělení budou moci lépe koordinovat svoji činnost.

Dle důvodové zprávy se předpokládá dopad jednorázových výdajů na státní rozpočet ve výši cca 17,5 mil. Kč, další náklady spojené s optimalizací komunikace a přenosových sítí ještě nejsou přesně vyčísleny. Po zavedení této změny se zákonodárce domnívá, že dojde k ušetření až 150 mil. Kč ročně.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

## 4. Změny v daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků s dopadem na činnost územních finančních orgánů

### 4.1 Předmět a účel právní úpravy

V počátečních paragrafech DŘ došlo ke změně terminologického pojetí správy daní či zavedení nových pojmů (řádne a mimořádné daňové tvrzení), které ale nemají valný význam pro činnost správce daně. V důvodové zprávě k daňovému řádu se popisuje první paragraf takto:<sup>11</sup> „Cíl správy daní je oproti platné právní úpravě (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) pojat obecněji a vyváženěji, neboť výchozím kritériem nebude pouze eliminace možného zkrácení daně, nýbrž správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady.“ Z definice cíle správy daní neplyne nic konkrétního, co by pro daňový subjekt bylo zásadní při plnění jeho daňových povinností, ale při interpretaci a aplikaci předpisů daňového práva procesního (hlavně daňového řádu) ve správním soudnictví může tato formulace správy daní sehrát svojí roli.

Dále jsou v úvodních ustanoveních nové právní úpravy vysvětleny pojmy vztahující se ke správě daní. Některé z pojmů byly používány již v předchozím zákoně, některé jsou nové („veřejný rozpočet“ atd.), některé se v ZSDP nacházely v jiné části, než je tomu u daňového řádu („vratka“). To vše souvisí se snahou zákonodárce ulehčit orientaci a porozumění správců daně, ale hlavně daňovým subjektům a jiným osobám, procesnímu daňovému předpisu. Došlo i k upřesnění terminologie v souvislosti s pojmem daň (§ 2 odst. 3), příslušenství daně (§ 2 odst. 4) atd. Například ve výslovném výčtu toho, co je zahrnuto pod pojmem „příslušenství daně“, již nenajdeme zvýšení daně, neboť nově podle § 250 se jedná o pokutu za opožděné tvrzení daně, z čehož vyplývá, že je toto „zvýšení“ skryto pod pojmem pokuty (a řadí se tudíž mezi příslušenství daně).

Ačkoliv se daňový subjekt či třetí osoba, které daňový řád souhrnně označuje slovním spojením „osoby zúčastněné na řízení“, musí při správě daní řídit pravidly stanovenými právě mj. daňovým řádem, jsou v daném případě akcentována jejich práva a povinnosti vznikající v rámci správy daní. Vázanost pravidly je naopak zdůrazněna u správce daně, neboť je to primárně on, kdo by měl postup a řízení v rámci správy daní

---

<sup>11</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů



vést, proto správce daně v rámci správy daní má explicitně vymezeny povinnosti (viz např. § 92 odst. 5 vymezuující důkazní břemeno správce daně).<sup>12</sup>

§ 4 vyjadřuje právní pravidlo *lex generalis* týkající se daňového řádu vůči ostatním daňovým předpisům, přestože daňový řád je i *lex specialis*, například vůči insolvenčnímu zákonu a občanskému soudnímu řádu v oblasti daňového exekuce.

## **4.2 Zásady správy daní**

Je potřeba si uvědomit, že narozdíl od zásad stanovených například ve správním řádu (§ 2-8 správního řádu<sup>13</sup>, dále jen „SpŘ“) se zásady netýkají pouze činnosti správního orgánu, resp. správce daně. Také je dobré mít na paměti, že v daňovém řádu uvedené zásady nejsou taxativně vymezené, existují obecné právní principy, které jsou nezpochybnitelné a nacházejí se v předpisech nejvyšší právní síly. Základním pramenem je v tomto ohledu Listina základních práv a svobod nebo judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, jakožto dvou nejvyšších soudních instancí z hlediska soudního přezkumu rozhodnutí správce daně. Ústavní soud však stojí mimo soustavu obecných soudů, není to třetí instance. V neposlední řadě se obecná pravidla a principy nacházejí v mezinárodních smlouvách.

V úvodním ustanovení hlavy druhé se projevilo jedno ze základních práv dle Listiny základních práv a svobod (článek 2 odst. 2.): „*Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.*“ Územní finanční orgány vykonávají státní moc, proto jsou povinni se řídit touto klauzulí, daňový řád potvrzuje a rozvíjí uvedené ústavněprávní pravidlo a v § 5 vyjadřuje tzv. zásadu zákonnosti (§ 5 odst. 1) a zásadu legální licence (§ 5 odst. 2).

Stejně jako v hlavě první, i v hlavě druhé došlo k terminologické změně a jinému výkladu pojmů, což je typické pro porovnání obou právních úprav. Pojem osoba zúčastněná na správě daní (§ 5) daňový řád vymezuje v jiném smyslu. ZSDP tento pojem vystihoval ve stejném významu s pojmem správce daně, naproti tomu DŘ hovoří o osobách zúčastněných na správě daní v souvislosti s daňovým subjektem a třetími osobami (§ 3).

Zásada legální licence je v daňovém procesu vyjádřena v § 5 odst. 2: „*Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na*

---

<sup>12</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 1

<sup>13</sup> Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

*základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.*“ Tato zásada již existuje v jiných právním procesních předpisech, ale pro daňový proces se jedná o nový právní institut, který je explicitně v dikci zákona uveden.

Pro správce daně vzniká v rámci daňového řádu explicitní povinnost zařazená do oblasti zásad správy daní, vyjádřená v § 6 odst. 3: „*Správce daně 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.*“ Daňový řád v návaznosti na jiné procesní předpisy požaduje, aby pracovníci územních finančních orgánů (a i dalších správců daně) poučovali osoby zúčastněné na správě daní o jejich právech a povinnostech, ale pouze o těch procesních, nikoliv hmotněprávních. Sice to v DR není výslovně stanoveno, ale dle mého názoru je také důležité diferencovat, komu je poučení poskytováno, resp. v jakém rozsahu by se mělo poučovat, protože jistě bude rozdíl v právním vědomí daňového poradce, advokáta a devadesátileté babičky. V ZSDP byla úprava poučení roztržena uvnitř celé právní úpravy, např. § 12 odst. 2 ZSDP, kde se píše, že z protokolu o ústním jednání musí být patrná udělená poučení nebo § 24 odst. 2 ZSDP – poučení o povinnosti zachovávat mlčenlivost. Tento princip nelze chápat jako právo na autoritativní výklad zákona.

V ZSDP nebyla upravena ani zásada týkající se vstřícnosti chování a vyvarování se nezdvořilostí ze strany správce daně (§ 6 odst. 4), což posiluje postavení daňových subjektů proti správcům daně, a zvyšuje nároky na kvalitu jednání pracovníků správců daně. Povinnost vyvarovat se nezdvořilostí však zavazuje obě strany (viz § 247 a následující). Jedná se o tzv. princip klientského přístupu. Správce daně je též povinen postupovat bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1), což je povinnost, která byla zakotvena i v ZSDP (§ 34c ZSDP), ale daňový řád jí zařazuje do zásady upravující celou správu daní, což vyjadřuje její důležitost a klade důraz na důkladné jednání správce daně. Pokud osoby zúčastněné na správě daní usoudí, že správce daně nejedná bez zbytečných průtahů, chová se nezdvořile nebo ne vychází vstříc, jak mu ukládá zákon, mají tyto osoby možnost podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob (§ 261) nebo využít ochranu před nečinností (§ 38). Pokud k stížnostem dle § 261 dojde, tak každý finanční úřad (resp. ředitel finančního úřadu) řeší v rámci zaměstnaneckého poměru pochybení pracovníků, na něž stížnost směřuje. Neexistuje tedy generální interní předpis napříč celou soustavou územních finančních orgánů, vše

zůstává v kompetenci nadřízených v rámci jednoho úřadu. Něco jiného je v případě korupčního jednání, zde kromě trestněprávního postihu, o kterém samozřejmě rozhodují příslušné soudy, následuje i řešení nastalé situace i na úrovni Generálního finančního ředitelství.

V ZSDP (§ 2 odst. 2) byla uvedena zásada hospodárnosti a v modifikované formě se uplatňuje i u daňového řádu (§ 7 odst. 2). Stanovuje, aby nikomu nevznikaly náklady, to znamená nejen osobám zúčastněným na správě daní, ale ani správci daně. Zásada upravená v § 8 odst. 2 stanovuje, že správce dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Tento právní princip nebyl upraven v předešlém právní předpisu (ZSDP), přestože napříč celým správním právem, kam zařazujeme daňové právo, je tato zásada velmi významná.

V souladu s ochranou osobních údajů a jejich využití jen v nezbytném rozsahu byla stanovena nová zásada v § 9 odst. 3: *„Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to je v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.“*

## **4.3 Správce daně**

### **4.3.1 Správce daně**

Zákon stanovuje, že správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán, např. soud (§ 10 odst. 1). Oproti ZSDP je změna pouze v názvosloví, kdy je zaveden v daňovém řádu pojem „orgán veřejné moci“. V daňovém řádu je nyní význam termínu správní orgán stejný jako ve správním řádu (§ 1 odst. 1 SpŘ). Další lingvistickou změnou ve znění daňového řádu oproti ZSDP je věta v § 10 odst. 3, kde došlo k rozšíření způsobilosti být účastníkem občanského soudního řízení pro správce daně o věci související se správou daní. Dopadá tedy způsobilost např. i na insolvenční řízení (správce daně jakožto věřitel) nebo v řízení podle §200j a následující OSŘ.<sup>14</sup> V otázce právní subjektivity finančního úřadu judikoval Nejvyšší správní soud<sup>15</sup>, když vyslovil

---

<sup>14</sup> LICHNOVSKÝ,O.;ONDRÝSEK,R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str.49

<sup>15</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu Afs 140/2005 sp.zn. 7 ze dne 31.1.2007

názor, že finanční úřad, který jako správce daně vystupuje v daňovém řízení jako organizační složka státu<sup>16</sup>, nemá právní subjektivitu.

Správce daně má vyjmenovány pravomoci v § 11 odst. 1. V ZSDP souhrnná úprava výčtu pravomocí nebyla. Za povšimnutí jistě stojí hned první pravomoc správce daně (§ 11 odst. 1 písm. a), která se musí interpretovat, že správce daně vede řízení podle jakéhokoliv daňového zákona, nikoliv jen podle daňového řádu. Původně bylo v tomto ustanovení slovní spojení tohoto daňového zákona, ale novelou došlo ke změně. Právo správce daně zřizovat a vést registry a evidence byly již v předchozím zákoně, ale nebylo to textováno souhrnně v jednom ustanovení, jako je tomu v § 11 odst. 2. Možnost správce daně poskytovat údaje z této evidence či registrů upravuje § 53, který je zákonnou výjimkou z obecného principu mlčenlivosti v daňovém řízení.<sup>17</sup>

#### 4.3.2 Úřední osoba

Daňový řád zavedl nový pojem – úřední osoba, taktéž z důvodu kompatibility s jinými právními předpisy (trestní zákon, správní řád aj.). Nahradil termín pracovník správy daní uváděný v ZSDP. Novinkou je taktéž sepsání úředního záznamu o tom, kdo je úřední osoba. To má za následek zvýšení formalismu a administrativní zátěže pro územní finanční orgány, ale je to dle mého názoru správné ustanovení (§ 12 odst. 4), protože zvyšuje právní jistotu a snižuje možnost sporů. Na druhou stranu pro finanční úřady a ředitelství velký význam tato změna nemá, protože záznam (přestože právní úprava tak nevyžadovala) se na všech úrovních územních finančních orgánů stejně sepisoval, DŘ pouze zformalizoval tento postup.

Nyní bude možné ve spise, kam se úřední záznam uloží, identifikovat konkrétního pracovníka územního finančního orgánu. Přesto požadavek úředního záznamu nelze interpretovat příliš formalisticky, je především důležité zjistit, kdo je či byl odpovědnou úřední osobou v dané záležitosti, i z hlediska existence právního institutu námitky podjatosti (§ 77). Nejčastěji bude úřední osobou příslušný zaměstnanec územních finančních orgánů, který bude k určitým krokům v rámci správy daně oprávněn ať interním normativní aktem (organizační řád) nebo

---

<sup>16</sup> § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. ve znění pozdějších předpisů

<sup>17</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 50

individuálním aktem (pokyn nadřízeného).<sup>18</sup> Pracovník územního finančního orgánu musí mít u sebe služební průkaz a prokázat se jím, to se týká činnosti při výkonu správy daní. Vzor služebního průkazu pro územní finanční orgány stanovuje vyhláška Ministerstva financí.<sup>19</sup> Jiné orgány nemají povinnost mít služební průkaz, prokazují se tedy jiným způsobem.

### 4.3.3 Místní příslušnost

V otázce místní příslušnost nedošlo k zásadním změnám. Daňový řád podrobněji rozebral některé pasáže (např. § 14, § 13). Současně platný zákon vychází ze zákona o evidenci obyvatel<sup>20</sup> při určení místní příslušnosti správce daně u fyzických osob. Došlo však k rozšíření působnosti i na úkony mimo územní působnost ve věci týkající se daňového subjektu, ke kterému je vykonávána správa (§ 15). V tomto ustanovení se pojednává o „potřebném úkonu“. Dle mého názoru můžeme interpretovat i tak, že se jedná o celý soubor úkonů. Dané ustanovení proto dopadá i na postupy jako místní šetření, daňová kontrola apod. Související právní úprava je v § 78 odst. 4, kde je stanoveno, že správce daně, který není místně příslušný, může provádět místní šetření i bez dožádání. Také se teoreticky může stát, že nelze určit místní příslušnost územního finančního orgánu, v takovém případě je příslušný Finanční úřad pro Prahu 1.<sup>21</sup> Například cizinec, který tu podniká, nebo v případě provozovny zahraniční osoby. Nutno poznamenat, že taková úprava se týká jen územních finančních orgánů!

V rámci změny místní příslušnosti odpadlo omezení jen na neodkladné úkony (§ 4 odst. 12 ZSDP). Nyní bude „původní“ správce daně vykonávat správu daní do doby, než k dojde k postoupení spisu. Celá úprava v § 16 je úpravou obecnou, speciální ustanovení se nachází v jednotlivých částí daňového řádu (změna příslušnosti u daňové kontroly, u delegace, v rámci odvolacího řízení, u daňové exekuce prodejem movitých či nemovitých věcí).

Nad rámec úpravy provedené daňovým řádem je místní příslušnost správce daně rozhodující i v případě soudního řízení ve správním soudnictví. Zde došlo s účinností k 1. lednu 2012 ke změně právní úpravy soudního řádu správního (pro

---

<sup>18</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 51

<sup>19</sup> Vyhláška 249/2010 Sb., kterou se stanoví vzor průkazu zaměstnance v územním finančním orgánu

<sup>20</sup> Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel ve znění pozdějších předpisů

<sup>21</sup> § 3 odst. 2 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

určení místní příslušnosti krajského soudu je určující nikoliv sídlo orgánu, který v dané věci rozhodoval v posledním stupni, tradičně finanční ředitelství, jako je u tomu doposud, ale nově sídlo orgánu, který rozhodoval ve stupni prvním, tedy finanční úřad).<sup>22</sup>

#### 4.3.4 Dožádání

V rámci institutu dožádání nedochází ke změně místní příslušnosti. Nelze dožadovat správce daně vyššího stupně. To znamená, že finanční ředitelství může dožádat jiné finanční ředitelství či finanční úřad, finanční úřad však nemůže dožádat finanční ředitelství. Lze dožadovat nejen jednotlivé úkony (doručení písemnosti), jak tomu bylo v ZSDP. Daňový řád stanovuje možnost dožadovat i provedení dílčích řízení (exekuční řízení) nebo jiných postupů (§ 17). Pro správce daně to může znamenat snížení náročnosti administrativy i redukci nákladů. Explicitně je v daném ustanovení v prvním paragrafu vyjádřena zásada procesní ekonomie a hospodárnosti, což můžeme dovozovat i z dikce zákona, když se stanovilo, že dožádaný správce musí provést dožádané úkony „bezodkladně“.

Nezbytností je také upozornit, že dožádaný správce daně je vázán tím, jaké úkony má provést, nemůže svévolně rozšiřovat úkony nad rámec dožádání ze strany dožadujícího správce daně. V případných sporech již nebude rozhodovat orgán, který je nadřízen dožádanému správci daně, ale orgán nejbližše společně nadřízený dožádanému a dožadujícímu správci daně (§ 17 odst. 3).

#### 4.3.5 Delegace

V případě delegace jde o právní institut týkající se změny místní příslušnosti ze zákonně stanovených důvodů, což je rozdíl oproti institutu dožádání, kde ke změně místní příslušnosti nedochází. V úpravě delegace došlo ke změně oproti ZSDP, kdy nejzásadnější změnou je možnost podat odvolání proti rozhodnutí o delegaci.

Obecná úprava odvolání (§ 109 a následující) stanovuje, že odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak (§ 109 odst. 4). A právě v rámci institutu delegace zákon přisuzuje odvolání proti rozhodnutí o delegaci odkladný účinek. Vzhledem k odkladnému účinku bude datum změny místní příslušnosti

---

<sup>22</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 54

odvozeno od právní moci rozhodnutí. Druhým rozdílem je precizování postupu správce daně při změně okolností, za kterých bylo o delegaci rozhodnuto, nebo okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti (§ 18 odst. 2).

#### 4.3.6 Atrakce

Naprosto novým právní institutem v procesním daňovém předpisu je atrakce (§ 19). Tento pojem vychází ze slova „atrahovat“, což znamená převzít či přitáhnout. Jde o úplnou nebo částečnou změnu věcné příslušnosti na základě rozhodnutí. Nadřízený správce daně může věc převzít ze zákonně stanových důvodů, mezi které patří mimořádné odborné znalosti potřebné pro výkon správy daní, zjednání nápravy v rámci ochrany před nečinností (zde buď *ex offio* nebo z podnětu dle § 38) a jde-li o rozhodnutí ve věci, které bude mít zásadní dopad i do řízení s jinými daňovými subjekty. Ke konkrétním situacím, při kterých dochází k atrakci bude opravdu minimum, k žádné takové situace však doposud u územních finančních orgánů nedošlo. Příkladem, kdy by byl aplikován tento institut, může být existence kartelových dohod.

Rozhodnutí o atrakci vydává nadřízený správce daně (u územních finančních orgánů tedy finanční ředitelství či Ministerstvo financí), ale je třeba upozornit, že to nemusí být ten nejbližší nadřízený orgán. (např. věc finančního úřadu může převzít Ministerstvo financí ČR). Nadřízený správce daně bude vydávat dvě rozhodnutí – jedno o atrakci (toto rozhodnutí se doručuje daňovému subjektu a podřízený správce daně, který nemůže podat proti rozhodnutí o atrakci odvolání, se pouze vyrozumí), a druhé ve věci, které převezme. Stejně jako u delegace, i zde je možné odvolání proti rozhodnutí o atrakci, ale jen ze strany daňových subjektů a jen proti rozhodnutí o atrakci vztahující se k důvodů v § 19 odst. 1 a) a c). Nikoliv však pro atrakci z důvodu nečinnosti podřízeného orgánu, neboť se předpokládá, že podnět k ochraně proti nečinnosti dal sám daňový subjekt, a tudíž se predikuje, že atrakce ve prospěch nadřízeného orgánu je v zájmu daňového subjektu.<sup>23</sup> Odvolání má odkladný účinek (§ 19 odst. 2).

---

<sup>23</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 54

## **4.4 Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení**

### **4.4.1 Daňový subjekt**

V § 6 ZSDP se nacházela definice pojmů jako poplatník či plátce daně pro daňový subjekt. V současné právní úpravě bylo opuštěno od koncepce v ZSDP a ponecháno vymezení těchto pojmů do jednotlivých hmotněprávních daňových předpisů.

### **4.4.2 Třetí osoby**

Zde není signifikantní rozdíl, pouze taxativní výčet třetích osob v ZSDP nahrazen negativním vymezením v § 22. Jedná se o rozmanitou škálu osob a orgánů: svědci, znalci, poddlužníci, ručitelé, orgány veřejné moci, provozovatelé poštovních služeb, osoby povinné k součinnosti a jiné.

### **4.4.3 Prokázání totožnosti**

V rámci prokázání totožnosti může správce daně nově požádat bezpečnostní sbor, pokud osoba zúčastněná na správě daní tak neučiní na výzvu správce daně. Důležitým důsledkem je možnost nepřipustit takovou osobu k úkonům při správě daní. Bezpečnostním sborem se zde myslí např. Policie ČR, Celní správa ČR

### **4.4.4 Procesní způsobilost**

V § 24 je stanoveno kdo nebo v jakém rozsahu může jednat při správě daní. K zásadnějšímu rozdílu v rámci této právní úpravy došlo u možnosti pověřené osoby jednat jménem právnické osoby nebo podnikající fyzické osoby (§ 24). ZSDP neumožňoval možnost podnikající fyzické osobě ustanovit si pověřenou osobu (bez plné moci), toto oprávnění náleželo jen právnické osobě. V ZSDP bylo v § 9 odst. 2 řečeno, že za právnickou osobu jedná ten kdo prokáže, že je oprávněn za ní jednat. V současné platné právní úpravě došlo tedy k upřesnění tohoto institutu.

Nejdůležitějším ustanovením je v této oblasti § 24 odst. 3 věta první: *„Právnická osoba je oprávněna pověřit svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává činnost této právnické osoby, aby jednala jejím jménem před správcem daně v rozsahu tohoto pověření.“* Předně je třeba říci, že se nejedná o zastoupení na základě plné moci, rozdíl je znatelný při doručování. Při pověření se totiž doručuje



právní osobě, v případě plné moci se doručuje zástupci (§ 41 odst. 1). Jak plyne ze zákonné dikce, pověřenou osobou nemůže být jiná právnická osoba, např. účetní firma. Ale může se jednat o účetní, jelikož se jedná o fyzickou osobu a vykonává činnost této právnické osoby. Možná by se naskytla poznámka, že se v případě účetního nejedná o předmět činnosti právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku. O předmět činnosti se však jednat nemusí. Pověření může vyplývat z vnitřních předpisů (např. pracovní řád) nebo může být dáno samostatně. Skutečnost, kdo je oprávněn za právnickou osobu jednat, by měla vyplývat z podané přihlášky k registraci.<sup>24</sup> Obdobný postup se uplatní taktéž u fyzické osoby – podnikatele.

Novým typem zástupce, který se objevuje v procesním daňovém předpisu je prokurista (§ 24 odst. 3). Před technickou novelou byl tento institut upraven v § 25 odst. 1.

V téže věci může současně jednat jen jedna fyzická osoba, pokud není pro jednání statutárního orgánu PO vyžadování společné jednání více osob (§ 24 odst. 4). V případě neurčení jednající osoby, a to ani na výzvu správce daně, může být stanoven zástupce správcem daně. Omezení se podle tohoto ustanovení nevztahují na nahlížení do daňové informační schránky (§ 69 odst. 9).

Jak jsem již psal výše, musíme rozlišovat pověření a zastupování, kdy kritériem rozlišení je doručování. Daňový řád je postaven na principu přímého zastupování.

#### 4.4.5 Zástupce

V ZSDP chyběl obecný výčet forem zastoupení, kdy až v konkrétních ustanoveních bylo stanoveno, kdo může být zástupcem. V § 25 odst. 1 je taxativní výčet možných zástupců osob zúčastněných na správě daní. Než přistoupím k podrobnějšímu popisu, je potřeba uvést, že daňový řád je *lex specialis* vůči soukromoprávním předpisům (občanský zákoník, obchodní zákoník)<sup>25</sup> v této oblasti.

Zákonný zástupce není dále v DŘ již nijak rozveden, vychází se tedy z obecné právní úpravy v občanském zákoníku na základě principu subsidiarity. Zmocněncem se

---

<sup>24</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 70

<sup>25</sup> § 22 - 24 občanského zákoníku – obecná ustanovení o zastoupení  
§ 26 - 30 občanského zákoníku – zastoupení zákonné  
§ 31 – 33b občanského zákoníku – zastoupení na základě plné moci  
§ 13 - 16 obchodního zákoníku – jednání podnikatele  
§ 14 obchodního zákoníku – udělení prokury

rozumí osoba, která je oprávněna k zastupování osoby zúčastněné na správě daní na základě udělené plné moci.

Zákon připouští možnost, přestože je ustanoven zástupce, aby správce daně jednal přímo se zastoupeným (§ 25 odst. 2). ZSDP takovou možnost také nevyloučil. Změnou ovšem je určitý terminologický převrat, kdy DŘ ukládá, že správce daně *bezodkladně vyrozumí zástupce*. Vyrozumění se ovšem dle mého názoru nemusí striktně posuzovat jako doručení, nemusí být tedy vyrozuměn písemně. Pokud je však zastoupený povolán k součinnosti prostřednictvím doručované písemnosti, je nutné doručit též zástupci. V DŘ se však píše o bezodkladném vyrozumění. Správce daně by měl zástupce vyrozumět ex ante (že se uskuteční jednání, případně že byla odeslána výzva zastoupenému), pokud by však došlo k předem neplánovanému jednání, měl by být zástupce vyrozuměn ex post a přiložen by měl být i protokol z jednání, i když zákon o tom mlčí. Na druhou stranu je třeba, aby si územní finanční orgány daly pozor na dodržení zásady hospodárnosti.

Co se týče **ustanovování zástupce**, tak pokud má osoba zákonného zástupce nebo zmocněnce, správce daně zástupce ustanovovat nebude. Nastupuje tato forma zastoupení subsidiárně. Podmínky, kdy je potřeba ustanovit zástupce, stanoví zákon. Z výčtu situací je zřejmé, že správce daně v určitých případech doplňuje možnost ustanovení opatrovníka soudem.<sup>26</sup> Problematika „bezdomovců“ je řešena ve zvláštním zákoně<sup>27</sup>, ze které plyne, že místem trvalého pobytu občana je sídlo ohlašovny, což znamená že v těchto případech nebude správcem daně ustanoven zástupce dle § 26.

Novinkou je v DŘ problematika, kdo může být ustanoven jako zástupce v rámci tohoto institutu, viz. § 26 odst. 2. Zákon jasně stanoví, že není možné, aby si správce daně vybral jakoukoliv osobu, kterou ustanoví zástupcem. První možností je fyzická osoba, která pečuje o osobu zúčastněnou na správě daní. Sekundární možností je „jiná vhodná osoba“. Zde chybí specifikace, o jakou osobu se jedná (příbuzní atd.), bude tedy potřeba se odkázat na judikaturu a její obecně respektovaný výklad.

K ustanovení výše uvedených možných zástupců správce daně je třeba souhlasu ustanoveného zástupce, kterou ZSDP neřešil. V § 26 odst. 2 se jasně stanovilo, že rozhodnutí o ustanovení zástupce je možné vydat správcem daně jen s předchozím souhlasem zástupce. V případně nesouhlasu všech vhodných zástupců nastává terciální

---

<sup>26</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 77

<sup>27</sup> Zákon č. 133/2000 Sb. o evidenci obyvatel, ve znění pozdějších předpisů

možnost ustanovení zástupce ze seznamu daňových poradců, kterého navrhne Komora daňových poradců. Jeho předchozí souhlas není vyžadován, ale v DRŽ není vyloučeno možnost podat odvolání. Ustanovenému zástupce v osobě daňového poradce náleží náhrada ušlého výdělku vyplývající ze zákona.<sup>28</sup>

V § 26 odst. 4 - 5 je úprava zániku a zrušení ustanoveného zástupce, kterou ZSDP neřešil. Dle nové právní úpravy ustanovení zástupce zaniká ze tří důvodů:

- *zbavení způsobilosti k právním úkonům*
- *omezení způsobilosti k právní úkonům*
- *nezpůsobilost k zastupování způsobenou ztrátou profesního oprávnění (logicky připadá v úvahu u daňových poradců)*

Důvody zapříčiňující zrušení ustanovení zástupce jsou uvedeny v § 26 odst. 5. Ke zrušení může dojít z vlastního podnětu nebo na návrh ustanoveného zástupce. V souvislosti se zastupování nelze opomenout náklady řízení. Nelze podat odvolání proti rozhodnutí o zrušení ustanovení zástupce. Zástupci náleží náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku nebo odměny podle jiného právního předpisu za úkony, které vykonal zástupce pro zastoupeného (§ 107 odst. 4). U daňového poradce se odměna řídí pravidly dle advokátního tarifu.

#### **4.4.7 Zmocněnec**

Dalším z možných forem zastoupení je zastoupení na základě plné moci. ZSDP neupravoval otázku účinnosti plné moci vůči správci daně. Daňový řád v § 27 odst. 2 stanoví, že účinnost nastává od okamžiku uplatnění vůči správci daně, tedy kdy se s ní správce daně fakticky seznámí. Nejčastějším způsobem bude doručení. Správce daně není oprávněn požadovat prokázání (např. podpisem) přijetí zmocněncem. Tato povinnost původně byla zakomponována v daňovém řádu, ale technickou novelou došlo k jejímu odstranění. To však neznamená, že by si správce daně nemohl přijetí plné moci ověřit tam, kde má pochybnosti, ale musí při tom dbát zásady hospodárnosti. To znamená, že ověření může probíhat formou telefonní nebo elektronickou, nikoliv jen písemnou.<sup>29</sup> V § 27 odst. 3 jsou vyjmenovány další případy účinnosti plné moci. I

---

<sup>28</sup> Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, ve znění pozdějších předpisů

<sup>29</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 82

tato právní úprava v předchozím zákoně chyběla. Samozřejmě je kompetentní otázka, co se děje s plnými moci, které byly uplatněny před 1.1.2011, tj. před účinností daňového zákona. Účinky však zůstanou zachovány.

Zásadním rozdílem je upuštění od fikce neomezené plné moci. ZSDP v § 10 odst. 3: „...*Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moci pro daňové řízení neomezená.*“ V případě vady nevymezení plné moci, správce daně v souladu s daňovým řádem vyzve zmocnitele k upřesnění a vyrozumí též zmocněnce. Z obecné teorie zastupování na základě plné moci dle občanského zákoníku plyne, že nelze vyloučit udělení tzv. generální plné moci (zastupování ve všech úkonech, postupech a řízeních týkajících se daňového subjektu), přestože to daňový řád nikterak neupravuje.

V případě, že zmocněnec učiní podání na základě vadné plné moci, účinky tohoto podání zůstanou zachovány v případě dodatečného odstranění vady ve stanovené lhůtě. Nové vymezení doručení, o kterou se pojednává v jiné části, má vliv i na vymezení rozsahu plné moci. Dle dikce zákona, pokud má osoba zúčastněná na správě daní zástupce, doručuje se v rozsahu jeho oprávnění k zastupování pouze tomuto zástupci (§ 41 odst. 1). Další novou fikcí v DŘ je jeden z možných zániků plné moci. V případě, že si zmocnitel zvolil nového zmocněnce, automaticky dochází k vypovězení plné moci dosavadnímu zmocněnci v rozsahu udělení nové plné moci jinému zmocněnci (§ 27 odst. 4). K možnému zvolení nového zmocněnce se váže i judikatura<sup>30</sup>. Samozřejmě se na zánik zastoupení na základě plné moci vztahují obecná ustanovení občanského zákoníku.

Aby nedocházelo k maření úředního postupu, byla stanovena v § 28 odst. 5 povinnost pro zmocněnce, který nemá sídlo ani místo pobytu v EU, jiného smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace, si zvolit zmocněnce se sídlem nebo místem pobytu v České republice. Pokud tak neučiní, písemnosti budou ukládány u správce daně s účinky doručení dnem jejich vydání (rozhodnutí), resp. vyhotovení (ostatní písemnosti). Dochází též k situacím, kdy jednájí v téže věci jak zmocnitel, tak zmocněnec. Zde se právní úprava změnila v tom smyslu, že správce daně již nemusí upozorňovat zmocněnce na odlišné jednání ze strany zmocnitele.

---

<sup>30</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. května 2009, sp.zn. 7 Afs 83/2008

Daňový subjekt může mít pouze jednoho zmocněnce v téže věci (§ 29 odst.1). Jak již někteří autoři<sup>31</sup> správně namítli, není specifikováno slovní spojení tatáž věc, a to ani v důvodové zprávě. Možné budoucí problémy, i když nepředpokládám, že je to tak zásadní věc, bude třeba řešit v rámci judikatury. Dané ustanovení se zmiňuje o zkratce poradce, kam zařazujeme daňového poradce ve smyslu zákona o daňovém poradenství<sup>32</sup> a také advokáta dle obsahu zákona o advokacii.<sup>33</sup> ZSDP omezoval zastoupení v téže věci jen na jednoho zástupce (§ 10 odst. 3 ZSDP). Z interpretace vyvodíme, že zmocněnec je užší pojem, než-li zástupce, jelikož zástupcem může být kromě zmocněnce, také ustanovený zástupce, zákonný zástupce, společný zmocněnec či společný zástupce. Výjimka v tomto omezení vychází z ustanovení týkající se nahlížení do daňové informační schránky (§ 69 odst. 6).

Co předešlá právní úprava oproti současnému daňovému řádu výslovně neřešila, byla omezená možnost zmocněnce zvolit si dalšího zmocněnce („řetězení plných mocí“). Výjimka je stanovena u daňových poradců a advokátů, kteří mají možnost se nechat zastoupit na základě tzv. substituční plné moci a u doručování dle § 28 odst. 5.

Pokud bude u správce daně uplatněna plná moc na stejnou věc (stejného rozsahu), jako je plná moc u správce daně již uložená, tj. uplatněná již dříve, pak správce daně později zmocněného zmocněnce vyloučí dle § 29 odst. 3, přičemž včas podané odvolání proti rozhodnutí o vyloučení zmocněnce má odkladný účinek. Pokud bude odvolání skutečně podáno, pak do vyřízení odvolání (tj. do oznámení rozhodnutí o odvolání) musí správce daně jednat s oběma zástupci. Pokud si jednání zástupců vůči správci daně bude odporovat, pak je pro správce daně rozhodující jednání (podání), které je učiněno později.

Daňový řád nově rozlišuje společného zástupce, který byl ustanoven k zastupování více daňových subjektů nebo jehož postavení vzniká ze zákona, a společného zmocněnce, jehož si daňové subjekty zvolily na základě plné moci.

---

<sup>31</sup> LICHNOVSKÝ,O.;ONDRÝSEK,R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 87

<sup>32</sup> Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, ve znění pozdějších předpisů

<sup>33</sup> Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů

#### 4.4.8 Odborný konzultant

Nově zavedeným institutem v daňovém procesu je odborný konzultant, který reflektuje ustavně chráněné právo na právní pomoc dle čl. 37 Listiny základních práv a svobod. Odborný konzultant nemá žádná procesní práva (kromě práva spoluúčasti), nemůže vystupovat samostatně, správce daně nemá právo zjišťovat jeho odborné znalosti a zkušenosti. Lze přibrat i více odborných konzultantů, ale je potřeba dbát provozních pravidel budov správce daně, protože vysoký počet odborných konzultantů by zatěžoval provozuschopnost budovy a jistě by došlo k extenzivnímu výkladu pojmu právní pomoc dle Listiny. Při maření jednání může správce daně vyloučit konzultanta z jednání nebo mu uložit pořádkovou pokutu. V případě odvolání odborného konzultanta je možné odvolání, které nemá odkladný účinek, dle obecného ustanovení o odvolání (§ 109). V případě zrušení rozhodnutí o vyloučení by mělo dojít k opakování jednání, ze kterého byl vyloučen.

#### 4.5 Lhůty

V daňovém řádu zůstaly z logického důvodu tzv. správcovské (pořádkové) lhůty, tj. lhůty, které stanoví správce daně, pokud zákon nestanoví něco jiného. Správcovské lhůty se uplatní především v rámci daňových kontrol nebo místním šetření.<sup>34</sup> Změnou v daňovém řádu je povinnost správce daně odůvodňovat každou stanovenou lhůtu kratší osmi dní. Je však možné určit dokonce lhůtu kratší jeden den (počtem hodin), ale ta je podmíněna souhlasem osoby zúčastněné na správě daní.

Zákonodárcem bylo stanoveno, že správce daně musí v každém rozhodnutí, jimž stanoví lhůtu ke splnění povinnosti, poučit o důsledcích nesplnění v řádné lhůtě (§ 32 odst. 3). Co se týče zákonných lhůt, je dobré připomenout, že zákon v jiných částech určuje lhůtu, která nesmí být delší než 15 dnů (§ 115 odst. 3 – vyjádření se ke skutečnostem a důkazům zjištěným v rámci odvolacího řízení), nebo která nesmí být kratší než 15 dnů (např.: § 89 odst. 3 – výzva k odstranění pochybností, § 112 odst. 2 – výzva k doplnění odvolání, atd.). Zákonné lhůty stanovené daňovým řádem nebo jiným předpisem se ukládají v případě úkonů mající zvláštní důležitost (registrační řízení, podání daňového přiznání, podání opravných prostředků atd.). V dřívějším znění ZSDP

---

<sup>34</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 90

nebyly upraveny některé lhůty, které měly zásadní dopad pro celé daňové řízení, na což reagoval i Ústavní soud v roce 2002.<sup>35</sup>

Další změnou, tentokrát v počítání lhůt, která nebyla výslovně upravena v ZSDP, je obsažena v § 32 odst. 2 a 3, která určuje běh lhůt, které jsou stanoveny podle dní nebo dokonce kratší než jeden den. § 14 odst. 8 ZSDP: „*Případně-li poslední den lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně...*“ Daňový řád (§ 33 odst. 4) však nesubsumuje předešlé znění ustanovené jen na úkony vůči správci daně, ale generalizuje to i pro úkony, které správce daně činí. To znamená, že došlo k omezení libovůle pracovníků správce daně. Měl bych však upozornit, že na jiných místech zákon stanovuje odchylné počítání času, které bude v poměru speciality k tomu obecnému vymezení.

V dalším ustanovení (§ 34) je obsažena zevšeobecněná forma běhu lhůty správce daně, která se liší, resp. nebyla vůbec stanovena, v předchozím zákoně. Nyní okamžikem, kdy dojde k požadované součinnosti (tj. do kdy je zastaven běh lhůty pro správce daně), je okamžik, kdy se správce daně o podání dozví, nikoli např. okamžik, kdy daňový subjekt předá odpověď na výzvu na poštu. ZSDP se v různých ustanoveních napříč celým zákonem zmiňoval o přerušení lhůt, kdy následně začínala běžet lhůta nová. Naproti tomu v současné době se používá institut stavení lhůty, kdy lhůta se staví, ale poté se případně obnovuje běh té původní lhůty.

Zřetelným důvodem právní úpravy v ustanovení § 35 odst. 1 je snaha o eliminaci obstruktivních a spekulativních jednání a zároveň je znatelná podobnost s právní úpravou ve správním řádu. ZSDP nespécifikoval, zda musí být úkon učiněn u místně a věcně příslušného správce daně. Daňový řád operuje se skutečností, že lhůta není zachována, pokud úkon není učiněn alespoň u věcně příslušného správce daně. Dané ustanovení se snaží předejít určitému zneužívání, ke kterému docházelo ze strany daňových poradců a jiných daňových subjektů, kdy se snažili prodloužovat lhůty v daňovém řízení ať již úmyslně nebo neúmyslně zasíláním jednotlivých podání nepřislušným správcům. Takový postup byl zapříčiněn liberálním pojetím ZSDP.<sup>36</sup>

Zákon povoluje možnost prodloužení lhůty, a to i zákonné lhůty, ale jen za splnění předem stanovených podmínek. Ve správcovských lhůtách ke změně nedošlo, ale v případě prodloužení zákonných lhůt je nyní stanoven předpoklad, že zákon

---

<sup>35</sup> Usnesení Ústavního soudu sp.zn.IV.ÚS 15/02 ze dne 7. srpna 2002

<sup>36</sup> LICHNOVSKÝ,O.;ONDRÝSEK,R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 97

výslovně povolí možnost prodloužit zákonnou lhůtu. Pokud zákon mlčí, prodloužení nepřipadá v úvahu. Prodloužení lhůty povoluje příslušný správce daně na základě jeho správního uvážení a nelze použít opravný prostředek, v úvahu by přicházelo jen nařízení obnovy řízení či přezkoumání rozhodnutí. Prodloužení zákonné lhůty nepřichází v úvahu například při vyjádření k výsledkům doplněného odvolacího řízení (§ 115 odst. 3), podání daňového přiznání kratší než 1 rok (§ 136 odst. 4) nebo podání daňového tvrzení při ukončení likvidace (§ 240 odst. 5).

Ze znění § 36 odst. 3 vyplývala před technickou novelou tzv. „fikce vyhovění“, která znamená, že podá-li subjekt žádost např. v poslední den lhůty, správce daně už nemá ani reálnou šanci vydat před uplynutím této lhůty rozhodnutí a žadateli by bylo automaticky vyhověno, ať by žádal o jakékoli prodloužení. Vzhledem k tomu, že se jednalo o chybnou textaci, neboť výše uvedené nebylo úmyslem zákonodárce, bylo žádoucí do přijetí novely daňového řádu vykládat toto ustanovení shodně jako ustanovení § 14 odst. 4 ZSDP, jelikož tak to mělo být textováno i v daňovém řádu. Technickou novelou však znění bylo upraveno a nyní zní: *„Nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel,...“*

Podobným institutem jako prodloužení lhůty je navrácení lhůty v předešlý stav, neboli restituční lhůta, která však může jít jen ve prospěch osoby zúčastněné na správě daní, nikoliv pro správce daně (§ 37). ZSDP umožňoval navrácení lhůty jen v případě, že lhůta uběhla, nebyla již dříve prodloužena a jen ze závažných důvodů (§ 14 odst. 5 ZSDP). Díkce zákona současné úpravy dovoluje navrácení lhůty v předešlý stav i v případě již jednou prodloužené lhůty. Žádost k navrácení lhůty byla zkrácena na patnáct dní (§ 37 odst. 3) místo třiceti dní (§ 14 odst. 5 ZSDP). Pozitivní změnou pro daňový subjekt je možnost podání žádosti o navrácení lhůty či prodloužení lhůty i v tom případě, kdy navrácení lhůty bylo již jednou povoleno.

Významnou změnou ve prospěch osob zúčastněných na správě daní oproti ZSDP je rozšíření nástroje navrácení lhůty v předešlý stav i na prekluzivní lhůty procesní (např. lhůty pro podání odvolání). Dle obecného ustanovení (§ 109 odst. 1) lze podat opravný prostředek (odvolání) proti rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav, který však nemá odkladný účinek. ZSDP to výslovně zakazoval (§ 14 odst. 13 ZSDP).

Ještě bych se měl zmínit o tom, jak dlouhá lhůta bude stanovena v případě povolení navrácení lhůty v předešlý stav. Pokud totiž požádá subjekt o kratší lhůtu, než



jaká byla původně stanovena, bude mu v případě souhlasného rozhodnutí povolena tato žádaná lhůta a pokud neuvede daňový subjekt v žádosti nic, popř. lhůtu delší, pak mu případně povolí správce daně lhůtu v její původní délce (bez ohledu na to, kolik z původní lhůty uplynulo), přičemž povaha této lhůty (zákonná x správcovská) se posuzuje podle jejího původního stavu. Abych byl formálně přesný, kladným rozhodnutím se nestanoví nová lhůta, jak zde uvádím, ale pouze nový den jejího uplynutí.

Z již výše uvedeného vyplývá, že v současném procesním daňovém předpisu se užívá pojem osoba zúčastněná na správě daní, což je širší pojem než daňový subjekt. Promítlo se to i do institut ochrany před nečinností, kdy podnět k prošetření průtahů v řízení může podat osoba zúčastněná na správě daní (§ 38 odst. 1). Jsou stanoveny důvody pro podání podnětu na průtahy v řízení, které jsou v zásadě podobné jako v ZSDP, nejsou zde signifikantní rozdíly, pouze se zpřeházeli dané podmínky v příslušném ustanovení. Podnět nemá účinky pro zahájení nějakého řízení, nevydává se rozhodnutí, to je důležité zmínit.

Významnou změnou v podmínce týkající se vydání rozhodnutí, resp. nevydání, je zkrácení lhůty pro vydání rozhodnutí na tři měsíce (§ 38 odst. 2) místo předchozích šesti měsíců (§ 34c odst. 1 písm. a) ZSDP). Tato tříměsíční lhůta se však subsidiárně uplatní jen v případě, kdy důvody k podání podnětu nejsou splněny atributy dle odstavce prvního příslušného paragrafu. Zkrácení této lhůty má pro daňové subjekty jistě pozitivní dopad, ale pro finanční úřady přibyla administrativní činnost, kdy budou druhé straně povinni neustále sdělovat, proč se navenek nic neděje, přestože již psali mnoho dožádání na jiné finanční úřady nebo do ciziny.

Na zjednání nápravy platí pravidlo 30 + 30 dní (§ 38 odst. 3). Prvních třicet dní je lhůta, ve které nadřízený správce rozhoduje o důvodnosti podnětu a druhých třicet dní je lhůta, ve které by příslušný správce daně měl následně rozhodnout, jinak nápravu zjedná nadřízený správce daně v rámci institutu atrakce (§ 19 odst. 1). Podobná úprava se vyskytuje ve správním řádu, ale rozdíl je v tom, že nelze prošetřovat průtahy v rámci zásady ex offo. Návrh zákona s tím sice nejdřív počítal, ale nakonec nedošlo k realizaci. Tím by pro daňové řízení byla získána silnější právní jistota, že nebude docházet k nečinnosti, protože na osobách zúčastněných na správě daní leží tíha opatrnosti a obezřetnosti, finanční úřady a především jeho pracovníci by byli podrobeni důkladnějším dohledům ze strany finančních ředitelství. Ale je otázka, jestli by k tomu

v praxi opravdu docházelo. Na druhou stranu každý subjekt si má hlídat svá práva a dovolávat se jich. Podobnost se správním řádem je při neúspěchu dle daňového řádu možnost obrátit se na soudy v rámci správního soudnictví. Nově je zavedena lhůta k vyrozumění o nedůvodnosti podnětu v délce maximálně 30 dní, která začíná běžet ode dne obdržení podnětu.

#### **4.6 Doručování**

V ZSDP § 17 odst. 1 bylo stanoveno, že správce daně doručuje úřední písemnosti zpravidla poštou. V DŘ se především z důvodu realizace zásady procesní ekonomie a hospodárnosti objevují dvě možnosti doručování. DŘ stanovuje v § 39 odst. 1 primární způsob doručení písemnosti a v odstavci druhém sekundární způsob v případě nemožnosti doručení dle odstavce prvního. Takto stanovený způsob doručování jistě zvýší efektivitu práce, zrychlí a zjednoduší administrativní zátěž pro správce daně.<sup>37</sup> Elektronicky se doručuje písemnost pouze datovou schránkou.

Pokud správce daně pochybí ve způsobu doručení, ale z jednání daňového subjektu je patrné, že se s danou písemností seznámil, pak bylo doručení účinné a byl tím i zhojen chybný způsob doručení. Pokud však byl použit chybný způsob doručení a daňový subjekt se s danou písemností neseznámil, nelze doručit fikcí.

Níže jsou uvedené poznámky o dalších změnách, které ale nemají zásadní vliv na činnost finančních územních orgánů. Co se týče právní úpravy doručování do vlastních rukou, nedošlo k výrazné změně. Doručení prostřednictvím datové schránky nebo při ústním jednání či jiném úkonu má vždy validitu doručení do vlastních rukou.

Ustanovení týkající se doručování zástupci doznalo zpřesnění, kdy § 41 odst. 1 vymezuje doručování písemností jen zástupci osobě zúčastněné na správě daní, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. Dle ZSDP se výlučné doručování zástupci vztahovalo pouze na neomezené plné moci.

Pro zvýšení jistoty doručení správnému adresátovi bylo narozdíl od ZSDP stanoveno, že adresát nebo ten, kdo písemnost přijímá, je povinen prokázat totožnost a poskytnout další nezbytné údaje. Za další nezbytný údaj se může například považovat údaj o vztahu příjemce k adresátovi, jestli je soused atd. V případě, že jsou všechny požadavky kladené jednak na správce daně, jednak na poskytovatele poštovní služby,

---

<sup>37</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 103

splněny, nemůže se poté adresát dožadovat na správci daně škody v případě, že mu příjemce nepředá písemnost. Zde nastupuje občanskoprávní odpovědnost mezi příjemcem a adresátem. Územní finanční orgány mají smlouvu s poskytovatelem poštovních služeb a v případě nesplnění zmíněných formálních a obsahových požadavků na doručení písemností ze strany poskytovatele, bude se reklamovat škoda u něj, ale v praxi k těmto problémům dochází minimálně.

V ZSDP nebylo specifikováno doručování fyzickým osobám, tento nedostatek byl upraven v DŘ (§ 44). Primárně se bude doručovat na adresu, kterou si fyzická osoba zvolí, jinak na adresu místa jejího pobytu. Pokud doručení na těchto adresách bude neúspěšné a správce daně bude vědět ještě o jiné adrese (např. daňový subjekt se celé léto zdržuje na chalupě), je možné zkusit doručení i na tuto adresu; pokud však daňový subjekt zásilku nepřevzme, nelze v tomto případě doručit fikcí.

V právní úpravě doručování právnickým osobám, je nově správci daně dána možnost doručit písemnost, která nebyla vyzvednuta ve stanovené lhůtě, na adresu místa pobytu fyzické osoby oprávněné jednat jménem právnické osoby (§ 45 odst. 4).

Strohé ustanovení v ZSDP (§ 17 odst. 5) bylo nahrazeno dle mého názoru lepším, jasnějším ustanovením (§ 46). Určuje místa, na která se písemnost uloží, nastane-li situace předvídaná v ustanoveních upravujících doručování zásilek. V předchozí právní úpravě jimi byla provozovna držitele poštovní licence a obecní úřad, nyní je to správce daně a provozovatel poštovních služeb. V DŘ se objevuje i naprosto nové ustanovení: „*Bez předchozího pokusu o doručení lze písemnost uložit, pokud adresát požádá předem písemně toho, kdo písemnost doručuje a jehož prostřednictvím se písemnost doručuje, o ukládání písemností (§ 46 odst. 3)*“ Fikce doručení již není vázána na podmínku zdržování se v místě doručení. Dána je možnost následně vhodit doručenou písemnost do schránky adresáta, což zvyšuje šanci na informovanost adresáta.

V rámci institutu neúčinnosti doručení došlo ke změně hned v prvním odstavci, kdy musí být naplněny kumulativně obě podmínky, aby mohla osoba zúčastněná na správě daní s úspěchem požádat správce daně o vyslovení neúčinnosti doručení. Nepředvídatelnost se vztahuje na případy, které nelze předem předvídat z objektivního hlediska, a jsou dostatečně závažné, aby si adresát nemohl písemnost vyzvednout, ať

osobně či prostřednictvím zástupce. Může jít o případy úrazu, nehody, atd.<sup>38</sup> Záležet bude hlavně na správci daně, jak posoudí závažnost a zároveň nepředvídatelnost důvodu. Např. plánovaná dovolená toho, kdo reálně může očekávat, že mu bude doručováno (např. daňový poradce) nemůže být jako důvod uznána. U ručitele naopak ano.

Konkrétní posouzení bude vždy záviset na okolnostech daného případu. Pokud např. svoji nepřítomnost adresát předem oznámí správci daně, pak je na správci daně, jak se v konkrétním případě zachová, zda bude doručovat, či může zaslání písemnosti odložit. Vyslovení neúčinnosti doručení nemá vliv na lhůty pro placení daně.

Předpokládám, že tento institut bude podroben diskusi v rámci daňové správy, a že judikatura k této problematice na sebe jistě nenechá dlouho čekat. Problémy by mohly nastat i u lhůt u neúčinnosti doručení (§ 48 odst. 2), které dle názorů některých autorů<sup>39</sup> by neobstály v testu proporcionality v porovnání s ústavním pořádkem.

#### **4.7 Ochrana a poskytování informací**

Důležitou součástí celého daňového procesu je ochrana informací získaných v souvislosti se správou daní, což je důsledek jedné ze zásad ovládajících správu daní - zásady neveřejnosti správy daní. Daňový řád konkretizuje, jaký rozsah mlčenlivosti se vztahuje pro ochranu informací v rámci správy daní. Povinnost mlčenlivosti se nyní týká pouze informací, které vypovídají o poměrech jiných osob (důvodová zpráva hovoří o majetkových, obchodních a jiných poměrech<sup>40</sup>), nikoliv všeho, co se při správě daní stalo, jak tomu bylo v zákoně o správě daní a poplatků (§ 24 odst. 1). Daňové subjekty mají zúženou povinnost zachovávat mlčenlivost jen ohledně toho, co se dozvěděli o jiných daňových subjektech. Z toho plyne možnost daňového subjektu šířit informace o svém daňovém řízení bez překážek. Správci daně takovou možnost zákon nepřiznává. Daňový řád v druhém odstavci § 52 stanoví konkrétní předpoklady, při jejichž splnění může dojít ke zproštění povinnosti mlčenlivosti, pro správce daně nebo jiné osoby zúčastněné na správce daní, daňovým subjektem. Není ani předepsána forma zproštění. ZSDP uváděl jen obecnou formulaci, kdy neuváděl konkrétní důvody zproštění mlčenlivosti, ale stanovil povinnost písemné formy (§ 24 odst. ZSDP), a

---

<sup>38</sup> MATYÁŠOVÁ, L.; GROSSOVÁ, M. A.: *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou*. Praha: Leges., 2011, str. 168

<sup>39</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 120

<sup>40</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

contrario to znamená, že dle DŘ může dojít ke zproštění ústně do protokolu či prostřednictvím datové schránky.

Oproti ZSDP je nově stanoven postup, kdo bude příslušný k rozhodnutí o zproštění povinnosti mlčenlivosti v případě zániku daňového subjektu bez právního nástupce nebo dědice. Obecné vymezení informací, na které se povinnost mlčenlivosti, je upraveno v § 52 odst. 3 a 4. ZSDP upravoval v § 24 odst. 3 podrobněji situace, kdy nedocházelo k porušení povinnosti mlčenlivosti, což se však nezdálo ideální, protože detailní právní úprava nemůže zahrnovat všechny okolnosti, ke kterým by mohlo dojít v souvislosti s institutem ochrany informací. Proto se v daňovém řádu zobecnily skutečnosti, kdy nejde o porušení mlčenlivosti (§ 52 odst. 5). Nejen v hlavě čtvrté je vymezena ochrana a poskytování informací, ale speciální úprava je obsažena v § 255, kde se určuje ochrana mlčenlivosti advokátům a daňovým poradcům. Zde je vhodné uvést judikát Nejvyššího správního soudu, týkající se mlčenlivosti daňového poradce<sup>41</sup>. Porušení povinnosti mlčenlivosti naplňuje znaky přestupku, jehož právní kvalifikace je uvedena v § 246.

Obecný zákaz nezveřejňovat jakékoliv informace stanovené v ZSDP již neplatí v daňovém řádu, který požaduje splnění podmínky, aby nedošlo k vyzrazení údajů o konkrétních osobách, resp. o jejich daňových řízeních. (§ 53 odst. 1)

Právní řád je komplexní systém normativních aktů a i v rámci správy daní dochází k propojení jednotlivých právních předpisů. Současná právní úprava stanovila výslovně oznamovací povinnost pro správce daně, která je tak doplňujícím instrumentem již obsaženým v trestním řádu.<sup>42</sup> ZSDP neobsahoval podobné ustanovení. Daňový řád ukládá povinnost správci daně, aby ex offo oznamoval daňové trestné činy, nikoliv už jen na výzvu státního zástupce nebo soudu (§ 53 odst. 3). Dochází zde ke střetu ochrany daňového tajemství a jeho poskytnutí orgánům činným v trestním řízení, ale z důvodu většího veřejného zájmu je na vyšší pozici stavěn druhý princip.<sup>43</sup>

Avšak i první princip má v daňovém řádu výsostní postavení. Na § 53, kde jsou vyjmenované důvody, kdy nedochází k porušení mlčenlivosti, navazuje ustanovení § 54, které stanoví formy či rozsah poskytnutí informací jiným orgánům veřejné moci.

---

<sup>41</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2 Afs 7/2006 ze dne 25. října 2006

<sup>42</sup> § 8 zákona č. 141/1961 Sb., soudní řád trestní (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů

<sup>43</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 119

Daňový řád přináší výslovné zakotvení povinnosti vyhotovit o rozsahu poskytnutých informací protokol nebo úřední záznam (§ 54 odst. 1). Informace mohou být poskytovány buď nepravidelným (např. Okresní soud ve Strakoniciích bude řešit obžalobu v trestní věci ohledně správy daní a vyžádá si informace od finančního úřadu) nebo pravidelným způsobem, (např. Nejvyšší kontrolní úřad má povinnost ex lege zasílat určité informace územním finančním orgánům) na základě písemného ujednání stran, ale také je možnost požádat individuálně, ale znovu musí být splněn požadavek písemné formy. Poskytování informací probíhá zejména v elektronické podobě. Daňový řád znovu obsahuje oproti ZSDP obecné vymezení, tentokrát osob, na které se povinnost mlčenlivosti vztahuje (§ 55 odst. 2).

Blíže se specifikuje informační povinnost správce daně. Správce daně je nově povinen kumulativně splnit podmínky zveřejnění některých informací na úřední desce a zároveň i způsobem umožňující dálkový přístup (internet). Ale poskytování informací nesmí být jednosměrné, nejen správce daně, ale i ostatní osoby mají povinnost poskytovat informace, které jsou důležité pro naplnění účelů daňového řízení, resp. celé správy daní. Daňový řád přináší v § 57 odst. 1 rozšíření povinných osob, kdy na rozdíl od ZSDP stanoví povinnost i dalším osobám poskytnout správci daně informace. V předchozím zákoně se hovořilo jen o státních orgánech a orgánech územních samosprávných celcích, nyní povinnost platí všeobecně pro orgány veřejné moci a další osoby. Toto ustanovení znamenal bezprecedentní vpád do práv subjektů, vyhovující definice dle § 57 odst. 1 písm. b, kterých je drtivá většina. Nesmí však docházet k zneužívání tohoto institutu ze strany správce daně.

V praxi nastaly komplikace s poskytováním informací mezi finančními úřady a Penzijním fondem České pojišťovny. Ten odmítal poskytovat informace z důvodu zachování mlčenlivost, přestože dle zvláštního zákona<sup>44</sup> jsou zaměstnanci fondů zproštěni mlčenlivosti ve věci správy daní. Ostatní fondy (Penzijní fondy České spořitelny, AXA či ČSOB) s poskytováním informací nemají žádný problém. Jak pokročila situace v této kauze nebylo do odevzdání této práce známo.

Je vhodné upozornit, že s účinností daňového řádu, odpadlo použití jednoho důležitého ustanovení nacházejícího se v ZSDP, které ukládalo povinnost podnikatelům oznamovat správci daně vyplacení více jak 40 000 Kč jiné osobě (§ 34 odst. 5 ZSDP). Vyjádřením zásady přiměřenosti je upřednostňováním spolupráce mezi

---

<sup>44</sup> § 7 odst. 7 zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění, ve znění pozdějších předpisů

správce daně a jiným orgánem veřejné moci, přes spolupráci s fyzickou či právnickou osobou. Lépe řečeno, pokud chce správce daně získat určité informace a má možnost je získat od orgánu veřejné moci i od fyzické či právnické osoby, musí se obrátit nejdříve na daný orgán.

## **4.8. Dokumentace**

### **4.8.1 Protokol**

Novinkou v protokolaci je možnost pořízení obrazového či zvukového záznamu (§ 60 odst. 2). ZSDP explicitně pořízení obrazového a zvukového záznamu neupravoval, avšak např. v rámci exekucí se tento institut stejně používal. Je otázkou nakolik nákladné to je pro správce daně, zejména z hlediska technického vybavení jednotlivých finančních úřadů, jelikož tento institut se může využít např. při výslechu. Správce daně ale musí nejdříve osoby zúčastněné na jednání upozornit na pořízení záznamu a oni jsou povinny strpět tento způsob dokumentace. Zúčastněné osoby mají též právo pořizovat vlastní záznamy, ale musí při tom dbát limitů stanovené občanským právem.<sup>45</sup>

DŘ počítá s případnou absencí „kulatého“ (úředního) razítka u rozhodnutích vyhlášených při jednáních. Výslovně je nově uvedeno, že stejnopis protokolu je možno předat i další osobě zúčastněné na jednání. (§ 62 odst. 5).

### **4.8.2 Spis**

Nově je explicitně upraven v daňovém procesu právní institut spisu (§ 64), ZSDP takovou úpravu neobsahoval. Stejně jako v případě zakládání do vyhledávací části spisu (§ 65).

V § 64 odst. 5 se hovoří o společné spisové značce. Společnou spisovou značkou je DIČ, číslo smlouvy u majetkových daní apod. Územní finanční orgány dříve spisy stejně vedly, touto změnou byly jen zpřísněna a formalizována pravidla pro jejich vedení.

### **4.8.3 Nahlížení do spisu**

V daňovém řádu došlo ke změně v oblasti nahlížení do spisů, kdy se reflektuje právo daňového subjektu nahlížet do spisu jakožto procesní záruka práva na

---

<sup>45</sup> § 12 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

spravedlivý proces. Zákon stanovuje možnost daňového subjektu nahlížení do vyhledávací části spisu, včetně možnosti nahlédnout do soupisu písemností, které se nachází v právě zmíněné vyhledávací části spisu, případně ve výjimečných případech i přímo do obsahu písemností ve vyhledávací části (§ 66). Správce daně pořizuje protokol či úřední záznam o každém nahlédnutí daňového subjektu do spisu, to zůstalo zachováno, ale novinkou oproti předchozí právní úpravě je upuštění od možnosti podání odvolání při nesouhlasu daňového subjektu s rozsahem, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout. (§ 23 odst. 4 ZSDP). To administrativní práci správce daně ulehčilo, i když je otázkou, jak často bylo odvolání využíváno ze strany daňových subjektů. Komplikace nastávaly v případě podání odvolání, protože v některých případech se zbytečně realizovalo celé formální odvolací řízení, případně navazující soudní řízení a tím docházelo ke zpomalení činnosti územních finančních orgánů a celého daňového procesu.

Odvolání v této problematice nahrazuje v daňovém řádu jiný opravný prostředek, tj. stížnost (§ 261 DŘ), jelikož nejde o rozhodnutí. O možnosti podat stížnost by měl správce daně daňový subjekt poučit. Administrativu zatíží i podrobnější popis toho, co musí obsahovat ověřovací doložka, což ZSDP neupravoval.

## **4.9 Řízení a další postupy**

### **4.9.1 Obecná ustanovení**

V rámci hlavy VI. se již pojednává o samotném řízení a dalších postupech při správě daní. Často prvotním okamžikem u řízení je podání (podání daňového přiznání, přihláška k registraci atd.), kde došlo jen ke kosmetickým změnám, kdy daňový řád výslovně uvádí, že podání musí být podepsáno osobou, která činí podání (§ 71 odst. 2.) Podání může být učiněno ve formě kvalifikované (písemně, ústně do protokolu, atd.) a nekvalifikované (email, atd.), kde v případě podání v nekvalifikované formě může u územních finančních orgánů být použit tzv. e-tiskopis.

Zákon požaduje, aby podání bylo učiněno u příslušného správce daně (§ 73 odst. 1) oproti ZSDP, který požadoval, aby podání bylo učiněno u místně příslušného správce daně (§ 21 odst. 7 ZSDP). V této souvislosti je na místě upozornit, co se stane v případě, že podání je učiněno u nepřislušného správce daně. Odpověď nám podává daňový řád v hlavě druhé, konkrétně v § 35 (zachování lhůt) a v hlavě šesté v § 75, kdy správce daně postoupí podání příslušnému správci daně a uvědomí o tom podatele.



Daňový řád obsahuje obecné ustanovení vztahující se k možnosti zpětvzetí podání, což ZSDP obecně neupravoval, existovala konkrétní ustanovení týkající se zpětvzetí odvolání (§ 48 odst. 8 ZSDP) nebo zastavení řízení (§ 27 odst. 1 písm. a). V současné době platný daňový řád upravuje dispoziční zásadu změny či zpětvzetí podání, kdy stanoví, že je možné modifikovat podání až do doby, než správce daně vydá rozhodnutí ve věci (§ 73 odst. 4). Pokud ovšem ze zákonné dikce či na základě povinnosti uložené správcem daně plyne povinnost učinit podání, je poté již zpětvzetí nepřípustné.<sup>46</sup>

Podání však může být učiněno s nedostatky, zákon hovoří o vadách, s nimiž mohou být pro osoby zúčastněné na správě daní spojeny nepříjemné procesní důsledky. Podle ZSDP správce daně upozornil daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení na vady (§ 21 odst. 8 ZSDP), čímž nebylo jasné a zřetelné, komu má směřovat výzvu na opravu vad. Nyní je povinen správce daně upozornit na vady toho, kdo podání učinil, například pouze zástupce (§ 74 odst. 1). Komu má správce daně směřovat výzvu na odstranění vad, pokud není zřejmé, kdo učinil podání? Za analogického použití ZSDP bych logicky usoudil, že výzva by měla směřovat tomu, jehož se podání týká. Daňový řád obsahuje i speciální ustanovení odstranění vad, například vady odvolání (§ 112), vady plné moci (§ 28) nebo vady přihlášek k registraci (§ 129), a platí zde známá zásada *lex specialis derogat generali*.

Zásadní změna se dotkla běhu lhůt, pokud dojde k vydání výzvy na odstranění vad. Dle předchozí právní úpravy docházelo k přerušení lhůt (§ 21 odst. 8 ZSDP), lhůta poté začala běžet od počátku. Nyní dochází ke stavení lhůty pro správce daně (§ 34).

Důležitým mechanismem u podání je postoupení, o němž jsem se krátce zmínil již v jiné části. Zde bych chtěl pouze upozornit na změnu, kdy z daňového řádu oproti ZSDP odpadlo ustanovení, upravující postup správce daně v případě, že podání nespadá do působnosti žádného správce daně (§ 22 ZSDP). Dochází k prolomení § 262 a správce daně se chová jako klasický správní orgán v souladu se správním řádem.<sup>47</sup> Vydá usnesení o postoupení dle jeho mínění příslušnému správnímu orgánu. Správní

---

<sup>46</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 153

<sup>47</sup> § 12 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

řád výslovně neřeší platby, pouze odkazuje na daňový řád<sup>48</sup>, tedy že platby přijímá správní orgán vždy v pozici správce daně.<sup>49</sup>

Při správě daní se nyní používá jen český jazyk (§ 76 odst. 1). Jednacím jazykem již není slovenština, ovšem zákon požaduje písemnosti a podání i v jejich originálním znění. Zákon dává správci daně možnost, aby tzv. abstraktně konkrétním aktem (prohlášením), učiněným na úřední desce i pro neurčitý počet subjektů a písemností v budoucnu stanovil, že vyžaduje úředně ověřený překlad nebo že nevyžaduje překlad vůbec (§ 76 odst. 2). Daňový řád též nově obsahuje úpravu jednání s neslyšící nebo hluchoněmou osobou.

Stejně jako u jiných procesních předpisů, kde se hovoří většinou o tzv. námitce podjatosti, procesní daňový předpis taktéž obsahuje možnost vyloučení úřední osoby ze správy daní. Změnou oproti ZSDP, respektive rozšíření daného institutu, je výslovné zavedení postupu vyloučení úřední osoby. Pokud je úřední osoba vyloučena ze správy daní, úřední osoba stojící v čele správce daně, určí jinou osobu k vykonávání úkonu. Pokud je ovšem vyloučena úřední osoba stojící v čele správce daně, nadřízený správce daně rozhodne dle § 18 o delegaci. Obdobně se příslušné ustanovení použije u znalců a tlumočnicků (§ 77).

#### **4.9.2 Postupy při správě daní**

Daňový řád doplnil předchozí právní úpravu týkající se vyhledávací činnosti, kdy vyhledávací činnost se provádí jednak mimo probíhající řízení, tak i v jeho průběhu a správce daně si tímto způsobem získává prostředky pro budoucí dokazování nebo zahájení řízení ex offa (§ 78 odst. 1). Zjištěné informace a důkazní prostředky lze využít v daňovém řízení již probíhajícím, nebo které bude teprve zahájeno. Pro vyhledávací činnost je důležitý okamžik vzniku daňové povinnosti (§ 3). Daňový řád nově zavádí možnost opatřit si nezbytná vysvětlení při vyhledávací činnosti (§ 78 odst. 3 písm. d) v návaznosti na § 79 odst. 1).<sup>50</sup> Správce daně má nyní možnost provádět vyhledávací činnost i u místně nepřislušných daňových subjektů, pokud se nacházejí v obvodu jeho územní působnosti (§ 78 odst. 4).

---

<sup>48</sup> § 106 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>49</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 155

Právní institut vysvětlení (§ 79), neupraven v ZSDP, který je součástí vyhledávací činnosti připouští možnost získat si vysvětlení, která napomohou k naplnění cíle správy daní (správné zjištění a stanovení daní).<sup>51</sup> Je však nutno poznamenat, že nesmí docházet k rozšiřujícímu výkladu tohoto pojmu, protože jinak by správce daně mohl zneužít tento institut a místo použití důkazních prostředků ve formě znaleckého posudku či výslechu svědka by v rámci daňového řízení využíval pouze vysvětlení. Zjednodušeně se dá říci, že vysvětlení se bude používat mimo daňové řízení a jako indicie při dokazování, jelikož zákon výslovně zakazuje použití vysvětlení jako důkazního prostředku (§ 79 odst. 3). Vysvětlení lze použít pouze jako pomůcku (§ 98 odst. 3 písm. b) za splnění zákonných podmínek. Vysvětlení lze požadovat nejen po třetích osobách, ale i po daňovém subjektu, především z důvodu legality daňové kontroly. Povinnost součinnosti může být vynucována pořádkovou pokutou (§ 247), předvoláním či předvedením, u těch však pouze v probíhajícím řízení (§ 100). O podaných vysvětleních sepisuje správce daně protokol (pokud je vysvětlení podáno ústně, viz § 60) nebo úřední záznam (vysvětlení realizováno telefonicky).

#### **4.9.3 Místní šetření**

Daňový řád svou textací zdůrazňuje vyhledávání důkazních prostředků (§ 80 odst. 1), k čemuž slouží místní šetření, kdy správce daně není vázán obvodem své územní působnosti, kdy důvodem této úpravy je hledisko efektivnosti správy daní ze strany územních finančních orgánů a nejen jich. V rámci místního šetření je do textu daňového řádu nově začleněno ustanovení o možnosti přizvání osoby (příslušník policie, zámečnick atd.), jejíž přítomnost je dle povahy věci potřebná (§ 80 odst. 2). Novinkou je i možnost využití technologických prostředků, konkrétně zvukových či obrazových záznamů při místním šetření, o čemž správce daně předem uvědomí, zákon nestanoví jakou formou, osoby, které se úkonu účastní (§ 80 odst. 3). Záznamy se stávají součástí spisu (§ 64) a daňový subjekt má možnost získat jejich kopie (§ 67). Obdobně lze použít tato ustanovení v rámci daňové exekuce (§ 203).

Nezdůraznil jsem ovšem, že místní šetření je možné použít jen za určitých předpokladů, aby nedocházelo k porušování zásady přiměřenosti. Jelikož je místní šetření v úzkém vztahu s daňovou kontrolou, je potřeba si vymezit, že místní šetření se

---

<sup>51</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 165

využívá k vyhledávání daňových subjektů, zda plní své povinnosti a k vyhledávání důkazních prostředků. Je důležité si uvědomit, že místní šetření je součástí vyhledávací činnosti.<sup>52</sup> V případě, že správce daně si zapůjčí doklady nebo jiné věci, je povinen ve lhůtě 30 dnů doklady vrátit, avšak nadřízený správce daně může lhůtu prodloužit a nově i opakovaně, avšak nikoliv svévolně, pouze z důležitých důvodů (§ 82 odst. 4).

V případě, že při místním šetření dojde k zajištění věci, dochází k tomu dle daňového řádu formou rozhodnutí, které je součástí protokolu (§ 83 odst. 3). Rozhodnutí obsahuje důvody zajištění a lhůtu. Nynější právní úprava místního šetření celkově rozvádí a upřesňuje postup správce daně s cílem zamezení budoucích rozporů při správě daní.

#### 4.9.4 Daňová kontrola

Předmět daňové kontroly byl v ZSDP vyjádřen obecnější formulací: „...pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ a jiné okolnosti...“ (§ 16 odst. 1 ZSDP). Oproti tomu daňový řád upřesňuje, resp. obsahuje přesné vymezení předmětu daňové kontroly, jednak ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení, a jednak ke konkrétnímu období (§ 85 odst. 1). V § 85 odst. 3 se oproti ZSDP stanovuje, že rozsah daňové kontroly lze upřesnit během daňové kontroly, tedy rozšířit nebo zúžit. Doslovnou jazykovou interpretací slova „upřesnit“ by se mohlo dojít k závěru, že může dojít pouze k zúžení daňové kontroly, to by však vzhledem k logičnosti a systematičnosti zákona bylo nesprávné tvrzení. Daňový řád se snaží zohlednit nedostatky předchozí právní úpravy a judikatury Nejvyššího správního soudu, proto i v souladu s tímto nelze zastávat přílišný formalismus dikce zákona.<sup>53</sup> V souladu se zásadou přiměřenosti nelze v případě absence vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly daňový subjekt opět kontrolovat.

Zahájená daňová kontrola se vztahuje pouze k jednomu daňovému subjektu, avšak provádět jí lze společně pro více daňových řízení, například pro více zdaňovacích období (§ 85 odst. 4). Daňový řád tím sleduje a zohledňuje dosavadní praxi, kdy ZSDP neupravoval tento postup, pokud se ale vrátíme k základním zásadám, zákon zde klade důraz na hospodárnost správy daní.

---

<sup>52</sup> LICHNOVSKÝ,O.;ONDRÝSEK,R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 168

<sup>53</sup> LICHNOVSKÝ,O.;ONDRÝSEK,R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 180

Pokud se vrátím k možnosti opakování daňové kontroly, resp. opětovné kontroly skutečností, které již kontrolovány byly, nacházíme progresivní krok, kdy DŘ posiluje právní jistotu daňových subjektů, kdy zřetelně stanoví, kdy je možné opakovat daňovou kontrolu. ZSDP vázal opakování daňové kontroly na splnění podmínek, které byly nutné pro užití mimořádných opravných prostředků, hlavně obnovy řízení (§ 54 odst. 1 písm. a) ZSDP). K tomu se vztahují rozsudky Nejvyššího správního soudu<sup>54</sup>, které zde však není potřeba podrobněji rozebírat. V současné době se rozsah opětovné kontroly podmiňuje novými zjištěnými skutečnostmi a důkazy nebo změnovým tvrzením (§ 85 odst. 5). Dalším posílením právní jistoty v DŘ oproti ZSDP je povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s důvody opakování daňové kontroly (§ 85 odst. 6).

Ačkoliv daňový řád v reflexi na praxi a judikaturu klade důraz na přiměřenost prováděných úkonů správcem daně a ochranu daňových subjektů, nezapomíná ani na postavení správce daně a posiluje jeho postavení v rámci daňové kontroly ustanovením, kde stanoví povinnost, aby daňový subjekt umožnil správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1). Nelze však toto ustanovení interpretovat příliš obecně. Nově DŘ v souladu s principem spravedlivého procesu umožňuje daňovému subjektu se vyjádřit v případě pochybností ke zjištění správce daně (§ 86 odst. 2 písm. c).

Co se týče povinností v průběhu daňové kontroly, došlo ke zpřesnění a i zavedení nových pojmů při kategorizaci jednotlivých povinností. ZSDP stanovoval povinnosti velmi nepřehledně napříč celým zákonem. DŘ v první řadě odkazuje na ustanovení o místním šetření, které ukládá povinnosti daňovému subjektu a zároveň ukládá další povinnosti, které se vztahují k daňové kontrole (§ 86 odst. 3). Zákon v současně platném znění dále ukládá závazek poskytovat širší okruh informací (vyčleněny jsou nepodnikající fyzické osoby), v rozšířeném pojetí je vykládán pojem důkazní prostředky a zavádí pojem „jiná osoba, která vykonává jeho činnosti“, za kterou lze považovat osobu, která vykonává účetnictví pro daňový subjekt. Zákon dává správci daně stejné pravomoci jako při místním šetření (§ 86 odst. 4).

Nejvýznamnějším prvkem daňové kontroly je její zahájení, které v ZSDP upraveno nebylo. Faktické zahájení daňové kontroly bylo řešeno v metodice.<sup>55</sup> Nyní je právní úprava zahájení upravena velmi podrobně, kdy DŘ klade důraz na bezprostřední

---

<sup>54</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 149/2005 a 7 A 88/2001

<sup>55</sup> Metodika č.j. 43/30 705/2010 – 431 k § 47 ZSDP – část čtvrtá, článek II, bod 3, písm. d)

zahájení kontrolní činnosti (resp. faktického prověřování). Daňový řád stanovuje pro zahájení tři podmínky, mezi něž patří úkon správce daně vůči daňovému subjektu, vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a třetí podmínkou je požadavek uvedený výše, tj. faktické prověřování. Tím se zabraňuje formálnímu zahájení daňové kontroly, která se zpravidla uskutečňovala za účelem přetržení lhůty pro stanovení daně.<sup>56</sup> K problematice zahájení daňové kontroly je ještě vhodné doplnit, že daňový řád nevyřešil otázku, zda správce daně může zahájit daňovou kontrolu pouze tehdy, pokud má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti daňových tvrzení daňového subjektu a pokud ano, zda je povinen je daňovému subjektu sdělit. Tuto úpravu daňový řád neobsahuje a v tomto směru náleží Ústavního soudu<sup>57</sup> se ukázal jako ojedinělý a judikatura se v prvopočátku tímto směrem nevydala. Nález však odstartoval vlnu dalších významných rozhodnutí jak u Nejvyššího správního soudu, tak znovu i u Ústavního soudu, který 8. listopadu 2011 se znovu vyjádřil, tentokrát v plenárním složení k této problematice: „*Legitimním cílem v případě daňové kontroly prováděné dle § 16 zákona o správě daní a poplatků je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.*“<sup>58</sup>

Detailnější analýza tohoto stanoviska a jiných významných rozhodnutí však není předmětem této diplomové práce, nelze než dodat, že mnoho vysokoškolských prací se zabývá právě problematikou daňové kontroly, když koncepce daňové kontroly z hlediska pohledu nejvyšších soudů v ČR není úplně jednotná.

V průběhu daňové kontroly může dojít i ke změně místní příslušnosti, která však nemá za následek využití institutu dožádání (§ 17), ale daňovou kontrolu může dokončit správce daně, který jí zahájil (§ 87 odst. 1). Musí se však brát ohled na zásadu hospodárnosti a spravedlivého procesu. Pokud by daňový subjekt přesídlil z působnosti

---

<sup>56</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 180

<sup>57</sup> Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11. 2008

<sup>58</sup> Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS-st 33/11

finančního úřadu ve Strakonících do působnosti finančního úřadu v Ostravě, lze očekávat, že s ohledem na hospodárnost správy daní bude lepší, aby daňovou kontrolu případně dokončil finanční úřad v Ostravě. Ale v případě, že půjde o účelové fiktivní přemístění sídla je kvůli změně správce daně a skutečné místo podnikání zůstane ve Strakonících, je hospodárné a spravedlivé, aby daňovou kontrolu dokončil finanční úřad ve Strakonících. Bude však opravdu záležet na okolnostech konkrétního případu.

Samozřejmě se může stát, že daňový subjekt neumožní zahájení daňové kontroly, v tom případě správci daně je dána možnost vyzvat daňový subjekt (§ 87 odst. 2). Výzva je novým institutem daňového procesu a má za následek přerušení lhůty dle § 148. Výše zmíněné ustanovení má vazbu na ustanovení týkající se dodatečného daňového přiznání (§ 141 odst. 6 DŘ). V následujícím odstavci (§ 87 odst. 3) zákon vymezuje náležitosti (místo zahájení, předmět daňové kontroly a lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen správci daně upřesnit datum a čas, kdy může být daňová kontrola zahájena), které musí být splněny při sepsání výzvy, aby daňová kontrola mohla být zahájena. Lhůta, která je dána daňovému subjektu, musí být nejméně patnáctidenní a sdělena nejméně tři pracovní dny (procesněprávní lhůta) před faktickým zahájením daňové kontroly (§ 87 odst. 4). V případě nesplnění stanovených podmínek daňovým subjektem, aniž jsou dány závažné důvody, dává DŘ správci daně možnost dalšího postupu ve formě stanovení daně podle pomůcek nebo sjednání daně dle § 98 odst. 4 (§ 87 odst. 5). Toto ustanovení se snaží zamezit daňovému subjektu vyhýbat se zahájení daňové kontroly.

Ještě bych se krátce zastavil u textace zákona. Dle názoru některých autorů, dochází v § 87 odst. 5 k jistému zásahu do ústavně zaručených práv. Zákon totiž stanoví, že ze závažných důvodů může daňový subjekt být ospravedlněn z nevyhovění výzvě v dané lhůtě. Z doslovného znění vyplývá („...nemůže výzvě vyhovět...“), že tak musí učinit ještě před skončením dané lhůty.<sup>59</sup> To znamená, že pokud byl daňový subjekt hospitalizován po delší dobu a neměl v té době přístup a možnost reagovat na předmětnou výzvu, dochází k tvrdému právnímu následku pro daňový subjekt, které by mohl zasahovat do jeho základních práv zaručených Ústavou a Listinou základních práv a svobod. S tím však nesouhlasím. Pokud bychom opravdu rigidně vykládali tento zákon a speciálně toto ustanovení, tak bychom mohli souhlasit s názory uvedených

---

<sup>59</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 195

autorů, avšak sami tito autoři u mnoha jiných ustanovení kladou důraz na flexibilitu a na interpretaci okleštěnou od formalismu. Tím chci zmínit to, že tento institut musí být doplňován jiným institutem, konkrétně navrácením v předešlý stav (§ 37).

V závěrečném pojednání o daňové kontrole se zmíním o zprávě o daňové kontrole (§ 88). DŘ v tomto ustanovení rozvádí a konkretizuje ustanovení obsažená v ZSDP (§ 16 odst. 4 a 8 ZSDP). V současné době platná právní úprava zavedla prvek koncentrace, která spočívá v zániku možnosti navrhnout další doplnění v rámci projednání zprávy o daňové kontrole po uplynutí přiměřené lhůty stanovené správcem daně daňovému subjektu k vyjádření se k výsledku daňové kontroly a případnému návrhu k doplnění (§ 88 odst. 3). Důvodem zavedení koncentrace je zabránění umělého prodlužování kontroly ze strany daňového subjektu, ale dá se také očekávat, že bude docházet ke sporným situacím mezi finančním úřadem a daňovým subjektem s následným řešením těchto sporů týkající se koncentrace u finančních ředitelství, tím však může docházet k jejich zahlcení.<sup>60</sup> K daňové kontrole se vztahují i další ustanovení obsažená v DŘ: prokázání totožnosti úřední osoby (§ 12 odst. 3), nahlížení do spisu (§ 66 - § 68), svědci či znalci (§ 95 – 96), stížnost nahrazující námitku (§ 261), nově je upravena kontrola nejen u advokáta, ale i u daňového poradce (§ 255).

U místního šetření jsem se zmínil o zapůjčení dokladů (§ 82 odst. 4), které se uplatňuje přiměřeně i v rámci daňové kontroly. S tímto institutem mohou v praxi nastat i jisté komplikace, pokud je daňová kontrola prováděná na finančním úřadu, a to hlavně na základě požadavku samotného daňového subjektu, který nemá k eventuálně prováděné daňové kontrole vhodné místo. Jako příklad bych zde mohl uvést dvě situace:

- Daňový subjekt každý den provádění daňové kontroly přijde na finanční úřad, předloží doklady, celý den je přítomen kontrole těchto dokladů a odpoledne si zase doklady vezme s sebou ( pryč z finančního úřadu). V takovém případě si doklady správce daně nepůjčuje, jsou mu stále jen předkládány a není tudíž nutné aplikovat § 82 odst. 4. (V praxi je tato situace málo pravděpodobná)

---

<sup>60</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 199



- Daňový subjekt přinese doklady na finanční úřad (tj. předloží je jako důkazní prostředky) a správce daně si je tam nechá, tedy zapůjčí si doklady, které mohou sloužit jako důkazní prostředek (tj. doklady budou na finančním úřadu bez přítomnosti daňového subjektu). V tomto případě je dle názoru pracovníků finančního úřadu nutné aplikovat § 82 odst. 4 včetně třicetidenní lhůty pro zapůjčení dokladů.

#### 4.9.5 Postup k odstranění pochybností

Správce daně může mít po předložení různých listin či písemností (např. daňová tvrzení) pochybnosti o údajích v nich obsažených, dříve postup nazývaný „vytýkáací řízení“. DŘ se zmiňuje o konkrétních pochybnostech (§ 89 odst. 1) oproti předchozí právní úpravě, kde dikce zákona se vztahovala obecně pouze k pochybnostem (§ 43 odst. 1 ZSDP). Tím zákonodárce na správce daně klade větší důraz na odbornost a konkrétní vyjádření, jaké pochybnosti shledal při prozkoumání jednotlivých skutečností. Výzva, kterou správce daně poté směřuje daňovému subjektu, musí tedy obsahovat vylíčení pochybností, aby následně daňový subjekt mohl poskytnout konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků. Výzva k odstranění pochybností lhůtu pro správce daně nově pouze staví (§ 34), nikoliv přerušuje.

Ještě před nabytím účinnosti daňového řádu se Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích zabýval problematikou „pochybností o pravdivostech, správnostech údajů“. Vyjádřil se v tomto smyslu: *„...nemusí se jednat o jistotu správce daně, že tvrzení nejsou úplná či pravdivá, postačí, půjde-li o důvodné podezření, založené na konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Poznatky mohou mít například povahu informací o obchodních činnostech dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem...“*<sup>61</sup> Nabízí se však otázka, proč tedy zákonodárce do textu zákona vložil spojení „konkrétní pochybnosti“, které stejně není nikterak jasně vypovídající a srozumitelné, a stejně si musíme při výkladu pomoci judikaturou. Možné vysvětlení spočívá v tom, že jakmile jsou pochybnosti příliš rozsáhlé nebo obecné, správce daně může použít rovnou instrument přísnější, daňovou kontrolu.

---

<sup>61</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008 č.j. 9 Afs 110/2007

Daňový řád nově formuluje daňový odpočet (§ 89 odst. 4), což je změna oproti ZSDP, který v obsahově podobném ustanovení (§ 43 odst. 2 ZSDP) hovoří o přeplatku. Musíme si uvědomit, že daňový odpočet je vratkou v rovině nalézací, nikoli v rovině platební, týká se např. daňového odpočtu u DPH, není to však přeplatek u daně z příjmů.

Lhůtu pro ukončení celého postupu DŘ nestanoví, je však nutno ctít zásadu rychlosti, případně též lhůty stanovené vnitřními předpisy. O průběhu postupu k odstranění pochybností, která neupravoval ZSDP, se sepisuje protokol – ústní interakce nebo úřední záznam – písemná interakce (§ 90 odst. 1), a v souladu s tímto v případě stanovení daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 147 odst. 4). Pochybnosti mohou být (§ 90):

- **odstraněny:** Tím je postup ukončen, výsledek netřeba sdělovat a mělo by bezodkladně dojít k rozhodnutí ve věci.
- **neodstraněny v důsledku nesoučinnosti DS:** Možnost stanovit daň podle pomůcek.
- **neodstraněny i přes součinnost DS** (§ 90 odst. 2): Správce daně sdělí daňovému subjektu, že nedošlo k odstranění pochybností a poučí jej o možnosti podat do 15 dnů návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení určitých konkrétních prostředků. Následně správce daní buď zvolí, zda bude v dokazování pokračovat (zahájí daňovou kontrolu) nebo rozhodne i přesto, že přetrvávají určité pochybnosti (§ 90 odst. 3). O zahájení daňové kontroly je třeba upozornit, že bude zahájena v nezbytném rozsahu, tj. ohledně skutečností, kde přetrvávají pochybnosti.

#### 4.9.6 Průběh řízení

V rámci třetího dílu hlavy šesté se zaměříme na průběh řízení a na komparaci dalších změn, které přinesl daňový řád v této problematice. Zkráceně si na počátku tohoto dílu upřesníme základní pojmy. Řízením se rozumí postup (proces) upravený zákonem, jehož cílem je vydat rozhodnutí. Může se jednat o vyměřovací řízení, doměřovací řízení či registrační řízení. Postup si můžeme definovat jako ucelený a zákonem upravený proces, jehož cílem není rozhodnout (daňová kontrola, místní šetření, dokazování atd.).

K zahájení řízení dochází dvěma způsoby – na návrh a ex offo. DŘ změnil zahájení řízení ze strany správce daně tím způsobem, že k zahájení dochází oznámením zahájení řízení osobě zúčastněné na správě daní (§ 91). Jedná se o významnou změnu, která reflektuje právní úpravy například ve správním řádu, v určitých případech však může působit kontraproduktivně a příliš formalisticky. Dle ZSDP se ex offo zahajovalo vyrozuměním o prvním úkonu ve věci (§ 21 odst. 3 ZSDP). Explicitně je nyní stanovena povinnost správce daně zahájit řízení ex offo v případě, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost (§ 91 odst. 2). V DŘ jsou také speciální ustanovení zahájení řízení, resp. zahájení postupu (§ 87 odst. 1 – daňová kontrola, § 178 odst. 1 – zahájení exekučního řízení atd.).

V oblasti dokazování nedošlo k významnějším změnám, došlo spíše ke kosmetickým změnám a v některých případech DŘ vypustil některé věty vyskytující se v ZSDP. Správce daně může nyní daňový subjekt vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně jen tehdy, pokud potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Tímto způsobem je sledována zásada přiměřenosti. Pokud by daňový subjekt odmítl vyhovět výzvě, může správce daně použít sankci ve formě pořádkové pokuty.<sup>62</sup>

V případě, že daňový subjekt navrhuje např. výslech svědka (zákon však hovoří o širším pojmu třetí osoba), musí sdělit údaje o tomto svědkovi a zdůvodnit účast svědka v řízení. Pokud správce daně návrhu nevyhoví, musí to zdůvodnit (§ 92 odst. 6). O hodnocení důkazů se sepisuje úřední záznam, pokud není uvedeno hodnocení jinde, například ve zprávě o daňové kontrole (§ 92 odst. 7). Platí zde obecná zásada, že se neprokazují notoriety a právní poznatky (tj. objektivní právo), již není tedy zmiňována výslovně v zákoně, jako tomu bylo v § 31 odst. 3 ZSDP.

#### **4.9.7 Důkazní prostředky**

Pokud se zaměříme na jednotlivé důkazní prostředky, všimneme si, že právní úprava je podrobnější, kdy DŘ podrobněji vymezuje důkazní prostředky (§ 93). V první řadě důkazní prostředek ve formě listiny je upraven v samostatném ustanovení, jelikož ZSDP se o veřejné listině zmiňoval pouze v § 12 odst. 1. Podrobně je nově upraven i znalecký posudek, kdy se právní úprava velmi podobá ustanovením v jiných procesních předpisech (např.: Občanský soudní řád). Další důkaz lze získat

---

<sup>62</sup> LICHNOVSKÝ, O.: Dokazování v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 3, s. 27

prostřednictvím výslechu svědka, kde s přijetím daňového řádu došlo ke zjednodušení, kdy osoba blízká již není definována, ale implicitně se odkazuje na občanský zákoník. Dále zákon nehovoří ani o tzv. přezvědne osobě (nahrazen institutem vysvětlení). V rámci záznamní povinnosti se zákonodárce uchýlil ke změně týkající se opravných prostředků, protože proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti a rozhodnutí o povinnosti k odstranění závad připouští zákon možnost odvolání.

Následující (stanovení daně pomocí pomůcek, předběžná otázka) nelze zařadit přímo pod důkazní prostředky. V případě, že daň nelze stanovit na základě dokazování, ex lege nastupuje postup, kdy daň je stanovena pomocí pomůcek. To není žádná změna oproti ZSDP. Změna však nastala v tom, že v případě použití tohoto postupu (stanovení daně dle pomůcek), je povinen správce daně to uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1). To může mít vliv na použití opravných prostředků, protože jak víme, např. odvolání musí směřovat jen proti výrokům rozhodnutí. Souvisí s tím i ustanovení § 114 odst. 4, kdy přibylo další kritérium na posuzování odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek. Základním kritériem je dodržení zákonných podmínek, a druhým kritériem, které explicitně daňový řád požaduje, je přiměřenost použitých pomůcek. Před účinností DŘ se tento atribut dovozoval z judikatury.

Další změny jsou spíše kosmetické, kdy správce daně může vyzvat i osobu zúčastněnou na správě daní, aby vyvolala řízení, ve kterém se bude řešit předběžná otázka, která je relevantní pro správu daní. Sankce za nesplnění povinnosti iniciovat zahájení řízení však není stanovena.

#### **4.9.8 Rozhodnutí**

Ve správě daní dochází k vydání konstitutivních i deklaratorních rozhodnutí. Zákon nyní vymezuje jiným způsobem okamžik vydání rozhodnutí. K vydání dochází v momentě, kdy je učiněn úkon k doručení, a pokud se nedoručuje, okamžikem podepsání úřední osobou (§ 101 odst. 2). Úřední osobou však není každý zaměstnanec územního finančního orgánu, ale pouze ten, kdo dle interních či jiných předpisů, je oprávněn podepsat konkrétní rozhodnutí.<sup>63</sup>

Územní finanční orgány používají program ADIS (Automatický daňový informační systém), který usnadňuje komunikaci. Proto je dobré zmínit, že v rámci

---

<sup>63</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 240

tohoto systému se za okamžik vydání rozumí odeslání seznamu pro poštu. Datum odeslání datové zprávy z datové schránky správce daně nelze za rozhodný okamžik považovat z důvodu, že správce daně odešle písemnost k vypravení právě momentem odeslání seznamu pro poštu a pak již není ovlivnitelné, zda bude zpráva odeslána z datové schránky ještě týž den. Přestože tomu tak v mnoha případech je, nelze funkčnost datových schránek ovlivnit. Díkce zákona v současné době obsahuje také definici pojmu oznámení rozhodnutí a příjemce rozhodnutí.

V obsahových náležitostech rozhodnutí výrazné změny nenastaly, ale jinak je tomu v případě oprav zřejmých nesprávností, kdy správce daně již nemůže opravit daň, která byla stanovena někomu, kdo ji není povinen hradit (§ 56 ZSDP), a výraznou změnou je výslovné zakotvení institutu nicotnosti rozhodnutí po vzoru úpravy ve správním řádu.

Obecně se nicotností (nulitní akt) rozumí takové rozhodnutí, která má tak závažné vady, že ho vůbec nelze považovat za rozhodnutí a nejsou s ním tedy spojené žádné právní následky. Rozhodnutí prohlašuje za nicotné nadřízený správce daně (finanční ředitelství v případě finančních úřadů, Generální finanční ředitelství v případě finančního ředitelství) a to na základě podnětu účastníků řízení, třetích osob, vlastních poznatků nebo z podnětu jiných orgánů veřejné moci. Zákon však skrývá určitou výjimku, kdy nicotnost prohlašuje jen nadřízený správce daně. Podle § 105 odst. 2 písm. c) může deklarovat nulitu rozhodnutí i sám správce daně, který toto rozhodnutí vydal. Vydá-li finanční ředitelství rozhodnutí o odvolání (podkladem je zde nulitní akt), poté však prohlásí za nicotné rozhodnutí finančního úřadu, vysloví nulitu zároveň i u svého vlastního rozhodnutí o odvolání.<sup>64</sup>

U nicotnosti zmíním rozsudek<sup>65</sup> Nejvyššího správního soudu, který prakticky navazuje na jeho předešlé rozsudky. V něm soud řeší otázku nicotnosti ve vztahu na následky konkludentního vyměření daně. Soud došel k opačnému názoru než-li Městský soud v Praze, jako prvoinstančního správního soudu a rozhodl, že nezaznamenání konkludentního vyměření daně má účinky nicotného rozhodnutí. Souvisí to se situací, kdy daňový subjekt podává daňové přiznání, ale jen samotné podání neznamená, že pokud nebyl učiněn úkon ze strany správce daně k ověření správnosti či úplnosti vykázané daňové povinnosti, lze dovozovat, že bylo správcem

---

<sup>64</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2. vydání, str. 249

<sup>65</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2011, č.j. 2 Afs 84/2010

daně vyměřeno konkludentně. S tím souvisí požadavek na zvýšenou pozornost správce daně a není od věci, aby si daňový subjekt občas došel na příslušný finanční úřad a zkontroloval si daňová přiznání za předchozí roky.

Pokud se v krátkosti vrátíme k náležitostem rozhodnutí, nesmíme zapomenout na důležité ustanovení § 102 odst. 2, týkající se odůvodňování každého rozhodnutí (výjimky v § 32 odst. 2 ZSDP), pokud zákon nestanoví něco jiného. Odůvodnění totiž prošlo již před účinností daňového řádu vývojem, když ZSDP do 31. prosince 2009 zněl v tom smyslu, že rozhodnutí se odůvodňuje, pokud tak stanoví zákon. Rozhodovací činnost soudů modifikovala toto ustanovení ve významu, aby správce daně odůvodňoval svá rozhodnutí, prozatím alespoň některá.<sup>66</sup> Vývoj se promítl do novelizace ZSDP s účinností od 1. ledna 2010, která stanovila povinnost odůvodňovat rozhodnutí, pokud není stanoveno něco jiného a daňový řád v tomto směru pokračuje. Co se ovšem nepodařilo s přijetím daňového řádu, je nepřevzetí obecné výjimky ze ZSDP, že v případech plného vyhovění tvrzení daňovému subjektu, se nemusí odůvodňovat. Výjimka je stanovena např. v § 147 DŘ. Tím dochází k nárůstu administrativní zátěže správců daně, která dle některých pracovníků daňové správy není dostatečně odůvodnitelná potřebou právní jistoty daňových subjektů.<sup>67</sup>

Toto opatření je tedy jednoznačně v zájmu daňového subjektu, avšak je otázkou, jak se finanční úřady zvládají vypořádat s možným zneužitím práva či přímo se šikanou od poplatníků.

#### **4.10 Opravné a dozorčí prostředky**

Obecné vymezení opravných prostředků v celém českém právním řádu je de facto stejné. Proto nemá význam a ani není účelem této diplomové práce se zabývat diferenciací jednotlivých opravných prostředků, proto se zaměříme pouze na úpravu v daňovém řádu.

DŘ oproti ZSDP generálně člení opravné prostředky v § 108. ZSDP neobsahoval obecné ustanovení, rovnou se zaměřoval na konkrétní charakteristiku opravných prostředků. Konfrontace opravných prostředků v obou zákonech nastiňuje odlišnosti, kdy DŘ stanovuje, že řádným opravným prostředkem je odvolání a rozklad

---

<sup>66</sup>Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. ledna 2008, 5 Afs 30/2007-50, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. listopadu 2009, 9 Afs 71/2009-55

<sup>67</sup>JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VIII., Rozhodnutí správce daně a nápravy případných vad. *Daňový expert*. 2011, č. 3, s. 13-23. ISSN 1801-2779, str. 15-16

(§ 108 odst. 1 písm. a), resp. 109 a následující) a ZSDP se zmiňuje o odvolání, stížnosti, námitce a reklamaci (§ 48 - 53 ZSDP), mimořádným opravným prostředkem je návrh na povolení obnovy řízení (§ 108 odst. 1 písm. b), resp. § 117 a následující) oproti obnově řízení, prominutí daně, přezkoumávání daňových rozhodnutí a opravy zřejmých omylů a nesprávností (§ 54 - § 56a ZSDP) a dozorčím prostředkem dle DŘ nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Pojmovou novinkou, která byla upravena povrchně již v předchozím zákoně, je rozklad, jehož právní úprava se podobá ustanovení ve správním řádu.

Výše uvedené členění však nevyjmenovává vyčerpávajícím způsobem všechny prostředky ochrany, které daňový řád napříč svou úpravou obsahuje.

#### 4.10.1 Odvolání

Pokud se zaměříme na detailnější analýzu a rozbor tohoto řádného opravného prostředku, ihned v prvním ustanovení došlo k výrazné změně. Totiž ZSDP připouštěl možnost podání odvolání obecně kdykoliv, pokud zákon tak stanovil (§ 48 odst. 1 ZSDP). DŘ vychází z opačného principu, kdy odvolání je možné, pokud zákon nestanoví něco jiného (§ 109 odst. 1). Problematická jsou rozhodnutí označená jako výzva, kdy v ZSDP ustanovení ohledně výzvy znělo: „*Proti rozhodnutím, zejména proti výzvám podle § 43, která předcházejí pravomocnému stanovení daňového základu a daně, se nelze samostatně odvolat.*“ (§ 48 odst. 2 ZSDP). Současný právní předpis neobsahuje ve výše uvedené citaci potržený text a nepřipouští možnost podat odvolání proti výzvám u zajištění, exekuci apod. Je ale třeba upozornit, že § 109 odst. 2 je subsidiární, zákon může stanovit možnost odvolání, viz výzva ručiteli (§ 171 odst. 4).

Změna nastala v lhůtě pro podání odvolání:

**ZSDP (§ 48 odst. 5)** = 30 + 1 den, kdy však nesmíme zapomenout aplikovat ustanovení § 14 odst. 6 určující počátek běhu lhůty.

**DŘ (§ 109 odst. 4)** = 30 dní, kdy opět aplikujeme ustanovení ohledně počátku běhu lhůty (§ 33 odst. 6).

V praxi nastávají případy vad rozhodnutí v poučení o opravných prostředcích, které neobsahují buď vůbec poučení, nebo je nesprávné či neúplné, a v těchto

případech běží odvolací lhůta ode dne doručení opravného rozhodnutí, a to v délce třiceti dnů od doručení opravného rozhodnutí (§ 110 odst. 1). Opravu zřejmých nesprávností v platebních výměrech lze provést až do doby, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, nová lhůta pro odvolání však běží pouze do tří měsíců od doručení opraveného rozhodnutí. Z právní úpravy oprav ex lege, které obsahoval ZSDP, zůstal jen postup týkající se suspenzivního účinku.<sup>68</sup>

Co má velký vliv na územní finanční orgány je povinnost zasílat kopii odvolání příjemcům rozhodnutí, kteří nevyužili odvolání. V ZSDP byla povinnost informovat příjemce stanovena pouze na formu vyrozumění. Přesto územní finanční orgány před účinností DŘ postupovaly formálním způsobem v informování příjemců z důvodu eliminace pochybností při případných reklamaci s ohledem na další postup v daňovém řízení. Pokud je více příjemců rozhodnutí a jeden z nich se vzdal nebo došlo ke zpětvzetí odvolání, ale druhý příjemce se odvolá, kopii o odvolání a výzvu k vyjádření se zašle i těm příjemcům, kteří se odvolání vzdali, a jejich vyjádření se při vyřizování odvolání v úvahu brát bude! Důvodem je právní jistota, jelikož odvolání bude mít s nejvyšší pravděpodobností vliv na všechny příjemce.

Zákon výslovně oproti předchozí právní úpravě řeší pro správce daně postup v odvolacím řízení v případě uplynutí lhůty pro stanovení daně. Správce daně dané rozhodnutí zruší a řízení zastaví, a to jedním rozhodnutím (§ 111 odst. 6). K těmto případům by však nemělo docházet tak často s ohledem na § 148 odst. 2 písm. b). Učinit tak může správce daně kteréhokoliv stupně (tedy finanční úřad či finanční ředitelství). Dříve územní finanční orgány vycházely v těchto případech z metodiky.

Pokud zaostříme na postup správce daně při rozhodování v odvolacím řízení, kde se uplatňuje princip dvojinstančnosti, usoudíme, že k zásadním změnám nedošlo. V rámci změny koncepce možnosti podat odvolání (§ 109 odst. 1) je nyní připuštěno podat odvolání proti rozhodnutí správce daně v prvním stupni v „autoremeduře“ (§ 113 odst. 1), kde ZSDP podání odvolání explicitně nedovoloval (§ 49 odst. 1 ZSDP). DŘ v současném znění nedefinuje předkládací zprávu (§ 49 odst. 5 ZSDP), která je pravděpodobně nahrazena stanoviskem správce daně prvního stupně, i když neobsahuje výčet toho, co musí obsahovat, jak tomu bylo v předchozí právní úpravě. Územní finanční orgány se v tomto případě budou řídit metodikou.

---

<sup>68</sup> KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A.: *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: 1.VOX a.s., 2011, str. 20



Po úkonech prvoinstančního správce daně následuje postup odvolacího orgánu, kde principiální změny nenastaly kromě zákonných požadavků na jednotlivé výroky a odůvodnění rozhodnutí o odvolání. V neposlední řadě je třeba upozornit, že odvolací orgán již nemá povinnost vrátit věc prvoinstančnímu z důvodů vymezených v § 116 odst. 3.

Principem dvojinstančnosti odvolacího řízení se zabýval i Nejvyšší správní soud a ve svém rozhodnutí<sup>69</sup> z roku 2006 konstatoval toto: „Z předkládací zprávy prvoinstančního správce daně nesporně plyne, že v konkrétní věci žalobkyně bylo konzultováno s pracovníkem jiného orgánu, že tento pracovník vyjádřil na věc svůj názor, správce daně prvního stupně se s ním ztotožnil a podle něj rozhodl. Z následného jednání u správce daně druhého stupně je pak zřejmé, že onen pracovník, který konzultaci poskytl, pracuje ve stejném oddělení jako pracovníce pověřené vyřízením odvolání žalobkyně. Z uvedeného je zřejmé, že se zásada dvojinstančnosti otrásá v základech.“ Jak dále argumentoval Nejvyšší správní soud, dle zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech, finanční ředitelství, lépe řečeno orgány vyššího stupně, poskytují metodiku orgánům nižšího stupně, jak postupovat v konkrétních sporných případech, ale zákon již nedomýšlí vedlejší důsledky, které s metodickou pomocí mohou nastat. DŘ sice předkládací zprávu již výslovně nedefinuje, dokonce jí zákonodárce vypustil z textace zákona, ale to nic nemění na faktu, že k obdobným situacím by mohlo docházet stále. Nejvyšší správní soud svojí tendenci k tomuto názoru potvrdil i svým novějším rozsudkem, který je datován ze září 2011.<sup>70</sup> K těmto situacím však dochází opravdu jen výjimečně, když příčinou výše uvedených sporů bylo individuální selhání jednotlivých pracovníků územních finančních orgánů, protože úřední osoby finančních úřadů by měli sami rozhodovat v řízení a nikoliv se neustále dotazovat vyšších územních finančních orgánů.

Důležitou součástí právní úpravy opravných prostředků by mělo být stanovení lhůt pro vydání rozhodnutí, zde budeme mít na mysli lhůty pro vydání rozhodnutí v odvolacím řízení. Tyto lhůty DŘ neupravuje, v návaznosti na § 38 vydalo Ministerstvo financí pokyn<sup>71</sup>, ve kterém byly lhůty stanoveny:

- Pro vydání rozhodnutí v odvolacím řízení dle § 116 odst. 1 – **6 měsíců**

---

<sup>69</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.6.2006, sp.zn. 2 Afs 143/2004

<sup>70</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.9.2011, sp. zn. 2 Afs 26/2011

<sup>71</sup> Pokyn MF ČR č. D-348 o stanovení lhůt při správě daně, dne 29.12.2010

- Pro vydání rozhodnutí v odvolacím řízení dle § 113 odst. 1 (souvislost s § 116 odst. 3) – **3 měsíce**
- Pro vydání rozhodnutí v odvolacím řízení dle § 113 odst. 1 písm a), b) – **3 měsíce**
- Pro vydání rozhodnutí v odvolacím řízení dle § 116 odst. 1 (proti rozhodnutím o atrakci a záznamní povinnosti) – **3 měsíce**
- Pro vydání rozhodnutí v odvolacím řízení dle § 113 odst. 1 písm. c) – **30 dnů**

#### 4.10.2 Obnova řízení

Zákon taxativně vymezuje důvody povolení obnovy řízení, kdy § 117 odst. 1 písm. b) se nenápadně odlišuje od předchozího zákona, jelikož skutečnosti zde uvedené nemusí být deklarovány jako trestné činy, to je důsledkem vypuštění spojení „jiným trestným činem“ (§ 54 odst. 1 písm. b) ZSDP). Ale DŘ rozšířil další skutečnosti odůvodňující povolení obnovy řízení obecně o případ, kdy k rozhodnutí došlo právě v souvislosti se spácháním trestného činu. To znamená, že v celkovém výčtu důvodů došlo spíše k systematickému uspořádání a jasnější textaci, než k nějaké výrazné obměně.

Kde se však pojetí daňového řádu výrazněji odlišuje od ZSDP, je záležitost přednosti obnovy řízení nebo dodatečného daňového přiznání. ZSDP dával přednost obnově řízení před podáním dodatečného daňového přiznání (§ 41 odst. 4 ZSDP), nyní je situace opačná, kdy dodatečné daňové přiznání má prioritní postavení (§ 117 odst. 2).

Možnost obnovy řízení, stejně jako v jiných procesních předpisech, je omezena lhůtou subjektivní, kde změna nenastala, a objektivní. V nalézací rovině je objektivní lhůta omezena lhůtou pro stanovení daně, v platební rovině lhůtou pro placení daně a v ostatních případech činí lhůta tři roky ode dne právní moci rozhodnutí ukončující toto řízení (§ 119 odst. 3). Probíhající řízení o obnově prodlužuje v souladu s § 148 odst. 2 písm. c) DŘ lhůtu pro stanovení daně, ale nemá vliv na lhůtu pro placení daně.

Primárním úkonem k zahájení obnovy řízení je podání návrhu či žádosti místně příslušnému správci daně, kterým je ten, který rozhodl v prvním stupni (§ 118 odst. 1). Co když ale dojde po podání návrhu nebo žádosti ke změně místní příslušnosti? Dle ZSDP by pokračoval starý správce daně v souladu s principem perpetuatio fori. DŘ znovu změnil právní úpravu o pomyslných 360 stupňů a v § 119 odst. 5 stanovil, že o

nařízení/povolení obnovy řízení rozhodne „nový správce daně“. Platí i pro případ, kdy ke změně místní příslušnosti došlo před podáním návrhu! Pokud dojde ke změně místní příslušnosti před podáním návrhu na obnovu řízení a daňový subjekt podá návrh na povolení obnovy řízení „starému“ správci daně, pak tento „starý“ správce daně přepośle návrh „novému“ správci daně, přičemž šestiměsíční lhůta je zachována již podáním u „starého“ správce daně.

Obnovené řízení provádí správce daně, který rozhodl v prvním stupni, jímž bude převážně finanční úřad, s výjimkou, kdy nosným důvodem obnovy řízení je skutečnost, že došlo k rozhodnutí v důsledku spáchání trestného činu (§ 120 odst. 1). Pojetí opravných prostředků, hlavně nová koncepce odvolání, se promítá i do obnovy řízení, protože proti rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení mohou jeho příjemci podat odvolání. ZSDP umožňoval podat odvolání je v případě zamítavého stanoviska správce daně k žádosti na obnovu řízení (§ 55 odst. 5 ZSDP).

#### 4.10.3 Přezkumné řízení

Předně je důležité říci, že přezkumné řízení je výlučně dozorčím prostředkem, a je zahajován pouze ex offo, nikoliv na žádost daňového subjektu, jak tomu bylo v ZSDP. Daňový subjekt a další osoby zúčastněné na řízení mohou iniciovat zahájení přezkumného řízení ve formě podnětu, nejsou ale aktivně legitimovaní. Na to, že podnět povede k zahájení přezkumného řízení není právní nárok, avšak správce daně, který by nevzal v potaz objektivně doložené nezákonnosti, jedná v rozporu se zákonem a zásadou oficiality. Na rozdíl od ZSDP, podnět mohou podat i třetí osoby, jímž může být například ručitel. Podání podnětu však nemá vliv na běh lhůty pro placení či stanovení daně, jelikož jím nedochází k zahájení řízení, jak tomu bylo podáním žádosti v předchozím zákoně.

Přezkoumávají se všechna rozhodnutí, nejen ta, jimiž je stanovena daň, protože DŘ již neobsahuje podmínku: „...došlo ke stanovení daně v nesprávné výši“ (§ 55b odst. 1 ZSDP). Jak plyne z důvodové zprávy, za rozpor s právním předpisem je nutné považovat i vady řízení, které svou závažností ovlivňují celkový soulad daného rozhodnutí se zákonem.<sup>72</sup> To je třeba doplnit skutečností, že změna judikatury není považována za rozpor s právním předpisem.

---

<sup>72</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Rozhodnutí správce daně podléhá soudnímu přezkumu v rámci správního soudnictví, které nepředstavuje absolutní překážku (verifikaci zákonnosti celého řízení) pro zahájení přezkumného řízení. V první řadě přezkumné řízení lze zahájit v tom rozsahu, ve kterém dané rozhodnutí nebylo podrobeno přezkumu soudnímu (§ 121 odst. 2). A v druhém případě přezkumné řízení směřující k uspokojení navrhovatele, lze zahájit i přes probíhající soudní přezkum. Výklad ustanovení § 56a odst. 2 ZSDP vycházející z judikatury Nejvyššího správního soudu je obdobný jako ustanovení § 121 odst. 2. V této problematice je zásadní i rozsudek: *„Použití obnovy řízení podle § 56a odst. 2 ZSDP nebrání předchozí přezkoumání správního rozhodnutí soudem, pokud je obnova řízení odůvodněna novými skutečnostmi nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny v původním řízení a nebyly ani předmětem zkoumání soudem. Toto právní stanovisko je nutno aplikovat obdobně na případy přezkoumání daňových rozhodnutí (§ 55b ZSDP).“*<sup>73</sup>

Jak jsem již psal u obnovy řízení, v souvislosti ze změnou koncepce odvolání, i u přezkumného řízení jsou povoleny opravné prostředky proti rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání. Neméně důležitou změnou je ustanovení, že po dobu trvání odkladného účinku úroky, které jsou příslušenstvím daně (úroky z posečkané částky, úroky z prodlení), nevznikají (§ 123 odst. 4).

Zvláštním typem přezkumného řízení je řízení umožňující uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví. ZSDP nedovoľoval v tomto případě použití soudního řádu správního<sup>74</sup>, neboť nebylo možno zahájit řízení o mimořádném opravném prostředku tehdy, pokud již probíhal soudní přezkum. Smyslem je urychlit řešení soudních sporů s minimalizací případné náhrady škody, resp. úroků dle § 254.

#### **4.10.4 Jiné opravné prostředky**

DŘ zachovává možnost ochrany nejen daňového subjektu, ale všech osob zúčastněných na správě daní, ve formě námitky (§ 159). Nově je v daňovém řádu vymezen nový prostředek, jímž je stížnost, mající původ ve správním řádu, kdy ZSDP vycházel v daných záležitostech právě ze správního řádu. Stejně jako správní řád, i DŘ omezuje použití stížnosti na situace, kdy není možné využít jiný prostředek (odvolání, námitku, mimořádné opravné prostředky atd.). Projevuje se zde tedy princip

---

<sup>73</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 71/2006-52 ze dne 27. 11. 2007 (s odkazem na rozsudek č.j. 2 Afs 51/2006-58)

<sup>74</sup> § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

subsidiarity stížnosti. Stížnost do sebe implementuje námitku proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole a odlišností od správního řádu je povinnost vyrozumět stěžovatele o výsledku projednání stížnosti (§ 261 odst. 5).

## **4.11 Daňové řízení**

V ZSDP obecná charakteristika chyběla, stejně jako definice pojmu daňové řízení, kdy je nyní určen konkrétně i konec řízení. Účel daňového řízení se shoduje s cílem správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

Ještě než začnu s podrobnější analýzou změn, krátce se zmíním o závazném posouzení. Hospodářská komora již dlouhodobě prosazuje všeobecnou ediční povinnost v plném rozsahu, to znamená, že správce daně by měl povinnost vydat závazné stanovisko na požádání ke všem daňovým problémům. V DŘ je tato povinnost zakomponována (resp. odkazuje na ostatní zákony), avšak ne v plném rozsahu, jak si představovala Hospodářská komora. Závazné posouzení v plném rozsahu zavedli ve skandinávských zemích, avšak účinek byl takový, že daňová správa byla zahlcena žádostmi a tím došlo k saturaci činnosti správců daní, kteří museli rozdělovat čas mezi agendu týkající se žádostí o posouzení a oblast klasické správy daní.

### **4.11.1 Registrační řízení**

Registrační řízení patří mezi specifická řízení, která však nejsou součástí řízení daňového, jak je vymezeno v § 134. Úzká souvislost mezi nimi je však zachována, kdy registrační řízení stíhá užší skupinu subjektů než povinnost daňová. Přesto jsem jej zařadil do kapitoly daňové řízení.

V úvodních ustanoveních k významným změnám nedošlo, především co se týče rezidentů. Nerezidentům, resp. daňovým subjektům se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí (§ 125 odst. 4), DŘ „odlehčil“, kdy prodloužil lhůtu pro registraci v případě, že splní podmínky stanovené zákonem (§ 125 odst. 1 až 3). Nyní lhůta činí 30 dní, je tedy stejná jako u rezidentů. Lhůtu je však možné prodloužit (§ 127 odst. 4).

Plátcí daně vznikla nová povinnost uvádět oprávněnou osobu k jednání za plátcovu pokladnu. Na finančním úřadu, kde je registrován plátec, budou rovněž evidovány všechny jeho pokladny i přesto, že jsou registrovány na různých finančních úřadech. DŘ stanovil lhůtu k vydání rozhodnutí o registraci v délce třiceti dnů (§ 129 odst. 4). V případě zamítavého rozhodnutí je nutno rozhodnutí o registraci odůvodnit;

odůvodněna musí být rovněž všechna rozhodnutí vydaná z moci úřední (§ 129 odst. 5). Kromě zpřesnění textace zákona nebo doplnění určitých požadavků na plátce daně další změny nenastaly.

#### **4.11.2 Nálezací řízení**

Nálezacím řízením se rozumí společné označení vyměřovacího a doměřovacího řízení, významově se jedná o nový pojem, který se nesmí zaměňovat s pojmem v občanském soudním řádu. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení.

Ustanovení § 135 odst. 1 se oproti podobnému ustanovení v ZSDP (§ 40 odst. 1) zásadně odlišuje ve skutečnosti, že se vztahuje i na vyúčtování (viz. § 1 odst. 3). Na rozdíl od ZSDP bude daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti či srážková daň dle daňového řádu daní vyměřovanou (vztahuje se na ní celá část „vyměřovací řízení“).

DŘ zkonkretizoval povinnost podání daňového přiznání (dále jen „DP“), kdy stanovil, že povinnost podat DP nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, se vztahuje na daně, které jsou vyměřovány za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců (§ 136 odst. 1). Skutečnost, že daňovému subjektu nevznikla daňová povinnost k registrované dani (tedy i např. u daně z příjmů), musí daňový subjekt sdělit správci daně (§ 136 odst. 5). Tedy nejen u zdaňovacích období kratších jeden rok a bez ohledu na registraci, což jsou podmínky, nacházející se i v § 40 odst. 4 ZSDP.

Lhůta pro podání hlášení se snížila na 25 dní po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátcí daně povinnost, která je předmětem hlášení (§ 137 odst. 1). Dříve hlášení a daňové přiznání obsahovalo téměř identickou právní úpravu. Změnila se i lhůta pro podání vyúčtování, která v současné době činí 4 měsíce po uplynutí kalendářního roku (§ 137 odst. 2). Zákon umožňuje možnost podání opravného vyúčtování.

Co se týče splatnosti vyměřené daně, resp. rozdílu mezi daní tvrzenou a vyměřenou, náhradní lhůta byla stanovena v délce 15 dní ode dne právní moci platebního výměru (§ 139 odst. 3), úroky běží od původního dne splatnosti.

Nenápadnou, ale velmi významnou změnou mající vliv zejména pro správce daně, je povinnost založit platební výměr do spisu, i když se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem (§ 140 odst. 1). S tím je spojený obrovský nárůst písemností, resp. platebních výměrů zpracovaných územními

finančními úřady. Od roku 2005 do roku 2010 byl roční počet zpracovaných platebních výměrů přibližně stejný (cca 1,5 mil.). Od účinnosti DŘ počet platebních výměrů rapidně vzrostl, a to dokonce o více než 700 %! Jejich celkový počet v roce 2011 byl 10,3 mil.

V daňovém řádu je výslovně uvedeno, že pokud je zahájen postup k odstranění pochybností (§ 89), musí správce daně daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem. Dle ZSDP tato skutečnost vyplývá z judikatury správních soudů. Totožně by mělo být postupováno i v případě zahájení daňové kontroly „před vyměřením“.

K § 140 odst. 4 je nutno poznamenat, že platební výměr vydaný na základě rozhodnutí o závazném posouzení je nutné doručit, i kdyby se vyměřovaná daň neodchylovala od daně tvrzené daňovým subjektem (přestože se dle § 140 odst. 1) výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem nemusí, pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené). Důvodem tohoto postupu je skutečnost, že dle výše uvedeného ustanovení se lze proti platebnímu výměru vydanému na základě rozhodnutí o závazném posouzení odvolat a daňový subjekt musí být s tímto platebním výměrem seznámen, aby mohl svého práva na odvolání využít. K této problematice se vyjádřil i Ústavní soud<sup>75</sup>.

Následné hlášení můžeme vymezit jako období opravného a dodatečného daňového přiznání (§ 142). Pokud zjistí, že povinnost v hlášení má být vyšší a je s tímto typem hlášení spojena úhrada, je plátcе daně současně povinen v následném hlášení uvedený rozdíl uhradit.<sup>76</sup> V ZSDP není specifikace následného hlášení, zmínka je pouze v § 40b odst. 7 a § 43 odst. 1 a 2 ZSDP.

DŘ obsahuje výslovně ustanovení týkající se doměření daně ex offo, ale to pouze na základě provedené daňové kontroly. Jinak musí postupovat dle § 145 odst. 2. Odvolání proti platebnímu výměru po daňové kontrole možné je, ale nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5). Jelikož je posunut den splatnosti u daně stanovené nad rámec tvrzení, neboť lhůta je počítána až ode dne právní moci, nikoli ode dne doručení platebního výměru, tak de facto odvolání odkladný účinek má. Zde je přínos pro poplatníka, ale pro finanční úřad vzniká riziko při pozdějším výběru nedoplatku,

---

<sup>75</sup> Nález Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 3244/09, 10.3.2011

<sup>76</sup> LICHNOVSKÝ,O.;ONDRÝSEK,R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 314

protože se může stát, že nebude co vybrat. Důsledkem toho může být častější použití institutu zástavního práva nebo zajištění ze strany správce daně.

Samozřejmě při podání daňového tvrzení může dojít k vadám v jeho obsahu nebo daňový subjekt daňové tvrzení ani nepodá. V tom případě se použije ustanovení o postupu při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Předchozí zákon přiznával správci daně oprávnění předpokládat, že při nepodání přiznání či hlášení, je vlastně podáno, ale daň je vyměřena v nulové výši (§ 44 odst. 1 ZSDP). S tzv. „mrtvými dušemi“ byli a stále nastávají komplikace v tomto ohledu. V současné době se v daňovém řízení uplatňuje postup v podobě podání výzvy daňovému subjektu, aby podal daňové přiznání a hlášení, a pokud nereaguje, správce daně určí výši daně podle pomůcek (ty musí být sepsány ve spise), čímž dochází ke zvyšování nákladů správce daně.

V rozhodnutí o stanovení daně, pokud se stanovená daň od tvrzené daně odchyluje, musí být odůvodněn rozdíl mezi autoritativní rozhodnutím správce daně a tím, co tvrdí daňový subjekt. Obdobně u stanovení daně ex offo (§ 147 odst. 2 a 3).

Významnou částí nejen nalézacího řízení, ale celého daňového řízení, je lhůta pro stanovení daně, kde oproti ZSDP došlo k výrazné obměně. Výklad obdobného ustanovení předešlé právní úpravy (§ 47 ZSDP) prošel mnoha etapami způsobené judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

První změnou ve lhůtě pro stanovení daně je počátek běhu lhůty. Počátek se vztahuje na den, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo dnem, v němž se daň stala splatnou, aniž zde byla povinnost podat řádné daňové tvrzení (§ 148 odst. 1). Počátek lhůty je tak odvozen od okamžiku, kdy lze daň poprvé stanovit a byla tedy opuštěna koncepce „zaokrouhlování“ počátečního data na začátek kalendářního roku. Lhůta je hmotněprávní, proto je třeba varovat před ustanovením upravující počítání času dle § 33, protože procesněprávní ustanovení nelze automaticky aplikovat na lhůtu hmotněprávní.<sup>77</sup>

Nově jsou taxativním výčtem stanoveny úkony správce daně nebo daňového subjektu, které mají za následek prodloužení tříleté lhůty. Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok v případě, že dojde v průběhu posledního roku (tzn. třetího roku lhůty stanovené dle § 148 odst. 1) k úkonu uvedenému pod písmeny a) až e). Lhůta

---

<sup>77</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 324



však nemůže být prodlužována do nekonečna, zákon stanovil maximum na 10 let od počátku běhu lhůty a zároveň výslovně určil počátek jejího běhu. (§ 148 odst. 6).

Přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně je ve svém důsledku citelnějším zásahem do práv daňového subjektu, než jak je tomu u prodloužení, proto zákon přistupuje k přerušení mnohem restriktivněji.<sup>78</sup> DŘ nově stanoví, že tříletá lhůta neběží až od konce kalendářního roku, ale běží ode dne, kdy byl úkon učiněn, tj. dnem zahájení daňové kontroly (též marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly), podáním řádného daňového tvrzení nebo oznámením výzvy k podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 3).

Stavení lhůt dříve vycházelo ze soudního řádu správního a úprava v ZSDP chyběla. Zákonodárce to vzal v úvahu, vypracoval ustanovení ohledně stavení a stanovil případy, kdy lhůta neběží (§ 148 odst. 4). Zaměříme se na jednotlivé důvody stavení v § 148:

*a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.*

- V ZSDP neběžely lhůty jen v případech, kdy řízení je vedeno před krajským nebo Nejvyšším správním soudem, nově i před Ústavním soudem.

*b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.*

- Např. ve věci dědictví, musí být naplněn znak nezbytnosti pro stanovení daně, tedy situace, kdy posouzení dané otázky je rozhodné pro správné stanovení daně.

*c) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav*

- Reakce na situaci, kdy lze nově navrátit i běh odvolací lhůty (§37).

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

- Od původní fikce doručení až do nového okamžiku doručení.

---

<sup>78</sup>LICHNOVSKÝ,O.;ONDRÝSEK,R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 327

Speciální případ pro lhůty pro stanovení daně v odstavcích 4 a 5 § 148. DŘ v návaznosti na trestní zákoník a na spáchání daňových trestných činů upravuje možnost stanovení daně.

### 4.11.3 Placení daní

#### 4.11.3.1 Obecné vymezení placení daně

DŘ do sebe implementoval klíčová pravidla obsažená ve vyhlášce č. 25/1994 Sb. o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům. Úvodem jen zkráceně vymezím předmět evidence daní, jímž je zaznamenání vzniku, stanovení, splnění, popřípadě jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplatků a případných převodů.

Do vlastní evidence daní nepřináší DŘ oproti úpravě v ZSDP zásadní změny, naopak je legalizován dřívější postup. DŘ nabízí novou úpravu evidence plateb spojených s upozorněním na nedoplatky dle § 153 odst. 3 správcem daně. Je tak zaveden nový typ depozitního účtu.

Co se týče pořadí úhrady daně, tak nový uhrazovací postup spočívá na těchto principech:

- *priorita úhrady daně před jejím příslušenstvím a staršího nedoplatku před mladším* – toto ustanovení přináší právní jistotu pro daňový subjekt, ale pro finanční úřad je to náročné na vedení a správu daně v momentě, kdy platbu daňový subjekt směřuje nesprávně. Náročnost však není tak vysoká, protože územní finanční orgány využívají automatický daňový informační systém (ADIS), který veškeré nesprávně směřované platby buď automaticky přesměrovává, nebo definuje postup pro správné umístění platby.
- *vymoženou částku lze použít pouze na vymáhané nedoplatky*
- *nezávislé posouzení úhrady hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou*

Zákon obsahuje výslovnou úpravu pojmu nedoplatek, což v ZSDP chybělo. Pod tímto pojmem se tedy rozumí:

- *částka daně, která není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně*
- *nehrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti*

- *nehrazená částka zajištěné daně*

A neméně důležitou změnou je i nahrazení institutu formalizované výzvy institutem neformalizovaného vyrozumění (§ 153 odst. 3), jímž se upozorňuje na nedoplatek a případné následky spojené s neuhrazením nedoplatku. Zákon však pouze umožňuje možnost upozornit daňový subjekt správcem daně na nedoplatek, nestanovuje, že je to jeho povinnost, jde tedy o fakultativní postup, nikoliv obligatorní. Vyrozumění nemá předepsanou žádnou konkrétní formu, obsahuje jen obecnou formulaci, že se musí jednat o vhodný způsob. Může se jednat o vyrozumění SMS, internetem, telefonem, záleží pouze na správci daně, jaký způsob zvolí a jestli bude doručovat upozornění do vlastních rukou či nikoliv.

DŘ explicitně deklaruje i zánik nedoplatku (§ 153 odst. 4), jímž se rozumí výmaz z evidence. Koncipována je nově jako prekluzivní a správci daně tak následně vzniká povinnost provést záznam na osobním daňovém účtu. Lhůta je stanovena dle § 160.

Další explicitní definicí důležitého institutu obsaženého v DŘ, je vymezení přeplatku. DŘ se snaží výstižněji definovat pojem přeplatek: „ *Přeplatek je částka, 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) Jedná se tedy o kladné saldo osobního daňového účtu.

Od přeplatku je nutno odlišovat vratitelný přeplatek, který prošel tzv. testem vratitelnosti. Testem vratitelnosti se rozumí procesní postup ohledně vrácení, lépe řečeno započtení přeplatku. Zde DŘ oproti předchozímu zákonu postupuje odlišně, kdy správce daně vzniklý přeplatek převede na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu pouze v případě, že nelze reálně očekávat, že do 10 dnů vznikne předpis na osobním účtu, na kterém přeplatek vznikl (§ 154 odst. 2). Při převodu přeplatku na úhradu nedoplatků na více osobních daňových účtech je zachován princip úhrady nedoplatku s nejstarším datem splatnosti, což znamená, že jsou postupně uhrazovány nedoplatky na všech osobních daňových účtech současně s tím, že prioritně jsou hrazeny náklady řízení. Daňový subjekt má taktéž možnost požádat správce daně o použití vratitelného přeplatku na úhradu nedoplatku u jiného správce daně.

Relevantní otázkou je taktéž, jak velký přeplatek správce daně bude vracet, zda-li všechno nebo jestli zákonodárce stanovil limit. Dle ZSDP byl limit 50 Kč, kdy pokud

výše přeplatku byla nižší, správce daně přeplatek nevracel (§ 64 odst. 4 ZSDP). Nyní se ve správě daní operuje s částkou 100 Kč, avšak tato limitní částka je posuzována individuálně ke každému osobnímu daňovému účtu (§ 155 odst. 3). Správci daně je dáno uvážení, kdy může vrátit i nižší přeplatek, ale v souladu se zásadou hospodárnosti musí posuzovat, zda-li je nákladnější správa tak nízké částky nebo je výhodnější zaslání přeplatku daňovému subjektu.

Významným instrumentem, který také doznal jistých změn, je posečkání. Jedná se o prostředek, na který nemá daňový subjekt právní nárok, který umožňuje odsunutí celé nebo postupné úhrady daně, aniž by se tak vystavoval riziku exekuce svého majetku. Je třeba mít na paměti, že se nejedná o posunutí splatnosti daně, posečkaná daň nepřestává být nedoplatkem, je však nutno zohlednit posečkání v potvrzení o stavu osobního daňového účtu. Posečkání do sebe zčásti implementuje zaniklý institut prominutí daňového nedoplatku (§ 65 ZSDP) a dále institut prominutí příslušenství daně (§ 55a ZSDP).

ZSDP taxativně stanovoval důvody pro prominutí daňového nedoplatku a tyto důvody byly inkorporovány v téměř identickém znění do DŘ, ale přesto trochu odlišná textace může mít v praxi následky (§ 156 odst. 1). Důvody, které byly převzaty z institutu prominutí daňového nedoplatku:

- *neprodlená úhrada by znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu*
- *ohrožení výživy daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných*
- *neprodlená úhrada by vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období*

V souvislosti s výše uvedenou implementací správce daně rozhoduje o implementaci na žádost nebo z moci úřední. Problematickou pasáží se jeví znění daného ustanovení (§ 156 odst. 1): „*Na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání...*“ Slovo „*může*“ se jeví jako možnost správce daně rozhodnout podle svého správního uvážení, ale to není vždy pravdivé, protože v některých situacích, jako v případě rozložení úhrady daně na splátky, je třeba jej interpretovat jako povinnost, to znamená, že správce daně musí vyhovět při splnění

zákonných podmínek, jak judikoval Nejvyšší správní soud<sup>79</sup> Správce daně má od účinnosti DŘ určenou zákonnou lhůtu pro rozhodnutí o žádosti o posečkání, která činí 30 dní ode dne podání žádosti (§ 156 odst. 2). Lhůta byla dříve tříměsíční, avšak ZSDP jí neupravoval, stanovena byla pokynem Ministerstva financí.

Novinkou je možnost povolit posečkání i zpětně, nejdříve ode dne splatnosti, a přináší to sebou nutnost provést změny v evidenci daní z hlediska jejího příslušenství (změna úroku z prodlení na úrok z posečkání).<sup>80</sup> Možnost zpětných účinků rozhodnutí o posečkání byla v praxi dosud nejednotně aplikována, protože ZSDP tuto situaci explicitně neupravoval.

Při nedodržení podmínek vydá správce daně deklaratorní rozhodnutí, kterým sdělí daňovému subjektu, že z důvodu nedodržení podmínek stanovených v rozhodnutí o posečkání toto rozhodnutí pozbývá dnem jejich nedodržení účinnosti; v uvedeném případě je počítán úrok z posečkání od prvního dne posečkání do dne předchozího dni porušení podmínek, a ode dne porušení do dne úhrady je počítán úrok z prodlení (§ 157 odst. 5). V zásadě posečkání neobsahuje další rozdíly, pouze v částce úroku z posečkání, která se již nepředepisuje a ve splatnosti úroku z posečkané částky (§ 157 odst. 3).

Jak je důležitá lhůta při stanovení daně, je významná lhůta pro placení daně, kterou DŘ koncipuje jako lhůtu prekluzivní, kdy jejím uplynutím zanikne možnost správce daně nedoplatek vybrat, zajistit nebo vymáhat. Je zde zřetelná i vazba na § 153 odst. 4. ZSDP koncipoval tuto lhůtu jako promlčecí (§ 70 odst. 1 ZSDP), což však nedávalo příliš smysl, protože promlčení je soukromoprávní instrument, neboť nejde o promlčení subjektivního práva domáhat se pohledávky u nezávislého orgánu, ale o promlčení pravomoci vybrat a vymáhat daň. ZSDP obsahoval nejen tu šestiletou promlčecí lhůtu, ale i prekluzivní v délce dvaceti let.

Základním atributem pro lhůtu pro placení daně je určení jejího počátku, který DŘ jednoznačně vymezuje. Podobně jako u lhůty pro stanovení daně, i zde zákonodárce opustil pojetí tzv. zaokrouhlování počátku běhu lhůty na začátek následujícího roku po rozhodné skutečnosti. Počátek se datuje u daní vyměřovaných k okamžiku splatnosti a u daní doměřovaných k okamžiku náhradní splatnosti.

---

<sup>79</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. dubna 2011, sp. zn. 2 Afs 88/2011

<sup>80</sup> LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 352

DŘ taxativně vymezuje úkony přerušující lhůtu pro placení daně, nově jsou vymezeny případy, kdy se lhůta pro placení daně staví. Úkony, které přerušují lhůty, jsou (§ 160 odst. 3):

- *Zahájení exekučního řízení* – nejen dle DŘ, ale i dle OSŘ nebo EŘ.
- *Zřízení zástavního práva* – to v ZSDP nebylo.
- *Oznámení rozhodnutí o posečkání* – také v ZSDP nebylo.

A případy, kdy se lhůta staví, lépe řečeno lhůta neběží (§ 160 odst. 4):

- *Vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem* – v předchozím zákoně již bylo (§ 70 odst. 3 ZSDP).
- *Přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby* – § 70 odst. ZSDP.
- *Daňové exekuce srážkami ze mzdy* – tím je zohledněna skutečnost, že proces srážek může být realizován v delším časovém horizontu, především z důvodu základní částky mzdy, která nesmí být přesáhnutá.
- *Dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání* – nebylo v ZSDP.

#### **4.11.3.2 Vybírání a zajištění daní**

V rámci vybírání daní je základním institutem platba daně, nebo ekvivalentně úhrada daně, čímž se rozumí specifický úkon vůči správci daně, který není podáním, a který musí směřovat vůči příslušnému správci daně. Zákon taxativním výčtem vyjmenovává způsoby, kterými je možné platbu provést. Jednotlivé způsoby zůstaly zachovány, přibyl však nový, kterým je platba šekem. Nakládání šekem upravuje zvláštní zákon, kdy při předkládání a placení je tudíž nutno postupovat právě podle tohoto zákona.<sup>81</sup> Za den úhrady bude považován den přijetí šeku správcem daně a daň bude uhrazena ve výši, v jaké přijdou na účet správce daně dle § 163 odst. 2. To znamená, že prakticky připadá v úvahu pouze u částek v zahraniční měně. Platba šekem se v daňovém řízení neobjevuje téměř vůbec, zatím jedinou zkušeností je platba šekem se v daňovém řízení neobjevuje téměř vůbec, zatím jedinou zkušeností je platba britské společnosti, resp. jejího statutárního orgánu (fyzické osoby), ale jedná se o výjimku, protože platba šekem je zastaralý způsob, který se postupně nahrazuje platebními kartami.

---

<sup>81</sup>§ 28 - 36 zákona č. 190/1950 Sb., zákon směnečný a šekový, ve znění pozdějších předpisů

Dnem platby daně se rozumí den připsání na účet správce daně (§ 166 odst. 1 písm a), to je podobná právní úprava jako v ZSDP, ale rozdíl se však objevuje, kdy dříve dnem úhrady daně byl den připsání platby na účet poskytovatele platebních služeb správce daně (§ 61 odst. 1 písm a)). To odpovídá principu, že příjemce platby neodpovídá za prodlení způsobené převodem peněz. Praktický důsledek to pravděpodobně žádný nemá, jedná se jen o kvalitnější lingvistické vyjádření v souladu se zákonem č. 124/2002 Sb., o platebním styku.

V současné nelehké ekonomické situaci se může stát, že daňový subjekt nebude chtít zaplatit daň, popřípadě může k tomu dojít v budoucnu. Tím by státní rozpočet přicházel o příjmy z daní. Instrumentem, který DŘ poskytuje správci daně k zamezení této situace, je zajištění daně, resp. zajišťovací příkaz. K jeho použití zákon stanovuje alternativním způsobem podmínky, které musí být splněny (§ 167 odst. 1). Zde se legislativa nijak zásadně nezměnila.

Podstatou zajišťovacího příkazu je příkaz daňovému subjektu, aby složil částku, která je v příkazu specifikována, na účet správce daně v určité lhůtě, která je stanovena na tři dny. DŘ nově upravuje možnost stanovit okamžitou vykonatelnost zajišťovacího příkazu, pokud hrozí nebezpečí z prodlení. Vykonatelnost nastává ihned po oznámení příkazu daňovému subjektu (§ 167 odst. 3).<sup>82</sup> Možnost stanovení okamžité vykonatelnosti se používá pracovníky územních finančních orgánů velmi často, aby si daňové subjekty nemohly převést a ukrýt své finanční prostředky.

ZSDP explicitně upravoval možnost podání odvolání proti zajišťovacímu příkazu (§ 71 odst. 3). Nynější litera zákona ohledně odvolání vychází z obecné úpravy tohoto opravného prostředku (§ 109), včetně ustanovení o nepřiznání odkladného účinku. Speciálně jsou zde řešeny procesní následky situace, kdy není vydáno rozhodnutí o odvolání do třiceti dnů. Poté následuje neúčinnost zajišťovacího příkazu (§ 168 odst. 1), ZSDP se však přímo zmiňoval o pozbytí platnosti příkazu. To je vlastně shodná právní úprava se ZSDP, ale systematicky jinak řešená. Použití obnovy řízení zde zákon nepřipouští (§ 168 odst. 2).

Zákon dále výslovně upravuje situace, kterým v průběhu existence zajišťovacího příkazu může dojít (změna, zánik zajišťovacího příkazu, zřízení zástavního práva navazující na příkaz, až po exekuci, kdy titulem bude právě

---

<sup>82</sup>LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 352

zajišťovací příkaz), a které ZSDP přímo neupravoval, avšak tento postup se s určitými odlišnostmi užíval i před účinností DŘ.

Zmíním přechod ze zajišťovací exekuce do exekuce uhrazovací, jelikož jde o novou úpravu, která dle zásady rychlosti hospodárnosti a procesní ekonomie umožňuje, aby již započaté úkony při vymáhání (zajišťovací exekuci) nebylo nutno provádět opakovaně za situace, kdy dojde k náhradě zajišťovacího příkazu novým vykonatelným rozhodnutím o stanovení daně. Toto rozhodnutí by mělo být vydáno vždy, pokud při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu (při zajišťovací exekuci) nebyla zajištěná částka daně uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu (§ 169). DŘ tedy zachovává kontinuitu exekučních titulů, nedochází ke ztrátě pořadí. Zajišťovací příkaz byl v předchozí právní úpravě podřazen pod vykonatelná rozhodnutí (§ 73 odst. 4 písm. c) ZSDP), DŘ jej zařazuje vzhledem k charakteru příkazu do role samostatného zajišťovacího exekučního titulu.

Jedním z prostředků zajištění daní je zástavní právo, které vychází z úpravy občanského zákoníku. Zásadní rozdíly DŘ neobsahuje, ale například z hlediska aplikace zásad vstřícnosti a spolupráce správce daně o zániku zástavního práva z důvodu stanovených občanským zákoníkem by měl vydávat neformální potvrzení o zániku zástavního práva (SMS, telefonem atd.), což platilo již dříve, nicméně v současné době vyplývá povinnost pro správce daně vyrozumívát automaticky bez žádosti (§ 170 odst. 5).

Dalším ze zajišťovacích nástrojů je zákonné ručení, které je odlišné od ručení dle § 173. Obecná právní konstrukce ručení zůstává nedotčena, významným ustanovením je § 171 odst. 2, který vyřešil rozpor zákonné úpravy s judikaturou, kdy stanovil, že pokud zanikl daňový subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena. ZSDP tuto úpravu neobsahoval, územní finanční orgány postupovaly v rámci platné metodiky. Možnost podání odvolání ručitelem zůstává nedotčena, DŘ ale nevymezuje důvody pro podání odvolání, z čehož plyne, že možnosti ručitele jsou shodné s daňovým subjektem pro odvolání.

Ručiteli zákon poskytuje jistou výhodu oproti daňovému subjektu, protože v případě prodlení, ručiteli nenabíhá další úrok z prodlení, je motivován pouze hrozbou daňové exekuce a náklady s tím spojenými (§ 172 odst. 4).

Jak jsem již uvedl výše, je nutno rozlišovat zákonné ručení a ručení na základě písemného prohlášení, jenž je novým institutem správy daní (§ 173). Správce daně dle



DŘ nemá povinnost přijmout prohlášení ručitele (podpisy musí být úředně ověřené), je pouze na jeho zvážení, zda tak učiní či nikoliv (§ 173 odst. 1). Identická situace je i u bankovní záruky (§ 173 odst. 2). Při úhradě se postupuje podobně jako u zákonného ručení, kdy ručitel (banka) má práva a povinnosti obdobné se zákonným ručitelem, a postupuje se subsidiárně dle obchodního, resp. občanského zákoníku.

#### 4.11.3.3 Vymáhání daní

Pokud daňový subjekt neuhradí svoji daňovou povinnost, popřípadě je předán nedoplatek v rámci dělené správy k vymožení, následuje postup vymáhání daní, lépe řečeno nedoplatků. Pojem vymáhání daní je širší pojem než daňová exekuce, resp. exekuční řízení.<sup>83</sup> Rozšířily se způsoby vymožení daňové pohledávky (§ 73 odst. 3 ZSDP) a za vymáhání DŘ považuje (§ 175 odst. 1):

- *daňovou exekuci*
- *vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora*
- *uplatnění pohledávky v insolvenčním řízení*
- *přihlášení nedoplatku do veřejné dražby*

Zákon zároveň explicitně dává důraz na zásadu přiměřenosti (§ 175 odst. 2), obsaženou již v základních zásadách správy daní (§ 5 odst. 3). V praxi se tato zásada uplatňuje zejména u případů předávání drobných částek k vymáhání soudním exekutorům, což je negativním společenským mediálním fenoménem posledních měsíců.

Jak jsem již uvedl výše, daňová exekuce je užším pojmem než vymáhání daní. Co se však týče porovnání daňové exekuce se ZSDP, tak DŘ obsahuje velmi rozsáhlou podrobnou úpravu daňových exekucí, čímž se snížil rozsah přímého použití občanského soudního řádu, který je nadále subsidiárním zákonem vůči DŘ.<sup>84</sup> Se subsidiárním použitím občanského soudního řádu se tedy nadále počítá, a to jak za situace, kdy vrchnostenská oprávnění správce daně upravena nejsou (např. postup u poddlužníků), tak i za situace, kdy je správce daně účastníkem “civilního“ řízení. DŘ stanovuje důležitou tezi, resp. závazné pravidlo (§ 177 odst. 2): „*Pravomoci správce*

---

<sup>83</sup>LICHNOVSKÝ,O.;ONDRÝSEK,R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 377

<sup>84</sup>KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A.: *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: 1. VOX a.s., 2011, str. 55

*daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně tento zákon.*“ Nelze však vykládat toto ustanovení absolutně, důvodem je především snaha o eliminaci nutnosti dosazovat správce daně do role soudu. Cílem úpravy bylo především nahradit praxi, kdy velice kusá úprava daňové exekuce v ZSDP nutila správce daně k vlastním metodickým výkladům k aplikaci občanského soudního řádu v daňovém řízení.<sup>85</sup>

Daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení (§ 178 odst. 1) a DŘ tím vlastně formalizuje podmínky pro zahájení výkonu rozhodnutí, přičemž je důležité mít stále na paměti, že správce daně nemá povinnosti informovat daňový subjekt o nedoplatku (§ 153 odst. 3).

Nástrojem k daňové exekuci je vyloučení majetku z daňové exekuce (§ 179), který je novým institutem v procesním daňovém předpisu, ZSDP jej neupravoval, protože využíval plně právní úpravy tohoto institutu z občanského soudního řádu. Jedná se tedy o pojem obdobný excindační žalobě. Řízení o vyloučení majetku je zahájeno ex offo nebo na žádost, o které správce daně musí rozhodnout v pořádkové lhůtě 30 dní. Další postup je obdobný s občanským soudním řádem.

Dalším prostředkem v daňové exekuci je prohlášení o majetku (§ 180), obsažené v ZSDP pouze v obecné rovině jako soupis majetku (§ 72 odst. 4 ZSDP). Znovu se jedná o obdobný instrument nacházející se v úpravě občanského soudního řádu, avšak odlišnost se přesto objevuje, protože DŘ nevyžaduje explicitně jednání, postačuje například korespondenční forma, ale není vyloučeno předvolání či předvedení daňového subjektu.

DŘ vymezuje odklad a zastavení daňové exekuce, tedy dalších z nástrojů daňové exekuce. Obdobné ustanovení ohledně odložení výkonu rozhodnutí obsahovala i předchozí právní úprava (§ 73 odst. 8 ZSDP), nebylo však úplně jasné, zda lze použít subsidiárně občanský soudní řád, praxe se s tím jednotně nevypořádala. DŘ tento spor vyřešil v ustanovení § 177 odst. 1. Zákon demonstrativním výčtem vyjmenovává důvody pro zastavení a odklad výkonu rozhodnutí (§ 181 odst. 3 a 4). Obecně zákon povoluje podání opravného prostředku, přesto některá rozhodnutí (o odložení exekuce, o pokračování v odložené daňové exekuci, o zastavení daňové exekuci) jsou vyňata z režimu opravných prostředků (§ 181 odst. 4).

---

<sup>85</sup>LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 396

Posledním obecným nástrojem v oblasti daňové exekuce jsou exekuční náklady. Dříve platné ustanovení týkající se exekučních nákladů (§ 73a ZSDP) byly základem pro obdobné ustanovení v DŘ, nyní však je dikce zákona podrobnější a rozsáhlejší v návaznosti na celkovou samostatnou úpravu daňových exekucí id účinnosti DŘ.

Obsahem úpravy exekučních nákladů je jejich nová konstrukce, resp. terminologická změna, kdy zahrnují náklady za nařízení daňové exekuce (nahradily náklady za zabavení), náklady za výkon prodeje a hotové výdaje vzniklé při provádění exekuce. Náklady se uspokojují přednostně, hotové výdaje první v pořadí (lex specialis k § 152). Výše nákladů bude nyní limitována nejen dolní hranicí, která se změnila z 200 Kč na 500 Kč, ale i hranicí horní, která činí 500.000 Kč. Horní limit exekučních nákladů nemá širší praktický dopad, při exekucích stejně nevznikaly pravidelně tak vysoké náklady a je správné, že byl stanoven horní limit, protože reálné náklady územních finančních orgánů při realizaci exekucí stejně nikdy nepřesáhli tak vysokou částku, aby to ospravedlňovalo způsob výpočtu dle ZSDP.

Při neoprávněném vymáhání nedoplatku předaného v rámci dělené správy přenáší DŘ povinnost k úhradě všech vzniklých sankcí orgánu veřejné moci, který neoprávněnost vymáhání zapříčinil, tedy orgán veřejné moci, který vydal nezákonné rozhodnutí, jenž bylo použito jako exekuční titul, nese za tuto nezákonnost odpovědnost i z hlediska vymáhání, které provedl správce daně (§ 184 odst. 5).

V neposlední řadě má správa daní vliv i na společné jmění manželů (dále jen „SJM“) nebo přeplatek z daňové exekuce. SJM přináší v praxi pro manžele velké komplikace z důvodu nedostatečné právní úpravy napříč celým právní řádem a je tedy obsahem velkého množství judikatury. ZSDP neupravoval záležitost SJM v případě daňové exekuce, proto § 185 odst. 1 je užitečným pro účastníky daňové exekuce, protože přiznává manželovi dlužníka stejná procesní práva jako samotnému dlužníkovi, např. v oblasti doručování nebo možnosti podání odvolání, týká-li se daňová exekuce majetku spadající do SJM. Avšak i v případě, že daňovou exekucí byl postižen majetek patřící do společného jmění manželů, vratitelný přeplatek vrátí správce daně pouze dlužníkovi. Dále zákon presumuje, že majetek spadá do SJM.

DŘ obsahuje také speciální úpravu pro nakládání s přeplatkem vzniklých v rámci daňové exekuce, kde se neuplatní test vratitelnosti, jelikož vratitelným se stává přeplatek vždy, jakmile peněžní prostředky převyšují částku vymáhaných nedoplatků (§ 185 odst. 2). Jednotlivé způsoby daňové exekuce a změny nebudou popisovat,

protože se jedná o velmi rozsáhlou materii, která by měla být předmětem samostatné akademické práce.

#### **4.12 Právní nástupnictví a insolvence**

S ukončením činnosti daňového subjektu, ať už z jakýchkoliv důvodů (smrt, na žádost, insolvenční řízení atd.), jsou spojeny určité úkony daňového subjektu, především v oblasti jeho povinností.

DŘ vyžaduje (stejně jako ZSDP) souhlas správce daně s úmyslem daňového subjektu podat žádost o výmaz z obchodního rejstříku, dle ZSDP se souhlas vyžadoval i u zápisu přeměny obchodní společnosti a družstva (§ 35 odst. 2 ZSDP). Povinnost se nově výslovně týká jen právnických osob zanikajících bez právního nástupce, a to nejen podnikatelů, ale i nepodnikatelů. DŘ zmiňuje kromě výmazu z obchodního rejstříku i výmaz z „obdobného veřejného registru“, kdy se vlastně může jednat o nepřímou novelu zákona o sdružování občanů, protože občanská sdružení vznikají zápisem do registru občanských sdružení, které vede Ministerstvo vnitra.<sup>86</sup> Legislativa zároveň zkrátila lhůtu pro vznik fikce vyhovění žádosti na dva měsíce z dřívější tříměsíční.

Daňová povinnost je smluvně nepřenositelná, kdy dohody mezi daňovými subjekty jsou vůči správci daně neúčinné (§ 241). Výjimku tvoří např. obchodní zákoník v § 477 nebo dobrovolné zajištění daně daňovým subjektem osobou odlišnou dle pravidel daňového řádu (zástavní právo k majetku jiné osoby nebo dobrovolné ručení).

S přijetím daňového řádu doznala i oblast povinností správce daně změn a jednou z nich je nová povinnost správce daně oznamovat skutečnost, že daňový subjekt (fyzická nebo právnická osoba) nevykonává činnost po dobu delší než tři roky živnostenskému nebo jinému orgánu veřejné moci (§ 238 odst. 4). Podobný postup se uplatní u obchodního rejstříku. V oblasti povinností správce daně nedošlo jen k jejich rozšíření, ale též k restrikci povinností, kdy oproti ZSDP odpadla povinnost sdělovat rozhodnutí o žádosti ukončení činnosti soudu, který vede obchodní rejstřík nebo živnostenskému úřadu (§ 35 odst. 6 ZSDP).

---

<sup>86</sup>LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.BECK., 2011, 2.vydání, str. 549

Přechod daňových povinností doznal taktéž podrobnější právní úpravy, protože do účinnosti DŘ se vycházelo z „kusé“ právní úpravy ZSDP a zejména ze soudních rozhodnutí. Právní terminologie se zpřesnila (viz definice přechodu daňové povinnosti v § 239 odst. 1, daňové povinnosti v dědictví v § 239 odst. 4 až 7).

Problematické pro zjištění a stanovení daně mohou být přeměny obchodních společností a družstev, ZSDP vlastně nevymezoval pravidla daňové povinnosti u vícečetných nástupnictví. DŘ se pokusil vypořádat s tímto problémem a v případě „rozdělení“ určil, že správce daně stanoví výši daňové povinnosti jednotlivým právní nástupcům, pokud nebude zřejmé, v jaké výši přešly daňové povinnosti na nástupce, a zároveň technickou novelou daňového řádu byla stanovena odpovědnost ve formě ručení za splnění povinností v oblasti odvedení daní právními nástupci (§ 240 odst. 2).

Právní odvětví insolvenčního práva má významný dopad pro správu daní, obzvláště v současné době, kdy počet insolvenčních řízení neustále roste. Základem pro právní úpravu daňových povinností v režimu insolvenčního řízení je skutečnost, že daňový řád je *lex specialis* k insolvenčnímu zákonu (dále jen „InsZ“)<sup>87</sup> v oblasti daňových pohledávek, čímž se reagovalo na nález Ústavního soudu.<sup>88</sup> Z hlediska praktického nelze zatím příliš hodnotit dopad insolvenčního řádu na správu daní, protože často některé reorganizace či konkursy ještě nebyly ukončeny. Dle získaných informací však výnos pro správce daně z insolvenčních řízení nepřesahuje čtyři procenta.

Daňový řád rozděluje daňové pohledávky nově do dvou kategorií (daňové pohledávky za majetkovou podstatou a daňové pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou). První kategorii (za majetkovou podstatou) DŘ definuje pozitivním vymezením jako pohledávky, které vzniknou v průběhu insolvenčního řízení (pozor na § 170 InsZ). Změna oproti ZSDP nastala u daňových pohledávek za majetkovou podstatou, které mohou vznikat až do ukončení insolvenčního řízení (§ 242 odst. 1), nikoliv jen do vydání rozhodnutí, které má za následek se skončení insolvenčního řízení (§ 40a odst. 2 ZSDP).

ZSDP neumožňoval provést daňovou exekuci, přestože InsZ za splnění podmínek tuto možnost stanovil. Nyní platný právní předpis explicitně dovoluje vést daňové řízení s modifikacemi v oblasti daňové exekuce (§ 243 odst. 1). DŘ *ex lege*

---

<sup>87</sup> Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

<sup>88</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 28.7.2005, sp. zn. III. ÚS 648/04

zastavuje ukončením přezkumného jednání nalézací řízení pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou (§ 242 odst. 2), ZSDP řízení pouze přerušoval. Doměřenou daň přihlásit lze, avšak bez penále (§ 251).

Nově dochází k zpřesnění pravidla pro neuplatnění úroku z prodlení u daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, a to jednoznačně ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Ze znění § 243 odst. 3 vyplývá také další podstatná skutečnost, že neuplatnění sankce časového charakteru, kterou je dle DŘ úrok z prodlení, je ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku již trvalé. To znamená, že na rozdíl od stávající právní úpravy (ZSDP), trvá i po ukončení insolvenčního řízení. Za časovou sankci lze rovněž považovat např. penále podle § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, u něhož se bude postupovat stejně jako v případě úroku z prodlení.

Dalším důsledkem vydání rozhodnutí o úpadku daňového subjektu je skutečnost, že případné rozhodnutí o posečkání pozbývá tímto dnem ze zákona účinnost, tj. nedoplatek se přestává úročit úrokem z posečkání a vzhledem k výše uvedenému, úroky z prodlení již nevznikají. U ostatních typů sankcí je zachován standardní postup s tím, že je potřeba respektovat (nejen u vyměrování sankcí) § 243 odst. 2 DŘ, přičemž jejich uplatnitelnost v insolvenčním řízení upravuje pouze InsZ.

S insolvenčním řízením je spojena i povinnost podání daňového tvrzení, a to ve lhůtě 30 dní ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, kterou nelze dle DŘ prodloužit (oproti ZSDP).

#### **4.13 Následky porušení povinností**

Následky porušení povinností při správě daní jsou nově umístěny v ucelené části daňového řádu v části čtvrté. Sankční ustanovení nacházející se v této části můžeme vlastně podřadit pod daňové právo trestní. Rozlišit následky porušení povinností můžeme podle několika kritérií, například podle povahy povinnosti na peněžité a nepeněžité, popřípadě podle toho, kdo je sankcionován (daňový subjekt, správce daně atd.). Ve správním právu se uplatňuje tzv. diskreční pravomoc („správní uvážení“), ale ve správě daní sankční ustanovení ohledně výše sankce tuto pravomoc subjektivního uvážení („diskreci“) neposkytuje, protože výše peněžitého plnění je dána ex lege.

#### 4.13.1 Porušení povinnosti mlčenlivost

Jedná se o zcela nově upravenou skutkovou podstatu protiprávního jednání, která je postižitelná podle přestupkového práva, jehož subjektem může být pouze fyzická osoba (§ 246 odst. 1). Fyzickou osobou může být úřední osoba nebo osoba zúčastněná na správě daní. Proces ukládání se spravuje podle přestupkového zákona<sup>89</sup> se subsidiárním použitím správního řádu, ale vlastní placení a evidování pokuty je podřízeno režimu správy daní v dělené správě procesní.<sup>90</sup> Z hlediska teoretického nejde o výkon správy daní a uložení pokuta není příslušenstvím daně, což již má praktické důsledky (§ 2 odst. 5). Výše pokuty zůstala zachována (§ 246 odst. 2). Dle ZSDP bylo příslušným správcem daně finanční ředitelství (§ 25 odst. 2 ZSDP), nyní je to nejbližší nadřízený správce daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje (§ 246 odst. 3).

ZSDP obsahoval ustanovení týkající se náhrady škody (§ 25 odst. 3 ZSDP), ale vzhledem k tomu, že se v případě porušení povinnosti mlčenlivosti jedná o přestupek, postupuje se ohledně náhrady škody podle § 70 přestupkového zákona s tím, že nárok na náhradu škody lze uplatnit:

- *v řízení o přestupku,*
- *u orgánu policie, pokud nejde o přestupek, ale o trestný čin vymezený v trestním zákoníku<sup>91</sup>*
- *u soudu či jiného příslušného orgánu*

#### 4.13.2 Pořádková pokuta

DŘ upravuje nově institut pořádkové pokuty v ucelené formě, jelikož ZSDP obsahoval ustanovení týkající se pokuty v nedostačujícím rozsahu. Zákon umožňuje uložit pořádkovou pokutu nejen daňovému subjektu, ale i jiné osobě zúčastněné na správě daní (odborný konzultant), za splnění taxativně vymezených podmínek (§ 247 odst. 1 a 2). Důvody pro udělení pokuty dle druhého odstavce § 247 se řídí principem subsidiarity, kdy se uplatní jen v případě, že zákon nespojuje s porušením povinnosti podle uvedeného odstavce jiný právní důsledek. Může jít např. o odepření součinnosti při podávání vysvětlení nebo bezdůvodné odmítnutí výpovědi svědka. Maximální

---

<sup>89</sup>Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

<sup>90</sup>KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A.: *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: 1.VOX a.s., 2011, str. 60

<sup>91</sup> Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

hranice pokuty byla výrazně snížena z dřívějších 2.000.000 Kč na nyníšších 50.000 Kč, správce daně je však povinen šetrně využívat své diskreční pravomoci při stanovení výše pořádkové pokuty v souladu s § 248.

V souvislosti s naplněním a dodržením zásad hospodárnosti a procesní ekonomie může být pokuta vydána jen při jednání. Vydání rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty (§ 247 odst. 3) při jednání spočívá v sepsání protokolu správcem daně, ve kterém budou uvedeny důvody, které vedly k uložení pořádkové pokuty (v praxi to bude vypadat přibližně tak, že úřední osoba píše při „nějakém“ jednání protokol, daňový subjekt ruší pořádek, úřední osoba ho napomene, daňový subjekt opět ruší pořádek, úřední osoba-správce daně uloží daňovému subjektu pořádkovou pokutu, rozhodnutí o uložení pokuty bude dle § 61 součástí tohoto sepisovaného protokolu, bude obsahovat kulaté razítko a bude odůvodněno, a to především ve smyslu § 248 odst. 1).

Byla zkrácena lhůta (prekluzivní) pro uložení pořádkové pokuty na jeden rok, naopak lhůta pro její vybrání se prodloužila na 6 let dle § 160. Když už se zmiňují o lhůtách, zákonodárce stanovil pevnou lhůtu splatnosti pokuty na patnáct dní (§ 248 odst. 3) a správce daně tak nemá možnost v rámci správního uvážení o lhůtě splatnosti pokuty rozhodnout (§ 37 odst. 3 ZSDP). Pořádková pokuta je příjmem veřejného rozpočtu, nikoliv „provozního rozpočtu“ např. finančního úřadu či Generálního finančního ředitelství, ale přímo státního rozpočtu.

#### **4.13.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně**

Tato sankce nahradila zvyšování daně za opožděné tvrzení daně ukládané dle ZSDP a nově se pokuta v souvislosti s pojmem tvrzení daně vztahuje i na vyúčtování. Výše pokuty již není závislá na uvážení správce daně, protože vzniká ex lege, pokud je zpoždění delší než pět pracovních dní (§ 250 odst. 1). Je stanoven nový princip výpočtu sankce včetně jejího horního i dolního limitu. Vzhledem k tomu, že výše pokuty je stanovena přímo v zákoně, správce daně jí daňovému subjektu sděluje samostatným platebním výměrem, dříve byla sankce součástí platebního výměru na daň.

Správce daně je limitován horní (300.000,- Kč) i dolní hranicí (500,- Kč) výše pokuty. Sazba 500,- Kč se uplatní nejen v případě drobných částek, kde procentní výpočet vyjde pod tuto limitní hranici, ale též u tvrzení, na jejichž základě je stanovena daň nulová nebo není stanovena vůbec (hlášení). Dle mého názoru nepovedené



ustanovení, které posunuje penalizaci od několika málo procent až k několika stovkám procent. Pokutu nelze moderovat ani prominout, což může mít za následek tvrdost této sankce v některých konkrétních případech.

#### **4.13.4 Penále**

Tato sankce vzniká obligatorně ex lege při nesplnění povinnosti tvrzení, nejedná se tedy o delikt v platební rovině a není zde prostor pro správní uvážení, výše penále je procentně stanovena (§ 251 odst. 1). DŘ oproti ZSDP zmírňuje penále v případech, kdy daňový subjekt uvede neoprávněně vyšší daňovou ztrátu (§ 251 odst. 1 písm. c) a tato chyba není zhojena ani dodatečně.

Nastává otázka, zda vznikne povinnost uhradit penále, když dojde ke stanovení vyšší daně v přezkumném nebo obnoveném řízení zahájené z moci úřední. DŘ tuto otázku výslovně ve svých ustanoveních neřeší, ale dá se předpokládat, že penále nevzniká.

#### **4.13.5 Úrok z prodlení**

DŘ zmínil explicitně načítání výše úroku z prodlení, protože stanovil, že povinnost uhradit úrok z prodlení vzniká pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti (§ 252 odst. 2). Jedná se vlastně o čtyřdenní odklad (liberaci), ale v prodlení je již od prvního dne. Do účinnosti DŘ v souladu s pokynem Ministerstva financí ČR promíjel správce daně příslušenství v téže lhůtě, v jaké je nyní zákonně stanovená.

#### **4.13.6 Úrok z neoprávněného jednání správce daně**

Podmínkou vzniku úroku je, že rozhodnutí, které bylo vydáno vůči daňovému subjektu v nalézacím řízení, bylo zrušeno pro nezákonnost, nesprávný úřední postup nebo bylo prohlášeno na nicotné (§ 254 odst. 1). O tomto úroku se vydá pouze úřední záznam nebo sdělení, proti kterému se může podat námitka. DŘ nově vymezuje i liberační důvody, kdy nárok na úrok nevzniká (§ 254 odst. 2).

### **4.14 Prominutí daně**

Významnou změnou s přijetím DŘ je redukce hmotněprávních ustanovení, na jejichž základě lze promíjet daň nebo její příslušenství, kdy již nelze dle obecné úpravy

promíjet v individuálních případech. DŘ dává pravomoc ministrovi financí promíjet daň či její příslušenství ex offo při splnění předepsaných podmínek (§ 260):

- *nesrovnalosti v uplatňování daňových zákonů*
- *mimořádné (živelné) události*

Prominutí se vztahuje na všechny daňové subjekty, kterých se výše uvedený důvod týká (§ 260 odst. 2), ale nelze promíjet peněžitá plnění spravovaná jako daň, pokud je spravují orgány nepodléhající Ministerstvu financí (obce či soudy). Ministr vydává rozhodnutí, proti kterému není možné podat opravné prostředky, to zůstalo stejné, je však možné uplatnit prostředky dozorčí, a v souladu s § 102 odst. 2 je povinnost odůvodnit dané rozhodnutí (§ 55a odst. 4 ZSDP).

Pokud po 1. 1. 2011 přijde na finanční úřad (dále jen „FÚ“) žádost o prominutí daně či příslušenství daně, pak bude FÚ postupovat takto<sup>92</sup>:

- Pokud bude daňový subjekt žádat o prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti (což už po 1. 1. 2011 není možné), správce daně si s daňovým subjektem „klientsky“ vyjasní, zda nepožaduje jiný daňový institut, např. posečkání dle § 156. Pokud daňový subjekt žádný jiný institut požadovat nebude, případně nebude možné ho zkontaktovat, sdělí mu správce daně (nikoli rozhodnutím), že prominout příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti již nelze. Správce daně nebude zastavovat řízení, neboť tímto podáním (žádostí o prominutí) nebylo žádné řízení zahájeno – dle § 260 již nelze žádost podat, promíjí se pouze z moci úřední!
- Pokud bude na FÚ doručeno podání daňového subjektu, v němž bude daňový subjekt upozorňovat na nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů a na základě toho požadovat prominutí daně či jejího příslušenství, bude toto podání postoupeno na Ministerstvo financí jako podnět (pokud by ministr financí uznal, že podnět je důvodný, bude moci ex offo prominout daň či příslušenství daně všem daňovým subjektům, kterých se daný důvod prominutí týká).

---

<sup>92</sup> Metodika Generálního finančního ředitelství, Č. j. 34898/11-2111-011654

## **5. Právní úprava procesních daňových předpisů a územních finančních orgánů „de lege ferenda“**

S připravovanou novelizací občanského soudního řádu, který byl předložen vládou Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky dne 23. listopadu 2011 (dne 2. března se konalo druhé čtení) je pro územní finanční orgány významná změna v ustanovení § 251 OSŘ, kdy v případě schválení připravované novely jim bude znemožněno, pokud vykonávají správu daní, provádět vymáhání prostřednictvím soudů. V taxativním výčtu § 251 odst. 2 OSŘ (pro které může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí) totiž chybí pohledávky, k jejichž správě jsou příslušné územní finanční orgány dle DŘ. Tato novela je značně diskutabilní, a myslím si, že není v současné době, kdy jsou medializovány komplikace a nedůvěra v soukromé exekutory, vhodné uskutečnit tuto změnu, i když s velkou pravděpodobností k tomu dojde. Důsledkem toho se územní finanční orgány budou obracet více na exekutory a ti tak získají větší moc, protože není v současné době v silách a ani není dostatečná kapacita (nejen personální či odborná) finančních úřadů a ředitelství, aby realizovaly všechny exekuce sami. V této souvislosti očekávám reakci daňové správy v tom smyslu, že dojde k novele daňového řádu a do části daňové exekuce a možných způsobů daňových exekucí budou zakomponovány ty způsoby exekuce, které jsou obsaženy v OSŘ, ale jejich právní úprava v DŘ chybí (např. prodej obchodního podílu, prodej podniku atd.). Někdo může namítnout, že je to velké sousto pro územní finanční orgány, ale pokud novela OSŘ nabude ve zmiňovaném znění účinnosti, nezbyvá jiný postup, pokud se nechtějí územní finanční orgány spoléhat na soukromé exekutory a využívat jejich služeb ve velkém rozsahu, čímž by se pravděpodobně jen zvýšil negativní ohlas nejen laické veřejnosti. Dalším dopadem by bylo zvýšení nároků na odbornost pracovníků daňové správy, zejména ve vymáhacích odděleních, popřípadě zvýšení jejich počtu.

S přijetím zákona č. 458/2011 dojde ke značným změnám v oblasti nejen správy daní. Zřízení jednoho inkasního místa („JIM“) má za účel sjednotit výběrovou část správy daní, správy sociálního zabezpečení a správy zdravotního pojištění na jeden úřad včetně kontroly, exekuce a placení. Ze současného stavu, kdy se realizují v této oblasti územní finanční orgány, správa sociálního zabezpečení a řada zdravotních

pojištěn, je samozřejmě pro daňové subjekty zatěžující spolupracovat s těmito správními orgány (hlášení, daňová přiznání, platby, kontroly, exekuce atd.). Je proto důležité, aby tato činnost se vykonávala na jednom místě a nikoliv na několika, jak je tomu nyní. Co je však nejrelevantnější, je úspor nákladů pro stát. Obrovské úspory na straně státu i daňových subjektů by mělo přinést směrování plateb na jeden výběrní účet. Předpokládá se zvýšení efektivnosti výběru jednotlivých složek, protože budou na jednom místě nejen daňové subjekty mít možnost být erudovaně informováni. Aby projekt mohl být úspěšný, tak musí všichni plátcí (zaměstnavatelé) všechny údaje předávat jednotnému inkasnímu místu v elektronické podobě.

Zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, došlo k některým změnám v DŘ, které však nabudou účinnosti dle zákonného znění až k 1. lednu 2015, ale dá se předpokládat, že tento datum se v některých částech ještě změní. Zmíním tedy několik základních změn, které ovlivní daňový proces.

Zásadní doplnění stávající právní úpravy se týká daňové informační schránky, která se stane přístupným komunikačním portálem, jejímž prostřednictvím bude možné další elektronickou cestou komunikovat se správcem daně, ale ne s každým správcem daně, ale jen s vybranými (tj. orgány Finanční správy). Žádost o zřízení daňové informační schránky nově nebude muset mít formu datové zprávy s uznávaným elektronickým podpisem, nýbrž libovolnou formu, kterou připouští § 71 daňového řádu.<sup>93</sup>

V praxi se ukázalo jako nadbytečné a správce daně zatěžující ustanovení o povinnosti vyhotovit úřední záznam o tom, kdo je úřední osobou. Proto došlo k modifikaci § 12 a tato povinnost byla vyňata, účel tohoto ustanovení bude ve správě daní stále zachován. Správce daně nebude nově muset zkoumat, zda-li je právnická osoba umístěna skutečně na místě, které uvedla jako adresu pro doručování dle § 45 odst. 2, čímž se zjednoduší pozice správce daně.

Dopad na některé daňové subjekty bude mít nové ustanovení § 72 odst. 4, které předpokládá, že by vybrané daňové subjekty měly podávat podání výlučně v elektronické podobě. Mnoho jazykových i systematických změn doznala i díkce zákona v oblasti registračního nebo nalézacího řízení. V tomto ohledu má pro daňové

---

<sup>93</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

subjekty významný vliv zpřesnění, resp. poupravení možnosti podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň. V praxi nastávaly problémy s interpretací věty „...vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy...“ (§ 141 odst. 2), proto došlo k odlišnému vymezení daných podmínek, které dle mého názoru nejsou z hlediska splnitelnosti tak „přísné“.

Kritizované ustanovení § 250 odst. 3 a 4 týkající se pokuty za opožděné tvrzení daně dozná taktéž změny. V současné době je daňový subjekt povinen uhradit pokutu v minimální výši 500,- Kč, nově by se však pokuta v takové výši nehradila v případě opožděných podání, kdy minimální výše by činila 200,- Kč a skutečná výše by se počítala obdobně jako úrok z prodlení podle doby prodlení a výše tvrzené částky. Mění se tedy koncept výpočtu pokuty i s ohledem na to, že nastávaly problémy s určením doby, kdy došlo k ukončení doby prodlení.

## 6. Závěr

Cílem této diplomové práce byla komparace zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků s účinky na činnost územních finančních orgánů. Základní rozdíly v současném a předchozím procesním daňovém předpisu jsou znatelné na první pohled z hlediska změny v terminologii. Snahou zákonodárce bylo zjednodušení a lepší srozumitelnost jednotlivých pojmů a institutů. Jak jsem již naznačil v kapitole první, primárním cílem nového zákona mělo být zajištění kontinuity daňového procesu, z důvodu dle mého názoru flagrantních nedostatků v ZSDP, které musely být doplňovány ve velkém rozsahu rozhodnutími Ústavního soudu nebo Nejvyššího správního soudu. Každý právní předpis nejen v českém právním řádu je v praktickém právním světě doplňován soudními rozhodnutími, avšak zákon o správě daní a poplatků byl extrémním případem, jelikož daňové subjekty, správci daně a další osoby zúčastněné na správě daní postupovali ve velké nejistotě při daňovém řízení, protože se nemohli spolehnout na znění platné právní úpravy a museli postupovat v souladu s judikaturou, které však bylo nepřehledné množství a bylo složité se v ní orientovat. Právní jistotě subjektů či vykonavatelů veřejné moci nepřispívala ani občasná změna právního názoru soudců Ústavního soudu nebo Nejvyššího správního soudu zabývající se daňovou problematikou, někdy dokonce rozpor mezi právními názory těchto dvou soudů.

Daňový řád je rozsáhlejší co do počtu paragrafů z důvodu lepší přehlednosti, lépe se v něm zejména osobám zúčastněným na správě daní orientuje. Cílem nové právní úpravy byla také snaha více se osamostatnit od jiných úprav (od OSŘ) a upravovat si některé instituty vlastním způsobem, resp. způsobem obdobným například právě v občanském soudním řádu (viz. daňové exekuce). Kdo však očekával dokonalý procesní daňový předpis, musí být zklamán, kdy již první týdny účinnosti DŘ přinesly některé praktické komplikace. Avšak jen snílek by očekával jakýkoliv právní předpis v naprosto dokonalém znění bez nutnosti vyplňování mezer soudními rozhodnutími při jeho aplikaci. Co se tedy týče komparace obou zákonů, musím uznat, že DŘ je vypracován v mnohem přehlednější struktuře. Znění jednotlivých ustanovení jsou i pro laickou veřejnost „snesitelnější“, než-li předchozí právní předpis (ZSDP). Z hlediska konkrétních změn musím však zmínit ustanovení, které dle mého názoru je opravdu nepřiměřené z hlediska dopadu na daňové subjekty, přestože moje akademická práce je

směřována k analýze dopadů na územní finanční orgány. Tím konkrétním ustanovením je pokuta za opožděné tvrzení daně v části stanovující pevnou dolní hranici pokuty ve výši 500 Kč (§ 250 odst. 3). Je proto dle mého názoru více než vhodné novelou toto ustanovení modifikovat do lepší a spravedlivější formy znění (viz zákon č. 458/2011 Sb.), protože ani pro správce daně není toto ustanovení z hlediska běžného jednání s daňovými subjekty jednoduché. K největším problémům v této oblasti dochází u majetkových daní.

Co se týče dopadu změn na územní finanční orgány, odebírá DŘ v některých případech částečně možnost použití správního uvážení (viz prominutí daně). S povinností zakládat do spisu každý platební výměr vzrostl počet zpracovávaných písemností a náklady (finanční, administrativní i časové) s tím spojené. Dle mého názoru je však brzy hodnotit dopad v pozitivním nebo negativním světle, hlubší a průkaznější analýza by byla možná až po 3-5 letech od nabytí účinnosti DŘ. Pokud bych měl nastínit svůj pohled, myslím, že DŘ přináší více pozitivních dopadů pro osoby zúčastněné na správě daní, pro správce daně (územní finanční orgány) jsou některé změny více zavazující. Zajímavé také bude jistě sledovat správu daní (daňová řízení) s přijetím zákona č. 459/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, resp. jaký vliv bude mít tento zákon na postup územních finančních orgánů.

## **7. Cizojazyčné resumé**

My thesis deals with comparison of present and previous law, which regulates procedural steps of tax administration. The thesis also analyzes, describes and evaluates an impact of changes in regulation of tax administration on the activities of local financial authorities. In the aim of the thesis doesn't include description and explanation of basic legal terms. Most of expert articles about the new tax law was focused on terms of benefits for taxpayers. That is why I wanted to focus on benefits of new legislation on local financial authorities.

The reason for creation of new procedural tax law was attempt of improvement tax administration, mainly an effort of creation of well arranged and comprehensible tax legislation. This is because of previous procedural tax legislation that had to be filled by many judicial decisions very often, before coming into effect of present law. It was complicated to be able to understand how proceed during tax proceedings in the Czech republic. The preparing work on the new procedural tax legislation was complicated for reason of being new legal opinions of the Costitution court and the Supreme Administrative court and it was important to implement into legislation these legal opinions.

The first chapters describe the evolution of procedural tax legislation and the evolution of local financial authority. The base of the thesis is in the fourth chapter. Main changes in procedural tax legislation and also impact of this changes on the local financial authorities are described there. I tried to explain reasons, how new procedural legislation was created and also what costs (financial, administrative or time) are connected with it. The next chapter deals with options how to improve the tax administration and tax proceedings and also I commented amendments which have been prepared.

Finally, in accordance to my opinion I have to say that deeper analysis of impacts of the present procedural tax legislation will be possible after a few years (3–5 years), not after only one year.



## 8. Seznam použitých pramenů

### Literatura:

JÁNOŠÍKOVÁ P., MRKÝVKA P., TOMAŽIČ I., a kol.: *Finanční a daňové právo*, Plzeň: Aleš Čeněk., 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R., a kol.: *Daňový řád - komentář*. Praha: C.H.Beck., 2011, 2.vydání. ISBN 978-80-7400-390-5

KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A.: *Orientační průvodce novým daňovým řádem po technické novele přijaté v roce 2011*, Praha: 1. VOX a.s., 2011. ISBN 978-80-86324-93-7

KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A.: *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG., 2010. ISBN 978-80-7263-616-7

KRATOCHVÍL, J.; ŠUSTR, A.: *Průvodce novým daňovým řádem*. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-831-4

MATYÁŠOVÁ, L.; GROSSOVÁ, M. A.: *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou*. Praha: Leges., 2011. ISBN 978-80-87212-70 7

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

STARÝ Marek a kol.: *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team., 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

### Časopisy:

FUČÍKOVÁ, Jitka. Lhůty Dodatečné daňové přiznání v podmínkách daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 6, s. 23-25. ISSN 1211-7293

FUČÍKOVÁ, Jitka. Postihy za porušování povinností při správě daní – srovnání daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků. *Daně a právo v praxi*. 2010, č. 11, s. 29-22. ISSN 1211-7293

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Postup správce daně a odvolacího orgánu v odvolacím řízení podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 11, s. 14-18. ISSN 1211-7293

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Lhůty pro stanovení daně a pro placení daně podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 8, s. 19-24. ISSN 1211-7293

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Lhůty pro podání řádného daňové tvrzení podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 7, s. 21-25. ISSN 1211-7293

JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VIII., Rozhodnutí správce daně a nápravy případných vad. *Daňový expert*. 2011, č. 3, s. 13-23. ISSN 1801-2779

LICHNOVSKÝ, Ondřej. Dokazování v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 3, s. 26-28. ISSN 1211-7293

MACHÁČEK, Ivan. Povinnosti vůči správci daně – oznamovací povinnost dle zákona o správě daní a poplatků a důsledky jejího nesplnění. *Daně a právo v praxi*. 2010, č. 11, s. 26-28. ISSN 1211-7293

PÁTEK, Václav. K výkladu slova „může“ v daňovém právu. *Právní rádce*. 2011, č. 6, s. 26-27. ISSN 1210-4817

#### **Akademická práce:**

SKLENÁŘ, Marek. *Evoluce daňové správy na území České republiky*. Brno, 2009. Bakalářská práce. PrF MU

#### **Internetové zdroje:**

[www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) – Nejvyšší správní soud

[www.usoud.cz](http://www.usoud.cz) – Ústavní soud

[www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz) – Ministerstvo financí ČR

[www.cds.mfcr.cz](http://www.cds.mfcr.cz) – Česká daňová správa

#### **Ostatní prameny:**

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

Důvodová zpráva k zákonu č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

Metodika Generálního finančního ředitelství, Č. j. 34898/11-2111-011654

#### **Právní předpisy:**

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

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 141/1961 Sb., o trestní řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 191/1950 Sb., směnečný a šekový, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 459/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (účinnost od 1.1.2013)  
Zákon č. 124/2002 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 120/2001 Sb., exekuční řád, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění pozdějších předpisů  
Vyhláška 249/2010 Sb., kterou se stanoví vzor průkazu zaměstnance v územním finančním orgánu, ve znění pozdějších předpisů