

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Karel Alexa

Lhůta pro stanovení daně

Rigorózní práce

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 25. června 2012

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

Mgr. Karel Alexa

Obsah

Úvod	5
I. Obecná část	8
I. 1. Obecný výklad ke lhůtám	8
I. 1.1. Pojem a druhy lhůt.....	8
I. 1.2. Prekluzivní lhůta.....	13
I. 2. Obecný výklad o lhůtě pro stanovení daně	17
I. 2.1. Právní úprava.....	17
I. 2.2. Charakter lhůty pro stanovení daně	19
I. 2.3. Předmět prekluze	22
I. 2.4. Účel lhůty pro stanovení daně	23
I. 3. Počítání času	26
I. 3.1. Obecné principy.....	26
I. 3.2. Problém počítání času podle daňového řádu	29
II. Zvláštní část	36
II. 1. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně a její základní délka	36
II. 1.1. Teorie 3+0	37
II. 1.2. Překlenutí teorie 3+0 daňovým řádem	39
II. 1.3. Počátek běhu lhůty pro stanovení daní, ke kterým se podává řádné daňové tvrzení	39
II. 1.3.1. <i>Daně z příjmů</i>	41
II. 1.3.2. <i>Ostatní přímé daně</i>	44
II. 1.3.3. <i>Nepřímé daně</i>	46
II. 1.3.4. <i>Zvláštní úprava podávání daňových tvrzení podle daňového řádu</i>	46
II. 1.4. Závěr o konci lhůt pro podání řádného daňového tvrzení, jako skutečnosti rozhodné pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně.....	48
II. 1.5. Počátek běhu lhůty pro stanovení daní, ke kterým se řádné daňové tvrzení nepodává	50
II. 2. Prodloužení lhůty pro stanovení daně	54
II. 2.1. Princip prodloužení lhůty.....	54
II. 2.2. Skutečnosti vyvolávající prodloužení lhůty	56
II. 2.2.1. <i>Dodatečné daňové tvrzení a výzva k jeho podání</i>	56
II. 2.2.2. <i>Rozhodnutí o stanovení daně</i>	59
II. 2.2.3. <i>Řízení o opravných a dozorčích prostředcích</i>	60
II. 2.2.4. <i>Nicotnost rozhodnutí o stanovení daně</i>	63
II. 3. Přerušování běhu lhůty pro stanovení daně	65
II. 3.1. Princip přerušování lhůty	66
II. 3.2. Skutečnosti způsobující přerušování lhůty.....	67
II. 3.2.1. <i>Zahájení daňové kontroly a výzva k jejímu zahájení</i>	67
II. 3.2.2. <i>Podání řádného daňového tvrzení</i>	73
II. 3.2.3. <i>Oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení</i>	74
II. 4. Stavení lhůty pro stanovení daně	76
II. 4.1. Princip stavení lhůty.....	77
II. 4.2. Skutečnosti způsobující stavení lhůty	78
II. 4.2.1. <i>Řízení přes správními soudy a Ústavním soudem</i>	78
II. 4.2.2. <i>Soudní řízení o předběžné otázce</i>	82

II. 4.2.3. <i>Navrácení lhůty pro podání odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně v předešlý stav</i>	84
II. 4.2.4. <i>Prohlášení neúčinnosti doručení rozhodnutí</i>	85
II. 4.2.5. <i>Zvláštní případy stavení lhůty</i>	87
II. 5. Maximální délka lhůty pro stanovení daně	89
II. 6. Intertemporální ustanovení daňového řádu	93
II. 6.1. K intertemporalitě obecně.....	93
II. 6.2. K intertemporálním ustanovením daňového řádu.....	95
II. 6.3. Poznámky k potenciálnímu problému retroaktivity intertemporálních ustanovení daňového řádu.....	101
II. 7. Uplynutí lhůty pro stanovení daně	103
II. 7.1. Nemožnost stanovení daně.....	104
II. 7.2. Vliv na další správu daní.....	106
II. 8. Reakce orgánů veřejné moci na uplynutí lhůty pro stanovení daně	112
II. 8.1. Postup správce daně.....	112
II. 8.2. Postup soudů.....	116
II. 8.3. Problém uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudních řízení....	120
II. 9. Zvláštní následek uplynutí lhůty pro stanovení daně	122
ve smyslu judikatury Ústavního soudu	122
II. 9.1. Nález Ústavního soudu sp.zn. I.ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011.....	122
II. 9.2. Hodnocení názoru Ústavního soudu.....	126
II. 9.3. Meze uplatnění názoru Ústavního soudu.....	129
II. 10. Stanovení daně po uplynutí lhůty pro její stanovení	133
v souvislosti se spácháním daňového trestného činu	133
II. 10.1. Stanovení daně v návaznosti na pravomocné odsouzení pro daňový trestný čin.....	135
II. 10.2. Stanovení daně v souvislosti se zánikem trestnosti daňového trestného činu účinnou lítostí.....	138
Závěr	144
Seznam použitých zkratk.....	150
Seznam použité literatury a dalších pramenů.....	152
Summary.....	156
Abstrakt.....	159
Abstract.....	160

Úvod

Tématem této rigorózní práce je lhůta pro stanovení daně, jak je zakotvena především v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony (dále jen „daňový řád“). Ačkoli by se mohlo na první pohled zdát, že právní úprava této lhůty je zcela jasná a v ničem nezajímavá, pročez by si ani bližší pozornost zasluhovat neměla, opak je pravdou.

Lhůta pro stanovení daně se totiž jako červená nit proplétá celou tzv. nalézací rovinu správy daní podle daňového řádu. Počátek běhu této lhůty se odvozuje od okamžiku, kdy daňový subjekt a správce daně zpravidla navazují „první kontakt“. Tím je podání řádného daňového tvrzení nebo zaplacení daně. Uplynutí lhůty pro stanovení daně naopak přivodí konec nalézací roviny správy daní, kdy k žádnému dalšímu „kontaktu“ už dojít nemá. Správa daně se tak má ve své nalézací rovině odehrávat v rámci této lhůty. Již z toho je patrné, že tato lhůta musí být a také je spojena s dalšími instituty daňového procesu. Lhůta pro stanovení daně tak na jednu stranu správu daní ovlivňuje a na stranu druhou je sama výkonem správy daní ovlivňována. Taková interakce pak nutí k pochopení souvisejících institutů, neboť bez něj by byl popis lhůty sice krátký, ale prakticky bezobsažný, protože by zejména nebylo možné vystihnout smysl a fungování této lhůty.

Při opodstatnění zvoleného tématu rigorózní práce je však nejvýstižnějším poukázat na to, že výklad a aplikace právní úpravy lhůty pro stanovení daně bude nepochybně častým předmětem sporů. Na to lze usuzovat ze zkušeností s aplikací právní úpravy předchozí, jež byla zakotvena především v zákoně č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Přestože základ právní úpravy lhůty pro vyměření, jak zákon o správě daní a poplatků obdobnou lhůtu ve svém § 47 nazýval, čítal pouhé tři věty rozdělené do dvou odstavců, bylo mu věnováno až překvapivě mnoho soudních rozhodnutí¹ a stránek

¹ Pro ilustraci postačí, když do fulltextového pole internetového vyhledávače rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dostupný na www.nssoud.cz), zadáme sousloví „lhůta pro vyměření daně“. Abychom dosáhli maximálního počtu relevantních výsledků, použijeme možnost hledání výrazu. Výsledkem je 264 odkazů na rozhodnutí tohoto soudu, kde se výraz „lhůta pro vyměření daně“ vyskytuje. Uvážíme-li dále, že Nejvyšší správní soud byl zřízen dne 1.1.2003, tak od svého založení do května 2012 tento soud

odborné literatury. Prostá matematika pak vede k závěru, že obsahuje-li daňový řád právní úpravu obsáhlejší (základní úprava podle § 148 je členěna do sedmi odstavců), bude soudních sporů jakož i různých doktrinálních názorů několikanásobně více.

Opodstatněnosti zvoleného tématu rigorózní práce pak může svědčit i novost kodifikace daňového procesu, protože daňový řád nabyl účinnosti teprve dne 1.1.2011. Zákodárce se při jeho tvorbě nechal zjevně inspirovat zákonem o správě daní a poplatků a problémy, které v praxi přinášel. Pokud jde o právní úpravu lhůty pro stanovení daně, chtěl zákonodárce především dosáhnout toho, aby byla úpravou jednoznačnou, která nastolí jistotu stran běhu této lhůty. To lze vyčíst jak z důvodové zprávy², tak i z odborného pojednání³, které proces vzniku daňového řádu popisuje.

Pokud jde o prameny, ze kterých autor této práce čerpá, tak se mimo samotnou zákonnou úpravu jedná především o doktrínu a judikaturu (zejména Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu). Tyto prameny lze rozdělit do tří kategorií. Nejprve jde o prameny pojednávající přímo o právní úpravě daňového řádu, kterými jsou zejména komentáře a odborné články, protože judikatury k nové úpravě je zatím pochopitelně poskrovnu. Druhou kategorií pramenů pak představují především soudní rozhodnutí týkající se zákona o správě daní a poplatků. Soudní výklad předchozí právní úpravy si z valné většiny zachová svou použitelnost, neboť povaha celé řady institutů zakotvených v nové právní úpravě nedoznala žádné změny. Zapomínat nelze ani na to, že předchozí aplikační praxe soudů byla při přípravě daňového řádu významnou inspirací. Poslední skupinu pramenů představuje povětšinou doktrína jiných právních odvětví než práva finančního, neboť celá řada právních institutů je společná veškerému právu a prostupuje tak všechna jeho odvětví. Příkladem tu mohou být samotné lhůty, se kterými se v právních předpisech setkáváme naprosto běžně, a zpravidla nenalezneme důvod, proč na jejich běh a počítání pohlížet rozdílně (ledaže zákon stanoví jinak).

vydává v průměru více než 2,5 rozhodnutí za měsíc, která se lhůty pro vyměření daně týkají (resp. alespoň lhůtu pro vyměření daně zmiňují).

² MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 16.5.2012]. Dostupný z WWW:

<http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc> (str. 98)

³ ŠIMEK, Karel. Daňový řád: K procesu vzniku nového zákona. *Daně a finance 11/2009*. (str. 3)

Rigorózní práce je členěna na část obecnou a část zvláštní. V obecné části autor nejprve stručně pojednává o fenoménu lhůt a jejich druzích, na což pak navazuje krátký výklad o základních vlastnostech lhůty pro stanovení daně. Závěr obecné části je věnován pravidlům počítání času, a to se zvláštním zřetelem na novou formulaci pravidla počítání lhůt určených v týdnech, měsících a letech podle § 33 odst. 1 daňového řádu. Obecná část tak především shrnuje, byť ve velmi omezeném rozsahu, teoretické poznatky, ze kterých pak autor čerpá při podrobnějším pojednání o lhůtě pro stanovení daně, který je obsažen ve zvláštní části práce. Takový postup by měl být v souladu s dialektickým přístupem od abstraktního ke konkrétnímu. Není nadto vůbec účelem této práce zpochybňovat obecné závěry právní teorie, ale naopak z nich vycházet a tím je vlastně potvrdit.

Zvláštní část práce je pak věnována samotnému popisu lhůty pro stanovení daně. Struktura zvláštní části vychází především z chronologického hlediska, které je v případě lhůt – časových úseků – nasnadě. Proto je ve zvláštní části postupováno od počátku běhu lhůty, přes její běh až po její uplynutí. První místo tudíž zaujímá výklad o počátku běhu lhůty pro stanovení daně a její základní délce. Následují kapitoly, jejichž obsahem jsou jednotlivé skutečnosti, které běh této lhůty ovlivňují (prodloužení, přerušování a stavení), přičemž v každé z nich je nejprve popsán princip ovlivnění běhu lhůty a teprve po té je pozornost zaměřena na samotné skutečnosti její běh ovlivňující. Další kapitola pojednává o maximální délce lhůty, neboť té lze dosáhnout jen v případě, kdy došlo ke skutečnosti resp. skutečnostem ovlivňujících její běh. Další v pořadí je stručná zmínka o intertemporálních ustanoveních daňového řádu, protože ty dopadají jen na lhůty, které ke dni nabytí účinnosti daňového řádu ještě běžely, tj. neuplynuly. Teprve pak lze, při zachování chronologického přístupu ke struktuře zvláštní části práce, přistoupit k popisu toho, co uplynutí lhůty pro stanovení daně způsobí – tedy následků uplynutí lhůty (nemožnost stanovení daně a její další správy), reakce orgánů veřejné moci na tuto skutečnost, jakož zvláštního důsledku založeného judikaturou Ústavního soudu. Poslední kapitola se zabývá možností stanovit daň v případě, kdy lhůta pro stanovení daně již uplynula, neboť zde pojmově půjde o dobu nejpozdější.

I. Obecná část

I. 1. Obecný výklad ke lhůtám

I. 1.1. Pojem a druhy lhůt

Čas patří mezi významné právní skutečnosti, které teorie práva⁴ vymezuje jako okolnosti, s nimiž právní norma spojuje vznik, změnu nebo zánik subjektivních práv a povinností. Mezi právní skutečnosti patří právní a protiprávní jednání, což jsou skutečnosti závislé na lidské vůli. Zbylé dva druhy právních skutečností, tedy právní události a protiprávní stavy, jsou na lidské vůli nezávislé. Při této bližší klasifikaci představuje čas právní událost, kterou se rozumí druh mimovolní právní skutečnosti, která nastává objektivně (bez projevu vůle účastníků právního vztahu), přičemž následky, které jsou s ní spojeny (vznik, změna nebo zánik právního vztahu, tj. oprávnění a povinnosti), jsou v souladu s normami práva⁵.

Čas je vskutku vyloučen ze sféry vůle člověka, neboť bude plynout dál, ať už tomu člověk bude chtít či nikoli. Plynutí času rovněž bude vždy v souladu s objektivním právem, protože právo nemůže než tento fyzikální jev respektovat. Jen stěží si lze představit, že by (rozumný) zákonodárce mohl plynutí času prohlásit za protiprávní. To, že plynutí času může být spojeno s případy, které jsou společensky nežádoucí resp. přímo protiprávní, neznamená, že by se čas mohl překvalifikovat na protiprávní stav. Je tomu tak proto, že výslednou protiprávnost může způsobit jen jiná právní skutečnost. Pokud například dlužník nesplní svůj dluh včas, protože lhůta k plnění uplynula marně, není to závadné kvůli samotnému plynutí času, nýbrž proto, že dlužník neučinil to, co učinit měl (dopustil se omisivního protiprávního jednání, což je právě ona další právní skutečnost).

⁴ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str.161)

⁵ tamtéž

Pokud jde o to, jak právo s časem pracuje, mají výsadní postavení lhůty. Lhůtu lze rozumět: „časový úsek, který je vymezen počátkem a koncem, v jeho průběhu se projevuje čas jako právní skutečnost, jako nepřetržitý a plynoucí fenomén....“⁶. Byť jde o vymezení lhůt v občanském a obchodním právu, není to na závadu, neboť lhůta, jako ostatně celá řada jiných právních pojmů, je v právu chápána jednotně. Ostatně těžko lze lhůtu pojímat jinak, než jako čas mezi jejím počátkem a koncem, což uvedená definice splňuje dokonale. Z podobného vymezení lhůt vychází i výkladová zpráva k Basilejské úmluvě o počítání lhůt⁷, která i přesto, že její autoři výslovně zdůrazňují, že jejich definice nemůže být považována za zcela uspokojivou, pojímá lhůty především jako „period of time“, nebo-li časový úsek.

Lhůta je tudíž časový úsek vymezený svým počátkem a koncem. To odlišuje lhůtu od jiných právních událostí, jejichž základem je čas. Tak například, jak uvádí již zmíněná výkladová zpráva, nelze za lhůtu považovat případy, kdy právní norma stanoví požadavek dosažení určitého věku nebo případy, kdy má být například podle smlouvy plněno opakovaně po určitý čas⁸. U lhůty má totiž smysl tázat se toliko po tom, zda započala ve svém běhu, zda stále běží, anebo zda již uplynula. Rozhodující je ono ohraničení času, které lhůta představuje, takže otázka pak zní, zda určitá skutečnost nastala uvnitř nebo vně těchto hranic.

Někdy se lze setkat s pojmem doba, který je užíván jak doktrínou⁹ a judikaturou, tak i právními předpisy¹⁰. Doba rovněž představuje časový úsek, ovšem autorovi se jeví, že v pojmu doba, jak je v právu používán, je kladen důraz nikoli na hranice časového úseku, ale na samotné plynutí času v něm. V právu je všeobecně vžitý pojem smlouva na dobu neurčitou, který smlouvu charakterizuje tím, že závazek z ní vyplývající má trvat od počátku dále, aniž by byl určen či určitelný jeho konec. Podobně lze uvažovat i o smlouvě uzavřené na dobu určitou, kde je kladen důraz na to, aby závazek z ní trval určitý čas, ne na to, zda jde o čas před jejím uzavřením nebo po jejím skončení

⁶ HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-059-1. (heslo Lhůta v občanském a obchodním právu)

⁷ Výkladová zpráva k European Convention on the Calculation of Time-Limits, podepsané v Basileji dne 16. května 1972, vedené pod ETS 76, dostupná na www.coe.int. (bod 6)

⁸ Tamtéž (body 8 a 9)

⁹ Např. k pojmu záruční doba ŠVESTKA, Jiří; SPÁČIL, Jiří; ŠKÁROVÁ, Marta, HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník I, II*. 2. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-108-6. (str. 1775 a násl.)

¹⁰ Např. výpovědní doba podle § 51 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

(účelem takové smlouvy je její plnění ve vymezeném čase, ne rozlišení času před a po smlouvě). Pojem lhůty klade naopak důraz na časové hranice, méně již na čas, který mezi jejím počátkem a koncem uplynul.

Právní věda lhůty člení podle různých kritérií do několika druhů.

Prvním rozlišovacím kritériem je, kdo lhůtu stanoví. Jedná se především o lhůty zákonné a lhůty soudcovské¹¹ či správcovské. Zákonná lhůta je stanovena přímo právním předpisem, dalo by se tudíž říci, že jí stanovil zákonodárce. Taková lhůta má, stejně jako právní norma, která jí zavádí, dopad obecný. Druhým typem lhůt jsou pak lhůty, které stanovil soud nebo správní orgán, tj. orgán aplikující právo, protože toho bylo třeba a právní předpis lhůtu resp. její délku v daném případě neupravoval. Pro takovou lhůtu je příznačné, že platí jen ad hoc.

Skrze další členění rozeznáváme lhůty hmotněprávní a lhůty procesní¹². Diferenciačním kritériem je zde povaha práv a povinností, které jsou na lhůtu navázány.

Pro hmotněprávní lhůty platí, že způsobují vznik, změnu či zánik práv nebo povinností hmotněprávních¹³. Příkladem může být lhůta pro zaplacení kupní ceny z kupní smlouvy, neboť taková povinnost je jistě hmotněprávního charakteru (i samotná právní úprava povinnosti kupujícího podle § 588 občanského zákoníku¹⁴ jistě bezesbytku vyhoví definici hmotného práva). U hmotněprávních lhůt, alespoň pokud jde o teorii občanského práva, platí, že úkon musí být učiněn a druhé straně dojit nejpozději poslední den takové lhůty¹⁵.

Procesní lhůty¹⁶ mají naopak dopad toliko do procesních práv a povinností. Typickým příkladem bude lhůta pro podání odvolání, protože uplyne-li marně, dojde pouze k zániku práva odvolání podat (odvolání je typicky procesním úkonem, který

¹¹ Např. WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní*. 4. aktualizované vydání. Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. ISBN 80-7201-595-8. (str.207)

¹² BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Druhé, přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-030-0. (str. 131)

¹³ K tomu např. PULKRÁBEK, Zdeněk. K povaze lhůty podle § 247 odst. 1 OSŘ – hmotněprávní či procesní?. *Právní rozhledy* 13/2004. s. 502

¹⁴ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“)

¹⁵ KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kol. *Občanské právo hmotné I. 4.*, aktualizované a doplněné vydání. Praha: nakladatelství ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. (str. 174)

¹⁶ Viz odkaz v pozn. č 10

způsobí především zahájení odvolacího řízení) a k nástupu právní moci rozhodnutí, proti kterému je možné odvoláním brojit (právní moc je základní vlastností rozhodnutí, coby výsledku řízení); ve sféře hmotných práv a povinností se však tato skutečnost bezprostředně neprojeví. Oproti lhůtám hmotněprávním je zde pak další důležitý rozdíl, který spočívá v tom, že k zachování procesní lhůty postačí, je-li podání, tedy úkon, nejpozději v poslední den lhůty předán k poštovní přepravě¹⁷. Nezáleží pak na tom, že podání dojde svému adresátovi až po uplynutí této lhůty.

Nakonec se lze běžně setkat s rozlišováním lhůt podle toho, jaký následek způsobí jejich uplynutí. V tomto případě jde zejména o lhůty prekluzivní, promlčecí, vydržecí a pořádkové. Vzhledem k zaměření této práce je prekluzivní lhůtě věnována samostatná část.

Promlčení resp. marné uplynutí promlčecí lhůty definuje teorie práva jako „zánik vymahatelnosti práv a povinností (typicky v občanském a obchodním právu), právo sice trvá, ale nelze se jej dovolat u soudu, vznese-li povinná strana námitku promlčení; promlčený vztah trvá pouze v podobě tzv. *naturální obligace*, tj. plnění povinné osoby z promlčeného závazku bude stále v souladu s objektivním pozitivním právem“¹⁸. Promlčení tak nezpůsobuje úplný zánik práva, nýbrž jen zánik jednoho z aspektů takového práva, tj. nároku. Trvá-li proto promlčené právo jako naturální obligace, trvá i právní titul, na základě kterého lze poskytnuté plnění přijmout, protože nepůjde o bezdůvodné obohacení. K promlčení se přihlíží pouze k námitce povinného, takže marné uplynutí promlčecí lhůty bude bez takové námitky prosto dalšího právního významu. Institut promlčení je typický pro právo soukromé, byť i zde, jak to bývá v právu zvykem, nalezneme výjimky¹⁹.

¹⁷ WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní*. 4. aktualizované vydání. Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. ISBN 80-7201-595-8. (str. 208)

¹⁸ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 165)

¹⁹ Nejznámější výjimkou jistě bude institut promlčení trestní odpovědnosti podle § 34 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“). Přes tradiční název promlčení se však obsahově jedná o prekluzi, neboť uplynutím stanovené lhůty dochází přímo k zániku trestní odpovědnosti za trestný čin. Není ani třeba vznést námitku promlčení, neboť k promlčení přihlíží orgány činné v trestním řízení ex offio – viz § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“).

Vydržecí lhůta je charakteristická tím, že jejím uplynutím dochází ke vzniku práv a povinností²⁰. S vydržením se lze setkat toliko v občanském zákoníku²¹, který navíc stanoví další podmínky, za jejichž splnění může teprve k vydržení dojít.

Pořádková lhůta je druhem lhůty, se kterým se lze běžně setkat v odborné literatuře a judikatuře²². Pořádková lhůta představuje lhůtu, s jejímž uplynutím není zásadně spojen žádný důsledek (resp. nikdy nejde o zánik práva). Účelem pořádkové lhůty je stimulovat toho, kdo má ve lhůtě něco vykonat, aby tak učinil v přiměřeném čase, který právě pořádková lhůta vymezuje. Nebude-li však takový úkon ve lhůtě učiněn, není to na překážku tomu, aby byl učiněn později (právo jej učinit totiž nezaniklo). V některých případech, zejména, jde-li o lhůty určené správnímu orgánu k provedení úkonu²³, zakládá marné uplynutí pořádkové lhůty aktivní legitimaci k podání námítky nečinnosti. Takový následek uplynutí pořádkové lhůty však autor považuje do značné míry za výjimku z pravidla, neboť námítku nečinnosti lze vznést i v případech, kdy provedení úkonu není vázáno na určitou lhůtu, a navíc v soukromoprávních vztazích se s takovou námítkou neseťkáme vůbec.

²⁰ Viz pozn. č. 14

²¹ § 134 občanského zákoníku

²² Např. ŠVESTKA, Jiří; SPÁČIL, Jiří; ŠKÁROVÁ, Marta, HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník I, II*. 2. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-108-6. (s. 1924), nebo KOTOUČOVÁ, J. a kol. *Zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Komentář*. 1. vydání. Praha: nakladatelství C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-320-2. (s. 989), či rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 2010, sp. zn. 28 Cdo 3725/2009, podle kterého „Lhůta „bez zbytečného odkladu“ při povinnosti Pozemkového fondu České republiky předložit návrh smlouvy podle § 11 odst. 3 zákona č. 95/1999 Sb. je lhůtou pořádkovou, s jejímž uplynutím zákon nespojuje výslovně žádné právní následky“.

²³ Např. § 38 daňového řádu nebo § 71 a 80 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “správní řád“).

I. 1.2. Prekluzivní lhůta

Výraz prekluze pochází z latiny a lze jej vymezit jako „*zánik práva projitím lhůty*“²⁴. Rovněž se hovoří o prekluzivní či propadné lhůtě, přičemž slova prekluzivní a propadná lze považovat za synonyma. Pojmy prekluze a prekluzivní lhůta jsou, jak bude podrobněji rozvedeno níže, neoddelitelně spjaty, byť každý z nich vyjadřuje něco jiného.

Termíny prekluze a prekluzivní lhůta jsou užívány především doktrínou a judikaturou. Podle databáze právních předpisů ASPI²⁵ neobsahuje text žádného právního předpisu výraz „prekludovat“ ani jiné tvary tohoto slovesa. Právní předpisy, upravují-li prekluzivní lhůty, výrazu „prekluzivní lhůta“ v naprosté většině případů neužívají, ale obsahují dikci, která v podstatě vyjadřuje to, že nebude-li právo uplatněno včas, zanikne. Tak například podle § 436 občanského zákoníku „*právo zanikne, nebylo-li uplatněno nejpozději patnáctého dne po dni, kdy se poškozený o škodě dozvěděl*“, nebo, jak stanoví § 491 obchodního zákoníku²⁶ „*Je-li nájemce oprávněn podle smlouvy ke koupi najaté věci po ukončení nájemní smlouvy, zaniká toto právo, neoznámí-li oprávněná strana druhé straně písemně vůli koupit najatou věc bez zbytečného odkladu po zániku nájemní smlouvy*“. Jiné vyjádření prekluzivní lhůty v textu právního předpisu nalezneme v § 108 odst. 4 správního řádu, podle kterého „*exekuční správní orgán může exekuci nařídit nejpozději do 5 let a provádět ji nejpozději do 10 let poté, co měla být povinnost splněna dobrovolně*“.

Existují však i výjimky, kdy se v textu právní normy výraz „prekluzivní lhůta“ objevuje. Kupříkladu v § 9 odst. 9 zákona o dani z nemovitostí, ve znění účinném do 31.12.2001, nalezneme dikci, podle které „*po dobu přiznaného osvobození podle odstavce 1 písm. h), i) a p) se staví běh prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně a promlčecí lhůta pro placení daně*“. S termín prekluzivní lhůta se lze dále setkat třeba v § 16 zákona č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů,

²⁴ REJMAN, Ladislav. *Slovník cizích slov*. 2., doplněné vydání. Praha : Státní pedagogické nakladatelství, 1971. (heslo prekludovat, prekluze)

²⁵ Databáze ASPI. Wolters Kluwer ČR a.s. Stav databáze ke dni 6.11.2011.

²⁶ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“)

podle kterého „*uplatní-li strana svůj nárok před rozhodci v promlčecí nebo prekluzivní lhůtě a rozhodnou-li rozhodci, že není dána jejich pravomoc, nebo došlo-li ke zrušení rozhodčího nálezu a podá-li strana znovu u soudu nebo u jiného příslušného orgánu žalobu nebo návrh na pokračování v řízení do 30 dnů ode dne, kdy jí bylo doručeno rozhodnutí o nedostatku pravomoci nebo o zrušení rozhodčího nálezu, zůstávají účinky podané žaloby zachovány*“. Podstatné je, že v uvedených ustanoveních nejde o to prekluzivní lhůtu založit, ale pouze na ní odkázat. Prekluzivní lhůta, o které se ustanovení zmiňují, je upravena jinde. Použitím výrazu prekluzivní lhůta se zde dosahuje pouze toho, že pod dané ustanovení lze podřadit lhůtu, která je svou povahou prekluzivní, ať už je třeba v marginální rubrice právního předpisu nazvána jakkoli.

S pojmem prekluze se lze v české právní vědě setkat napříč jejími jednotlivými obory, což reflektuje tu skutečnost, že právní předpisy, ať již z oblasti práva soukromého nebo veřejného, prekluzivních lhůt užívají²⁷. Tento jednoduchý závěr je pak i důvodem, proč se o prekluzi zajímá teorie práva, jakožto nejjobecnější obor právní vědy²⁸. Je proto vhodné vyjít z jejích poznatků o tomto fenoménu.

Pražská učebnice²⁹ teorie práva traktuje prekluzi, coby úplný zánik práv a povinností daný uplynutím lhůty. Starší kniha³⁰ téže provenience o prekluzi pojednává tak, že při ní jde „*o zánik oprávnění (subjektivního práva) už tím faktem, že nebylo včas, tj. ve stanovené lhůtě, uplatněno...*“.

Právní slovník pak definuje prekluzi tak, že: „*jejím následkem je zánik práva jeho neuplatněním v propadné (tj. prekluzivní) době (§ 583 ObčZ), k zániku práva na základě P. je třeba splnění dvou předpokladů: uplynutí určité (zákonem přesně stanovené) doby a neuplatnění práva v této době. Jsou-li oba předpoklady splněny, nastávají právní následky P., tj. zaniká subjektivní právo (společně s ním i nárok)....*“³¹.

²⁷ Zde postačí poukázat na příklady zmíněné výše.

²⁸ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 25)

²⁹ Tantěž (str. 165)

³⁰ BOGUSZAK, Jiří a kol. *Teorie státu a práva I. B., právo*. Praha : Státní pedagogické nakladatelství, 1968. (str. 408)

³¹ HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-059-1. (heslo Prekluze)

Vycházejí ze závěrů tuzemské právní teorie, která je v tomto jednotná, lze prekluzi definovat jako **úplný zánik práva způsobený uplynutím lhůty**. Dále je třeba popsat definiční prvky, které definiendum pojmu prekluze tvoří.

Prvním předpokladem je uplynutí lhůty. V případě prekluzivní lhůty má smysl se tázat toliko po tom, zda již uplynula či nikoli. Pokud tato lhůta běží nebo ještě běžet ani nezačala, k prekluzi dojít nemůže. Nemá rovněž význam zdůrazňovat, že musí jít o tzv. marné uplynutí lhůty, protože je-li úkon, který musí být vykonán v rámci prekluzivní lhůty, učiněn včas, k zániku práva resp. oprávnění jej učinit dojít nemohlo. Jinak řečeno, prekluzivní lhůta nemůže uplynout jinak, než marně.

Podstatné však je, že prekluze je spojena toliko s uplynutím lhůty. Samotné uplynutí stanovené lhůty je dostatečným důvodem pro to, aby nastala prekluze; žádné další právní skutečnosti třeba není. To odlišuje prekluzivní lhůtu od lhůt promlčecích, kde musí dále přistoupit námitka promlčení, aby k promlčení došlo, jakož i od lhůty vydržecí, kde jde především o podmínku dobré víry.

Druhým definičním prvkem pojmu prekluze je zánik práva. Předně je třeba uvést, že se jedná o zánik práva subjektivního, tedy možnosti chování³². Pochopitelně nejde o zánik práva v objektivním (normativním) smyslu³³, neboť prekluzí nezaniká právní norma. Dále je prekluze zánikem práva spojeným toliko s uplynutím lhůty. Jiné případy, kdy dochází k zániku práva, se jako prekluze neoznačují. Pokud například dojde k zániku závazku jeho splněním, jistě neřekneme, že takový závazek resp. práva a povinnosti jeho stran prekludovala. Z toho lze uzavřít, že prekluze bude vždy zánikem práva, avšak ne každý zánik práva je prekluzí.

Prekluze působí úplný zánik práva. Uvedená definice skutečně vystačí s tím, že hovoří toliko o právech, nikoli o povinnostech, neboť práva a povinnosti jsou párové kategorie. Bez práva jednoho nebude povinnosti druhého, protože jinak by takové právo bylo vskutku bezobsažné. Proti právu jednoho tak bude vždy stát povinnost druhého

³² GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 20)

³³ Tamtéž (str. 19)

přínejmenším nerušit jej ve výkonu jeho práva³⁴. Zanikne-li tudíž právo, zanikne současně i jemu odpovídající povinnost.

V praxi patrně nebude činit velké potíže odlišit lhůtu prekluzivní od lhůty promlčecí či vydržecí, neboť jejich charakteristické prvky budou zásadně obsaženy přímo v textu právní normy. Praktický problém však může nastat, půjde-li o lhůtu pořádkovou, o které bylo krátce pojednáno v předchozí části této práce.

Vymezení pořádkové lhůty vůči lhůtě prekluzivní z teoretického hlediska problém nečiní, neboť rozlišení důsledků uplynutí prekluzivní a pořádkové lhůty je zcela jasné (v prvním případě jde o zánik práva, kdežto v případě druhém zde žádný resp. takový důsledek není). Praktická obtíž spočívá v posouzení charakteru lhůty, tedy ve výkladu textu právní normy, která určitou lhůtu stanoví. V některých případech totiž z dikce právní normy nelze vyčíst následek, který má uplynutí lhůty mít, takže je třeba se uchýlit k dalším interpretačním metodám a normou předvídaný následek objasnit. Příkladem může být lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 4 daňového řádu³⁵, na jejímž charakteru se neshodli ani autoři komentáře³⁶ k němu.

³⁴ K tomu lze odkázat na závěr právní teorie, podle které: „Subjektivní práva by neměla žádný význam bez odpovídajících právních povinností druhých subjektů nerušit výkon subjektivního práva či něco strpět, dát nebo konat či nekonat. Realizace subjektivních práv je závislá na plnění těchto povinností; jejich ochrana spočívá v tom, že plnění těchto povinností je vynutitelné.“ (BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Druhé, přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-030-0. (str. 116)

³⁵ Podle tohoto ustanovení: „pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení“.

³⁶ Viz. KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7. (str. 354). Zatímco doktor Kobík zastává názor, že jde o lhůtu prekluzivní, doktorka Kohoutková je toho mínění, že se jedná o lhůtu pořádkovou.

I. 2. Obecný výklad o lhůtě pro stanovení daně

I. 2.1. Právní úprava

Obecnou právní úpravu lhůty pro stanovení daně obsahuje daňový řád, zejména jeho § 148. Nejprve je ale třeba zodpovědět otázku, zda lze daňový řád vůbec aplikovat na konkrétní případ. Ve smyslu § 1 odst. 1 daňového řádu, je předmětem úpravy tohoto zákona postup správce daně, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Ústředním pojmem správy daní, jak je vymezena v následujícím odstavci § 1 daňového řádu, je daň. Z dikce § 2 daňového řádu vyplývá, že jde o daně, blíže vymezené v odst. 3, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu takového rozpočtu.

Nepůjde-li tudíž o daň ve smyslu daňového řádu, nelze tento předpis aplikovat (tak se samozřejmě nepoužije na případ kupní ceny z kupní smlouvy, kterážto cena není daní, byť by šlo o smlouvu mezi osobou se statutem daňového subjektu a státem-správcem daně).

Bude-li se na druhou stranu jednat o případ, který lze pod vymezení věcné působnosti daňového řádu podřadit, je tento předpis aplikovatelný. Pro účely právní úpravy lhůty pro stanovení daně je podstatné, že tato se uplatňuje vlastně jen u daní vymezených v § 2 odst. 3 písm. a) a b), tedy u peněžitých plnění, které zákon označuje za daň, clo nebo poplatek a u peněžitých plnění, pokud jiný zákon stanoví, že se při jejich správě postupuje podle daňového řádu. Případ předvídaný v ustanovení § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu se týká institutu dělené správy, která spadá toliko do tzv. platební roviny správy daní, kde ke stanovení daně nedochází (odpadá-li tudíž otázka samotného stanovení daně, odpadá i otázka lhůty, ve které se tak může stát).

Daňový řád, coby kodifikace daňového práva procesního, je aplikovatelný podpůrně (jde o *lex generalis*), jak vyplývá z jeho § 4. Taková dikce evokuje, že existuje právní úprava zvláštní (*lex specialis*), která má tudíž přednost. Mezi těmito případy lze rozlišovat, zda se jedná o speciální úpravu komplexní, která vylučuje použití

celého ustanovení § 148 daňového řádu, anebo zda jde o úpravu dílčí, která pouze modifikuje či doplňuje normu obsaženou v daňovém řádu.

Do první kategorie spadá podle názoru autora této práce např. ustanovení § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel³⁷. Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále probíhá dle tohoto ustanovení podle daňového řádu. Odvod a penále lze pak vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Autor má za to, že taková úprava zcela vylučuje použití § 148 daňového řádu³⁸. Nelze si předně nevšimnout speciálního vymezení počátku běhu této lhůty. Desetiletá lhůta je také dostatečně dlouhá, takže není třeba, aby se podle daňového řádu ještě jakkoli přerušovala, prodlžovala nebo stavěla. Sám daňový řád navíc předpokládá maximálně desetiletou lhůtu pro stanovení daně a zvláštní případy, kdy je možné i tuto překročit (§ 148 odst. 6 a 7), se týkají toliko trestných činů daňových, mezi které ovšem trestný čin dotačního podvodu³⁹ nepatří, protože by se ani lhůta pro vyměření odvodu nebo penále podle rozpočtových pravidel neměla „kam“ prodlžovat.

Dále je možné mezi tyto případy řadit i právní úpravu cla. Podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu⁴⁰ je třeba sdělit částku cla dlužníkovi ve lhůtě tří let ode dne vzniku celního dluhu. Tuto lhůtu je možné překročit jen v případě, kdy celní orgány nemohly určit přesnou částku cla dlužnou ze zákona následkem trestného činu, přičemž to musí dovolovat vnitrostátní právní předpisy. Český zákonodárce této možnosti využil a v § 265 celního zákona⁴¹ pro tento případ stanovil lhůtu deseti let ode dne vzniku celního dluhu. Autor má za to, že se zde jedná o speciální komplexní úpravu proto, že celní kodex, jako přímo použitelný předpis evropského práva, kterému předpis členského státu Evropské unie nesmí odporovat, nepředpokládá, že by lhůta pro sdělení částky cla mohla být modifikována jinak, než pro případ související se spácháním trestného činu (to se stalo zmíněným ustanovením celního zákona). Pro aplikaci § 148 daňového řádu zde proto místa není.

³⁷ zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“)

³⁸ K takovému názoru se kloní i autoři komentáře BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 873)

³⁹ Trestný čin dotačního podvodu podle § 212 trestního zákoníku je systematicky zařazen mezi trestné činy proti majetku.

⁴⁰ Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“)

⁴¹ Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“)

Do druhé kategorie speciální právní úpravy, která toliko modifikuje či doplňuje úpravu lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu, patří například § 13b odst. 3 zákona o dani z nemovitostí⁴², který vymezuje okamžik počátku běhu lhůty pro stanovení této daně v případě, kdy se nepodává daňové přiznání. Dále lze zmínit § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní pomoci při správě daní⁴³, jenž zavádí zvláštní případ stavení lhůty pro stanovení daně související s mezinárodní výměnou informací mezi správci daně. V ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů⁴⁴ nalezneme hned tři případy zvláštní právní úpravy běhu lhůty pro stanovení daně, které se týkají investičních pobídek ve formě slevy na dani, uplatňování daňových ztrát a případů souvisejících s tzv. finančním leasingem. Smyslem této právní úpravy je prodloužit lhůtu pro stanovení daně, neboť uvedené případy mají (leasing) či mohou mít (např. možnost uplatnění daňové ztráty) dopad do vícero zdaňovacích období.

Poukázat je možné rovněž na ustanovení § 41 soudního řádu správního⁴⁵, které stanoví, že lhůty ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, neběží po dobu soudního řízení správního. Taková úprava je sice duplicitní, protože totéž stanoví i § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, avšak pokud jde o odvody za porušení rozpočtové kázně, tak se patrně uplatní, neboť zde, jak bylo nastíněno výše, úprava rozpočtových pravidel vylučuje zcela použití té podle daňového řádu (zde by o duplicitu nešlo).

Na závěr je třeba upozornit na to, že daňový řád sice nahradil zákon o správě daní a poplatků, ale to neznamená, že by v současné době již zrušená právní úprava pozbyla svého významu. Jde především o problematiku intertemporálního vztahu současné a předchozí právní úpravy, kterému bude věnovaná samostatná část této práce.

I. 2.2. Charakter lhůty pro stanovení daně

⁴² zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“)

⁴³ zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při správě daní“)

⁴⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)

⁴⁵ zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“)

V části této práce nazvané Obecný výklad ke lhůtám bylo stručně pojednáno o jednotlivých druzích lhůt, které naše doktrína rozlišuje. Kam ale v rámci tohoto členění zařadit lhůtu pro stanovení daně?

Lhůta pro stanovní daně je nepochybně lhůtou zákonnou, neboť jí stanoví přímo daňový řád. Tento předpis ani nepřepokládá, že by jí mohl určit správce daně svým rozhodnutím. To, že je běh lhůty pro stanovení daně ovlivňován úkony správce daně, jako je například ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu zahájení daňové kontroly, na takovém závěru nic nemění, protože i tento následek je stanoven přímo zákonem resp. správce daně jej nemůže vyloučit.

Dále lze lhůtu pro stanovení daně s jistotou označit za prekluzivní. Podle samotné dikce § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tomu odpovídá i ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu, podle kterého má daňový subjekt práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně. Marné uplynutí lhůty pro stanovení daně tedy způsobí, že správce daně již daň stanovit nemůže, protože ani daňový subjekt nemá s tím související práva ani povinnosti.

Uplynutí času, který tato lhůta vymezuje, má za následek to, že již nelze daň stanovit, protože tato možnost zanikla a není potřeba, aby k takovému následku přistoupila jakákoli další právní skutečnost. Takové prosté konstatování postačí k tomu, aby byla naplněna obecná definice prekluzivní lhůty, na kterou bylo poukázáno výše.

Ostatně doktrína a judikatura pevně stojí na závěru, že se jedná o lhůtu svou povahou prekluzivní. V odborné literatuře patrně nenalezneme názor, podle kterého by šlo o lhůtu jinou (promlčecí, vydržecí či pořádkovou). Pokud jde o judikaturu, tak Ústavní soud poprvé výslovně označil lhůtu podle § 47 zákona o správě daní a poplatků za prekluzivní ve svém nálezu ze dne 17.11.1998 sp.zn. Pl. ÚS 8/98⁴⁶. Nejvyšší správní soud tak učinil krátce po svém vzniku svým rozsudkem ze dne 21.8.2003 č.j. 2 Afs 9/2003 - 70⁴⁷. Oba soudy se, byť čas od času své názory týkající se lhůty pro stanovení daně mění, od kvalifikace této lhůty jako prekluzivní nikdy neodchýlily. Na tom nezmění nic ani daňový řád, který zákon o správě daní a poplatků nahradil, protože

⁴⁶ dostupný na www.nalus.usoud.cz

⁴⁷ dostupný na www.nssoud.cz

povaha lhůty pro stanovení daně měla zůstat a zůstala stejná, což lze doložit i důvodovou zprávou⁴⁸.

Otázkou ale může být, co vlastně uplynutím lhůty pro stanovení daně zaniká, resp. proč již nelze daň stanovit. Autor této práce má za to, že jde o zánik pravomoci správce daně daň stanovit. To se jeví jako nejjednodušší závěr, pokud vycházíme ze základní premisy, že daň stanoví správce daně a může tak učinit jen v rámci prekluzivní lhůty. Pokud tato lhůta uplynula, správce daně již daň stanovit nemůže, ačkoli před tím tak učinit mohl. Jediné co se tedy v důsledku marného uplynutí prekluzivní lhůty změnilo, je, že možnost (pravomoc) stanovit daň již není, protože zanikla.

Lze se setkat i s názorem⁴⁹, že jde o zánik práva státu na daň, tedy vlastně zánik daňové pohledávky státu. Autor této práce, přestože uznává logiku takového názoru, má za to, že takový následek marného uplynutí lhůty pro stanovení daně z dikce právní normy bez dalšího vyčíst nelze. Právní předpis, ať už zákon o správě daní a poplatků nebo daňový řád, zánik daňové povinnosti daňového subjektu či pohledávky státu v této souvislosti nezmiňuje.

Autor této práce si je nicméně vědom toho, že praktické důsledky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně jsou vlastně stejné, ať už by šlo o zánik pravomoci správce daně nebo o zánik daňové povinnosti. Správce daně totiž nemůže požadovat a ani přijmout platbu na prekludovanou daň. Je tomu tak proto, že právní titul, o který by se správce daně opíral, vzniknout nemůže (daň již nelze stanovit), anebo je nezákonný a musí být zrušen (pokud došlo ke stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty, je to vada rozhodnutí o stanovení daně, která má být odstraněna jeho zrušením). Platba na prekludovanou daň tak dá vzniknout přeplatku. Takový přeplatek sice může být podle pravidel daňového řádu⁵⁰ použit na úhradu jiných nedoplatků téhož daňového subjektu, ale nikdy na prekludovanou daň, protože ta nedoplatek nezakládá.

⁴⁸ MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 16.5.2011]. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc> (str. 98)

⁴⁹ KINDL, Milan; TELECKÝ, Daniel; VÁLKOVÁ, Helena. *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-651-4. (str. 317)

⁵⁰ zejm. § 154 daňového řádu

Zbývá posoudit, zda je lhůta pro stanovení daně lhůtou hmotněprávní či procesněprávní. Autor této práce má za to, že se jedná o lhůtu hmotněprávní. Při tom vychází z výše uvedeného závěru, že její marné uplynutí způsobuje zánik pravomoci správce daně stanovit daň. Institut pravomoci, tedy „*oprávnění orgánu vykonávat veřejnou moc*“⁵¹, pak autor této práce chápe jako hmotněprávní. Takový závěr lze podpořit rovněž obecnou teorií správního práva, která proti sobě staví působnost a pravomoc, coby hmotněprávní kategorie na jedné straně, a příslušnost, jako jejich procesní protějšek na straně druhé⁵². Způsobuje-li tedy marné uplynutí lhůty pro stanovení daně zánik pravomoci, a je-li pravomoc hmotněprávním institutem, musí být taková lhůta hmotněprávní.

Jak bylo nastíněno v části této práce nazvané *Obecný výklad ke lhůtám*, pro hmotněprávní lhůty je příznačné, že má-li být úkon učiněn včas, musí být podání, které jej obsahuje, nejpozději v poslední den takové lhůty doručeno. To platí i pro lhůtu pro stanovení daně, neboť, jak bude podrobněji rozvedeno dále, daň musí být v této lhůtě stanovena pravomocně. K právní moci rozhodnutí, a rozhodnutí o stanovení daně není výjimkou, je podle § 103 odst. 1 daňového řádu zapotřebí mimo jiné jeho účinnosti. Účinnost rozhodnutí vzniká podle § 101 odst. 5 daňového řádu okamžikem jeho oznámení, což je doručení (§ 101 odst. 6 daňového řádu). I v případě lhůty pro stanovení daně bude proto platit, že rozhodnutí o stanovení daně musí být nejpozději v poslední den této lhůty doručeno (nepostačí, aby bylo jen vydáno – učiněn první úkon směřující k jeho doručení).

I. 2.3. Předmět prekluze

Jak bylo nastíněno výše, lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní, jejímž marným uplynutím zaniká pravomoc správce daně stanovit daň. Nyní je třeba stručně vymezit, jaká daň vlastně prekluzi podléhá.

Daň lze chápat jako hmotněprávní daňový vztah, jehož subjekty jsou poplatník nebo plátcé daně na jedné straně a stát reprezentovaný správcem daně na straně druhé.

⁵¹ HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2006. IBSN: 80-7179-442-2. (str. 117)

⁵² Tamtéž str. 360

Předmětem je daň⁵³ v dalším smyslu tohoto slova (konkrétní částka daně, tedy peníze). Obsahem jsou pak vzájemná práva a povinnosti jeho subjektů týkající se předmětu vztahu, tedy především povinnost poplatníka nebo plátce daň přiznat a zaplatit a právo a současně povinnost správce daně daň stanovit a vybrat.

Pro účely vymezení předmětu prekluze se však nelze spokojit s daní jakoukoli, resp. hypotetickou. Musí jít o daň konkrétní, odlišitelnou jak od daní jiných daňových subjektů, tak od jiných daní téhož subjektu. Proto daňový řád vychází z daně konkrétního daňového subjektu, která je dále vymezena svým druhem (např. daň z přidané hodnoty) a zdaňovacím obdobím nebo skutečností, která daňovou povinnost zakládá (což platí u daní, které nemají zdaňovací období, jako je například daň z převodu nemovitostí).

Co se ve smyslu daňového řádu rozumí daní, vymezuje tento zákon ve svém ustanovení § 2. Máme-li určit, které z těchto povinných plateb budou předmětem prekluze podle daňového řádu, tak to budou ty, na které dopadá ustanovení § 148 tohoto zákona. Naopak to nebudou ty, které prekludují podle úpravy jiné⁵⁴. Platí tak, že daňový řád dopadá na všechny daně, avšak ne všechny daně prekludují podle daňového řádu.

I. 2.4. Účel lhůty pro stanovení daně

Účelem lhůty pro stanovení daně je, stejně jako v případě lhůt jiných, ohraničení plynutí času. V případě prekluzivní lhůty jde o určení časového rámce, mimo který již právo (v případě lhůty pro stanovení daně pak pravomoc) vykonat nelze. Platí to i naopak, tedy že takové právo je možné vykonat jen ve stanoveném časovém rámci. Hlavním účelem lhůty pro stanovení daně tak je časové určení (ohraničení) přípustné správy daní v její nalézací rovině.

Po uplynutí lhůty pro stanovení daně již nelze daň stanovit, což způsobí, že základní cíl správy daní (v této souvislosti jde o správné zjištění a stanovení daně)

⁵³ K podobnému chápání výrazu daň v tomto smyslu srov. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9 (dále jen „komentář Wolters Kluwer“). (str. 807)

⁵⁴ K tomu srov. část této práce nazvanou Právní úprava

odpadá, takže se pokračování ve správě prekludované daně stává nejenom zbytečným, ale i nepřipustným⁵⁵.

Lhůta pro stanovení daně dále podstatným způsobem přispívá k nastolení jistoty a stability v daňověprávních vztazích. Pokud v rámci této lhůty byla daň stanovena správně, není tu žádného důvodu, proč jí měnit, takže uplynutí lhůty pro stanovení daně tuto skutečnost jen potvrdí (daň by stejně nebyla změněna). Pokud naopak daň stanovena nebyla, anebo byla stanovena nesprávně, pak marné uplynutí lhůty pro stanovení daně vlastně narovnává stav de facto se stavem de iure. Z bezpráví se uplynutím času stává do značné míry stav po právu, protože nápravu již zjednat nelze. To je ale podle názoru autora této práce legitimizováno tím, že se po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně (resp. její části) nikdo účinně nepostaral o to, aby byla zjednána náprava. V tomto ohledu jde o situaci podobnou vydržení vlastnického práva, kdy držitel v dobré víře drží věc, ke které nemá vlastnické právo, a po uplynutí vydržecí lhůty se stane jejím vlastníkem. Ačkoli tedy nebyl vlastníkem a držel věc cizí (stav de facto), plynutí času způsobilo, že se jejím vlastníkem stal (stav de iure).

K účelu lhůty pro vyměření, jak jí upravoval zákon o správě daní a poplatků, se vyjádřil i Ústavní soud, jehož závěr lze jistě vztáhnout i na současnou právní úpravu daňového řádu. Podle Ústavního soudu: „*Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy.*“⁵⁶.

Ústavní soud tu vystihl, že lhůta pro stanovení daně působí jak vůči daňovému subjektu, tak i vůči správci daně.

Daňovému subjektu poskytuje právní úprava lhůty pro stanovení daně jistotu, že jeho daň nebude po uplynutí této lhůty stanovena, anebo že již stanovená daň nedozná změny. O prekludovanou daň se proto již nemusí starat.

Správce daně naopak tato lhůta nutí k tomu, aby řádně a včas vykonával správu daní, protože jinak dojde k tomu, že se taková správa stane nemožnou. Avšak i správci

⁵⁵ K tomu blíže část této práce nazvané Uplynutí lhůty pro stanovení daně.

⁵⁶ Nález Ústavního soudu sp.zn. II.ÚS 493/05 ze dne 11.1.2007 (dostupný na www.nalus.usoud.cz)

daně poskytuje uplynutí lhůty pro stanovení daně jistotu, že se o prekludovanou daň nemusí starat.

Limitování správy daní lhůtou pro stanovení daně má i další zásadní význam. Pokud by tady taková lhůta nebyla, nebylo by možné vymezit, jaké všechny daňové povinnosti je třeba spravovat. Daňové povinnosti současné a minulé by byly postaveny naroveň. To by byl ovšem zásadní problém, protože by ani nebylo možné určit, o jaké konkrétní daňové povinnosti jde. Vzhledem k tomu, že daňové povinnosti přecházejí na právní nástupce, mohli bychom uvažovat i o daních z dob dávno minulých. Tím bychom pak snad i umožnili správu takových daní, které už náš právní řád ani nezná, protože byly zrušeny. Zrušení právního předpisu sice způsobí, že právní vztahy jím předvídané nemohou vznikát v budoucnu, ale bez dalšího nezpůsobí zánik takových právních vztahů, které v minulosti vznikly za jeho účinnosti.

I. 3. Počítání času

I. 3.1. Obecné principy

To, co tuzemské právní předpisy označují v marginální rubrice jako počítání času⁵⁷, jsou pravidla, podle kterých mají být počítány lhůty. Nejde tedy o obecná pravidla počítání času jako takového, nýbrž o pravidla, která určují počítání toliko časových úseků vymezených lhůtami. V českém právu nenalezneme právní normu, která by pravidla počítání lhůt stanovila obecně, takže tato pravidla jsou předmětem úpravy jednotlivých právních předpisů, zejména kodexů.

Provedeme-li srovnání pravidel počítání času obsažených v tuzemském právu, vyjma daňového řádu, zjistíme, že zákonodárce volí jednu z následujících formulací⁵⁸:

Za prvé⁵⁹

- 1) Lhůta určená podle dní počíná dnem, který následuje po události, jež je rozhodující pro její počátek.
- 2) Konec lhůty určené podle týdnů, měsíců nebo let připadá na den, který se pojmenováním nebo číslem shoduje se dnem, na který připadá událost, od níž lhůta počíná. Není-li takový den v posledním měsíci, případně konec lhůty na jeho poslední den.
- 3) Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

⁵⁷ Např. marginální rubriky § 122 občanského zákoníku, § 40 správního řádu nebo § 128 zákona č. 100/1998 Sb., o sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁸ K podrobnějšímu srovnání, které se dotýká i pravidel počítání času podle práva mezinárodního a evropského, viz článek ALEXA, Karel. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník*. 1/2012. ISSN 0231-6625. (str. 80)

⁵⁹ Takovouto úpravu pravidel počítání času nalezneme například v § 122 občanského zákoníku, § 40 soudního řádu správního, § 211 zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, § 128 zákona o sociálním zabezpečení, § 123c zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, § 26b zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, § 23 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, či v § 164 zákona o nemocenském pojištění.

Za druhé⁶⁰

- 1) Do běhu lhůty se nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty.
- 2) Lhůty určené podle týdnů, měsíců nebo let se končí uplynutím toho dne, který se svým označením shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty, a není-li ho v měsíci, posledním dnem měsíce.
- 3) Případně-li konec lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

Předmětem právní úpravy bývají v naprosté většině případů pouze lhůty určené podle dnů, týdnů, měsíců nebo let. Výjimečně lze nalézt i pravidla pro počítání lhůt kratších než jeden den resp. lhůt určených v hodinách⁶¹. Obecně platí, že takové mimořádně krátké lhůty se počítají a momento ad momentum⁶². To znamená, že taková lhůta běží od okamžiku, kdy byla určena, a skončí po uplynutí stanoveného času. Pokud byla například v 13:47 oznámena lhůta dvou hodin, uplyne tato v 15:47.

Pokud jde o dvojí způsob, který náš zákonodárce volí k formulaci pravidel počítání času, považuje autor této práce za stěžejní, že tato pravidla jsou obsahově totožná, neboť se v nich promítá stejný princip⁶³.

Tento princip zní: dies a quo non computatur in termino, tedy že den rozhodné skutečnosti se do lhůty nezapočítává. Dnem rozhodné skutečnosti je ten den, ve kterém došlo ke skutečnosti zakládající běh lhůty (např. den doručení rozhodnutí je určující pro běh odvolací lhůty). Určení tohoto dne pravidla počítání času nestanoví, ale vymezuje jej norma jiná. Pokud třeba podle dikce právní normy platí, že odvolání je možné podat ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení, bude dnem rozhodné skutečnosti právě den doručení. Tento den je pak leckdy nutno postavit na jisto až dokazováním (např. důkazem doručenkou). Princip o nezapočítávání dne rozhodné skutečnosti je ryze praktický,

⁶⁰ Obdobná ustanovení obsahuje třeba § 40 správního řádu, § 57 občanského soudního řádu, § 60 trestního řádu, či § 119 zákona o ochraně utajovaných informací.

⁶¹ Např. § 40 správního řádu.

⁶² Např. KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kol. *Občanské právo hmotné I. 4.*, aktualizované a doplněné vydání. Praha: nakladatelství ASPI, a.s., 2005. IBSN 80-7357-127-7. (str. 173 a násl.)

⁶³ K tomu blíže článek ALEXA, Karel. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník*. 1/2012. ISSN 0231-6625. (str. 80)

protože díky němu odpadá nutnost zabývat se tím, kdy přesně, tj. v kolik hodin, k rozhodné skutečnosti došlo, což pak vede k tomu, že každá stejně dlouhá lhůta počítaná resp. přepočítaná na dny, bude stejně dlouhá. Jinak řečeno, není třeba uvažovat o tom, zda k rozhodné skutečnosti došlo ráno nebo večer, v důsledku čehož by se lhůta prodlužovala nebo naopak zkracovala.

Lhůty určené ve dnech se tedy počítají tak, že se vynechá den, ve kterém došlo k rozhodné skutečnosti, a ode dne následujícího (včetně) se počítá tolik dnů, kolik lhůta činí. Posledním dnem lhůty bude poslední počítaný den.

U lhůt počítaných v týdnech se postupuje tak, že se nejprve určí den, ve kterém k rozhodné skutečnosti došlo, následně se připočte tolik týdnů, kolik lhůta činí, přičemž posledním dnem lhůty bude ten den posledního počítaného týdne, který se nazývá stejně jako den rozhodné skutečnosti.

Pokud jde o lhůty počítané na měsíce nebo roky, počítají se tak, že se nejprve určí den, ve kterém k rozhodné skutečnosti došlo, a následně se připočítá tolik měsíců nebo let, kolik lhůta činí, přičemž posledním dnem lhůty bude ten den posledního počítaného měsíce nebo roku, který nese stejné číselné označení jako den rozhodné skutečnosti. Nebude-li v posledním počítaném měsíci den, který by nesl stejné číselné označení jako den rozhodné skutečnosti, pak bude posledním dnem lhůty poslední den posledního počítaného měsíce.

Posouvání posledního dne lhůt počítaných v měsících nebo letech má ten důvod, že měsíce nebo roky nemusí být stejně dlouhé. To se projeví tím, že nastane-li den rozhodné skutečnosti v poslední den delšího měsíce, nezbude v posledním počítaném měsíci den se stejným číslem. U lhůt počítaných v letech jde o problém přestupného roku, který se však týká toliko měsíce února, takže pravidlo o posunutí lhůty na poslední den posledního měsíce je aplikovatelné i zde. Lhůt stanovených v týdnech se toto pravidlo posouvání posledního dne samozřejmě netýká, protože dny v týdnu se opakují stále stejně resp. každý týden má sedm dnů.

Byť to není na první pohled zřejmé, princip *dies a quo non computatur in termino* se uplatňuje i u lhůt stanovených v týdnech, měsících nebo letech, ačkoli je v uvedených pravidlech obsažen jen implicitně. Lze to demonstrovat na jednoduchém příkladu lhůty jednoho týdne, kdy k rozhodné skutečnosti dojde v úterý. Příslušné pravidlo počítání času určuje, že posledním dnem této lhůty bude úterý následujícího týdne. Součet dnů od úterý jednoho týdne do úterý druhého týdne činí osm dnů, avšak týden jich má jen sedm. Prvním počítaným dnem této lhůty tak musí být středa prvního týdne, aby mohl týden (tj. sedm dnů) uplynout následující týden v úterý. Jinak řečeno, úterý prvního týdne se nepočítá, protože to byl den, v němž nastala rozhodná skutečnost.

Poslední výše uvedené pravidlo počítání času velí posunout konec lhůty, který připadl na sobotu, neděli nebo svátek na bezprostředně následující pracovní den. Toto pravidlo dopadá na všechny lhůty, ať už vyjádřené ve dnech, týdnech, měsících či letech. Smyslem je nepochybně dosáhnout toho, aby v poslední den lhůty bylo ještě možné úkon provést.

Jinak lhůty samozřejmě běží i o sobotách, nedělích a svátcích, zmíněné pravidlo se týká toliko případu, kdy konec lhůty připadá na některý z uvedených dnů volna. Výjimkou jsou případy, kde právní předpis stanoví, že se počítají toliko dny pracovní, což se však může týkat toliko lhůt určených podle dnů (týdny, měsíce a roky vždy víkendy či svátky obsahují a zákonodárce s tím jen těžko něco nadělá).

Nastíněná pravidla počítání času dopadají na všechny druhy lhůt. Je bez významu, zda jde o lhůtu zákonnou, soudcovskou, hmotněprávní, procesní, prekluzivní, promlčecí, vydržecí či pořádkovou.

I. 3.2. Problém počítání času podle daňového řádu⁶⁴

⁶⁴ Dané problematice se autor této práce věnuje v článku Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník*. 1/2012. ISSN 0231-6625. (str. 80). V této práci proto jen stručně shrne své závěry a doplní je o poznatky, které mají vztah k jejímu tématu.

Úpravu pravidel počítání času obsahuje § 33 daňového řádu. Nalezneme zde pravidla pro počítání lhůt určených v týdnech, měsících, letech (odst. 1), dnech (odst. 2), jakož i v době kratší než jeden den (odst. 3).

Zatímco počítání lhůt podle dnů a dob kratších, než je jeden den, upravuje daňový řád totožně jako jiné tuzemské právní předpisy, takže zde platí bezevbytku poznatky nastíněné v předchozí části této práce, zásadní odlišnost nalezneme ve formulaci pravidla dopadajícího na lhůty počítané na týdny, měsíce a roky. Dikce § 33 odst. 1 daňového řádu totiž zní:

Lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, případně poslední den lhůty na jeho poslední den.

Na první pohled je zřejmé, že daňový řád rozlišuje tři dny, a to:

- 1) den rozhodné skutečnosti, tj. den kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty
- 2) den počátku běhu lhůty, který má následovat po dni sub. 1), a
- 3) den konce lhůty.

Od jiných formulací pravidla pro počítání lhůt určených v týdnech, měsících a letech, o kterých byla zmínka v předchozí části této práce, se pravidlo podle daňového řádu odlišuje v tom, že navíc zmiňuje den počátku běhu lhůty (sub. 2), resp. rozlišuje mezi dnem rozhodné skutečnosti (sub. 1) a dnem počátku běhu lhůty (sub. 2).

Existuje výklad⁶⁵ ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu, podle kterého tato formulace způsobuje, že se lhůty stanovené v týdnech, měsících a letech prodlužují

⁶⁵ Takový výklad, jak lze alespoň dovodit z tiskové zprávy Generálního finančního ředitelství ze dne 4.2.2011 dostupné na http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_11765.html?year=0, takže tento výklad zřejmě zastává Česká daňová správa. Rovněž v odborné literatuře se lze s takovým přístupem setkat. Srov. např. KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7. (str. 139). KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-72088-37-9. (str. 85 a násl.). KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr. *Poradce 2011/4. Daňový řád s komentářem*. Český Těšín: Vydavatelství PORADCE s.r.o., 2011. ISSN 1211-2437. (str. 37). či BAXA, J.; DRÁB, O.;

vždy o jeden den. Věc se má podle tohoto výkladu tak, že lhůta počíná běžet až dnem následujícím po dni rozhodné skutečnosti, přičemž její konec má nastat v den, který je označen stejně jako den, kdy započala běžet. To lze demonstrovat na příkladu týdenní lhůty, která běží od doručení rozhodnutí, ke kterému došlo řekněme v úterý 3. ledna 2012. Den doručení rozhodnutí (tj. úterý 3. ledna 2012) je dnem rozhodné skutečnosti. Lhůta má započít ve svém běhu až v den následující, tedy ve středu 4. ledna 2012. Posledním dnem této lhůty pak má být středa 11. ledna 2012, protože ve středu počala tato lhůta běžet. Od úterý 3. ledna 2012 do středy 11. ledna 2012 uplynulo osm dnů, což je o jeden více, než kolik jich má týden.

Podle názoru autora této práce však lze téže ustanovení daňového řádu vykládat i jinak.

Jak bylo řečeno v předcházející části této práce, všechna pravidla počítání lhůt (týdenních, měsíčních, ročních i denních, s výjimkou lhůt kratších, kde platí počítání a momento ad momentum) vycházejí z principu dies a quo non computatur in termino, tedy že den rozhodné skutečnosti se do lhůty nezapočítává. Význam tohoto principu spočívá v tom, že je lhostejno, kdy v průběhu dne rozhodné skutečnosti ke skutečnosti zakládající běh lhůty došlo, protože všechny lhůty vymezené stejnou délkou budou stejně dlouhé. Pokud tedy ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu říká, že lhůta počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, znamená to, že se den rozhodné skutečnosti do lhůty nezapočítává. Je tomu tak proto, že i kdyby lhůta ode dne rozhodné skutečnosti do dne svého počátku neběžela, je to důvod, proč toto „mezidobí“ do lhůty nezapočítávat. Dané ustanovení tak neříká nic nového, nýbrž jen výslovně poukazuje na obecný princip. To ale není důvod proto, aby se do lhůty nezapočítával jak den rozhodné skutečnosti, tak den počátku běhu lhůty, tedy aby se z kraje lhůty nezapočítávaly dny dva, k čemuž výše zmíněný výklad vede.

Dále pak je podstatné, že smyslem počítání lhůt je určení jejich konce. Právě k určení posledního dne lhůty pravidla počítání času vedou. Nejdůležitější je určit den,

KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 189).

ve kterém k rozhodné skutečnosti došlo (např. doručení) a pak jen stačí aplikovat příslušné pravidlo počítání času, abychom určili konec lhůty. Samotný okamžik počátku běhu lhůty není důležitý. Pokud bychom trvali na významu rozdílu mezi okamžikem rozhodné skutečnosti a okamžikem počátku běhu lhůty, museli bychom uzavřít, že v tomto „mezidobí“ lhůta neběžela, což může způsobit zbytečné problémy. Pokud by například odvolatel podal odvolání v den, kdy mu bylo doručeno (tedy v den rozhodné skutečnosti), lhůta by ještě neběžela, takže takové podání by bylo třeba považovat za předčasné, což se jeví jako nesmysl.

Podle názoru autora této práce má význam uvažovat jen o dnu rozhodné skutečnosti a o dnu konce lhůty (o posledním dnu lhůty). Předem dnem rozhodné skutečnosti lhůta určitě neběžela a po uplynutí jejího posledního dne již neběží. Den počátku běhu lhůty musel nastat někdy v „mezidobí“, ale není třeba o tom dumat, protože podstatné hranice lhůty známe a pro účely počítání času v právu s nimi dokonale vystačíme.

Pokud se podíváme na ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu ve světle závěrů, že i zde platí princip *dies a quo non computatur in termino*, a že podstatnými jsou jen den rozhodné skutečnosti (nazývaný také jako *dies a quo*) a den konce lhůty (*dies ad quem*), pak můžeme toto ustanovení přeformulovat takto:

Lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po *dies a quo*, a končí uplynutím *dies ad quem*, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje s *dies a quo*.

Takový překlad odpovídá i dikci ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu, protože to používá následující sousloví:

- 1)...počíná běžet dnem...
- 2)...dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty...
- 3)...shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty

Každé ze sousloví sub 1) až 3) používá různých tvarů slova počátek. Víme, že den sub 2) je den rozhodné skutečnosti (*dies a quo*), a že den sub 3) je den konce lhůty

(dies ad quem). Není však zřejmé, který počátek, zda sub 1) anebo sub 2), je ten, který se má svým označením shodovat se dnem sub 3). V případech sub 1) a 2) se mluví o počátku běhu lhůty, v prvním případě je užito sloveso, ve druhém pak podstatné jméno, jejichž význam však nemůže být totožný. Je tomu tak proto, že pouze jeden ze dvou dnů, o kterých se hovoří sub 1) a 2) se může shodovat se dnem zmíněným sub 3), protože to je den, kdy lhůta končí a lhůta nemůže končit ve dvou dnech zároveň.

Musíme-li zvolit, který z počátků uvedených sub 1) a 2) odpovídá počátku sub 3), je třeba zvolit počátek sub 2), protože to je *dies a quo* (a ten je podstatný). Naopak den počátku lhůty uvedený sub 1) je bez významu.

Aplikující výklad autora této práce na příkladu lhůty jednoho týdne, která běží od doručení, k němuž došlo v úterý 3. ledna 2012, bude výsledkem následující. Den doručení (úterý 3. ledna 2012) je *dies a quo*. Lhůta pak má za týden uplynout v den, který se svým označením bude shodovat se dnem rozhodné skutečnosti, takže *dies a quem* nastane v úterý 10. ledna 2012. Od úterý 3. ledna do úterý 10. ledna 2012 uplynulo, přepočteno na dny, právě sedm dnů, tedy týden.

Přínosem takového výkladu⁶⁶ je, že se pravidla daňového řádu pro počítání lhůt v týdnech, měsících a letech, přes jejich odlišnou formulaci, obsahově v ničem neodchylují od pravidel, se kterými se setkáváme jinde. To je významné proto, že podle názoru autora této práce mají být stejné instituty v právu chápány stejně, ledaže zde jsou okolnosti opodstatňující odchylku. Žádné opodstatnění toho, proč by mělo být počítání času podle daňového řádu jiné, autor této práce neshledává. Fungují-li pravidla počítání času napříč českým právem stejně a je-li na to odborná veřejnost zvyklá, je to naopak důvod pro hledání takového výkladu § 33 odst. 1 daňového řádu, který bude s nimi konformní.

⁶⁶ Lze rovněž nalézt odbornou literaturu, ze které vyplývá, že k žádné změně v počítání času nedochází, byť zde autoři svůj názor dále neodůvodňují. Srov. např. LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. IBSN 978-80-7400-331-8. (str. 66).

Ústavní soud považuje⁶⁷ pravidla počítání času za obecné pravidlo právní. To působí pouze *praeter legem*, takže je v moci zákonodárce zavést právní úpravu odlišnou, přičemž tak musí učinit výslovně.

Daňový řád sice přináší novou formulaci pravidla pro počítání lhůt určených v týdnech, měsících a letech, ale je otázkou, zda vůbec mělo ke změně v počítání času dojít. Z části důvodové zprávy⁶⁸ k návrhu daňového řádu, která je věnována § 33, to vyčíst nelze. Předkladatel návrhu daňového řádu zde⁶⁹ naopak deklaruje záměr vyvarovat se neodůvodněných zásahů do předchozího vývoje.

Zákonodárce tak podle názoru autora této práce nejen, že na pravidlech počítání času výslovně nic nezměnil, ale ani tak učinit nechtěl.

Výklad, v důsledku kterého dochází k prodloužení těchto lhůt, a na který bylo poukázáno výše, může způsobit řadu problémů.

Jeho akceptace bude zatěžovat zejména aplikační praxi. Daňový řád totiž zhusta se lhůtami pracuje. Bude tak třeba rozlišovat, zda jde o lhůtu stanovenou ve dnech, kde k žádné změně nedochází, nebo v týdnech, měsících a letech, kde se již změna projeví.

Především však jde o celou řadu ustanovení, ohledně kterých bude třeba vyřešit, zda nejsou vůči § 33 odst. 1 daňového řádu speciální. Příkladem budiž úprava lhůty pro stanovení daně, která je stanovena v letech. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu lhůta pro stanovení daně „počne běžet“ dnem, v němž mimo jiné uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Jak bude popsáno v příslušné části této práce, je taková úprava počátku běhu lhůty považována za speciální vůči § 33 odst. 1 daňového řádu, takže zde k prodloužení o jeden den nedochází. Počátek této lhůty je ovšem vázán na uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení může být vyjádřena ve dnech (např. hlášení podle 137 odst. 1 daňového řádu), takže pro případnou změnu v počítání lhůt jiných zde místa také není. Tato lhůta ale může být stanovena v měsících, jako je tomu v případě podle § 136 odst. 1 daňového řádu (ten dopadá třeba na daňové přiznání k dani z příjmů), a zde již problém je. Doktrína zastává názor, že ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu speciální

⁶⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 17.12.1997 sp.zn. Pl. ÚS 33/97, dostupný na www.nalus.cz.

⁶⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 16.5.2011]. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc>. (str. 141)

⁶⁹ Tamtéž str. 114

není, takže se plně uplatní pravidlo podle § 33 odst. 1 daňového řádu, protože se lhůta prodlouží o jeden den.

Jen z takového nástinu je zřejmé, že problém počítání lhůt přesahuje samotné ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu, a že působí zbytečné nejasnosti. Bližší pozornost tomu bude věnována v příslušných částech této práce.

II. Zvláštní část

V následujících částech této práce se bude autor věnovat tomu, jak lhůta pro stanovení běží a co má na její běh vliv, jakož i tomu, co její uplynutí způsobí. Při tom se nemůže vyhnout krátkým poukazům na předchozí právní úpravu obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků včetně související judikatury, protože vedle toho, že byla důležitým inspiračním zdrojem právní úpravy nové, bude i za účinnosti daňového řádu aplikována v důsledku intertemporálních ustanovení, jimiž se bude autor této práce rovněž zabývat.

II. 1. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně a její základní délka

Podle dikce § 148 odst. 1 věty první daňového řádu, činí základní délka lhůty pro stanovení daně tři roky. Lhůta pro stanovení daně tudíž bude činit vždy minimálně tři roky, pokud nedojde ke skutečnosti, která by její délku prodloužila.

Na prvním místě je třeba poukázat na to, že samotná délka této základní lhůty zůstala ve srovnání s právní úpravou podle zákona o správě daní a poplatků stejná. Zákonodárce patrně vycházel z toho, že pokud bylo možné vykonávat správu daní efektivně ve třech letech podle dosavadní právní úpravy, bude to možné i podle právní úpravy nové. Navíc však chtěl, jak sám v důvodové zprávě k návrhu daňového řádu uvádí: „*obnovit právní jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň*“⁷⁰, což se projevilo mimo jiné ve vymezení počátku jejího běhu. Zde se nelze vyhnout krátkému exkurzu do vývoje výkladu počátku běhu lhůty pro vyměření podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť právě ten jistě zákonodárce vedl k novému určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu. Tuto změnu ve výkladu způsobila tzv. teorie 3+0, která byla poprvé formulována Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07⁷¹ ze dne 2. prosince 2008.

⁷⁰ MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 16.5.2011]. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc> (str. 98).

⁷¹ Dostupný na www.nalus.usoud.cz

II. 1.1. Teorie 3+0

Ústavní soud se ve věci vedené pod sp. zn. I. ÚS 1611/07 zabýval mimo jiné námitkou stěžovatelky, že lhůta pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků marně uplynula, takže správce daně již nemohl o dani rozhodnout. Ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jehož výkladu se zde Ústavní soud věnoval, znělo:

„Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“

Až do předmětného rozhodnutí Ústavního soudu byl výklad⁷² podtržené části tohoto ustanovení ten, že lhůta běží od konce zdaňovacího období, ve kterém se daňové přiznání nebo hlášení podává. Rozhodným byl tedy konec zdaňovacího období, které následovalo po zdaňovacím období, v němž daňová povinnost vznikla. Šlo-li například (a použijme přímo případ, o němž Ústavní soud rozhodoval) o daň z příjmů za zdaňovací období roku 1998, kdy se daňové přiznání podávalo do 31.3.1999, počátek běhu lhůty pro vyměření daně nastal až 31.3.1999. Později se o takovém výkladu začalo hovořit jako o tzv. teorii 3+1.

Ústavní soud tento výklad označil za nepřipustný, když uvedl: *„...tato lhůta je vyložena extenzivně, neboť zákonný pojem "konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání" se v rozporu s racionálním výkladem neodvívá ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou. Přitom již ke dni 31. 12. je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání*

⁷² Např. KINDL, Milan; TELECKÝ, Daniel; VÁLKOVÁ, Helena. *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-651-4. (str. 317) nebo KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc : ANAG, 2002. ISBN 80-7263-135-7. (str.266).

vzniká povinnost podat daňové přiznání.složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou.“⁷³.

Ústavní soud vlastně přestal rozlišovat mezi daněmi, ke kterým se podávalo daňové přiznání nebo hlášení (např. daně z příjmů či daň z přidané hodnoty) a daně, u kterých taková povinnost obvykle nebyla (např. daň z nemovitostí). To však nemělo podle názoru autora této práce opodstatnění, protože ze samotné dikce daného ustanovení byla tato dichotomie zřejmá. Zejména však autor této práce považoval samotné ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků za tak jasné, že o jeho výkladu nebylo třeba pochybovat. Druhým vážným problémem názoru Ústavního soudu bylo, že zasáhl do konstantního výkladu, který byl do té doby respektován nejen aplikační praxí správců daně, ale i doktrínou a judikaturou.

Tzv. teorie 3+0 znamenala vskutku převrat v nazírání na počátek běhu lhůty pro stanovení daně, takže nepřekvapí, že zavedla podnět k diskuzím na stránkách odborné literatury⁷⁴. Rovněž i judikatura na tento zvrát reagovala, a to tak, že doktrínu 3+0 akceptovala⁷⁵. Následkem rozhodnutí Ústavního soudu bylo i to, že zákonodárce změnil⁷⁶ ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak, aby bylo v souladu s principem 3+0.

Lze konstatovat, že změna vyvolaná tzv. teorií 3+0 byla přijata. Její působení se však opíralo a skrze přechodná ustanovení daňového řádu nadále opírá o dva tituly – judikaturu a zákon (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1.1.2010). Novela zákona o správě daní a poplatků, která neobsahovala přechodná ustanovení, nemůže patrně působit retroaktivně, neboť prekluzivní lhůta pro stanovení daně nepůsobí pouze v neprospěch daňového subjektu (ve smyslu možnosti stanovit mu daň), ale i v jeho prospěch, půjde-li o možnost uplatnit daňovou výhodu (např. nárok na

⁷³ Bod 23 nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008 (dostupný na www.nalus.usoud.cz)

⁷⁴ Např. BONĚK, Václav. Lhůta pro vyměření daně. *Daně a finance* 7-8/2009. (str. 22), LANČÍK, Radek; SOJKA, Vlastimil. Ještě jednou k počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. *Daňový expert* 2009/3. (str. 25), či SKALICKÁ, Hana. Bude již opravdu platit, že 3+0=3?. *Bulletin advokacie* 1-2/2010. (str. 61) a dva další články, které vyšly v čísle 7-8/2009 a 11/2009 stejného periodika a na něž autorka reaguje.

⁷⁵ Nejvyšší správní soud vycházel z tzv. teorie 3+0 např. ve věci č.j. 1 Afs 16/2009 - 74 ze dne 11.6.2009, č.j. 5 Afs 80/2008-58 ze dne 21.1.2011, v kterémžto rozhodnutí uvádí celou řadu dalších rozhodnutí, která doktrínu 3+0 přijala, či č.j. 9 Afs 81/2010-18 ze dne 31.3.2011. Ústavní soud na svém předchozím názoru setrval např. v nálezu sp. zn. IV. ÚS 2605/07 ze dne 18.4.2011.

⁷⁶ Novela zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, která nabyla účinnosti dnem 1.1.2010.

odpočet daně z přidané hodnoty), takže dopadá jen na daňové povinnosti vzniklé nejdříve v roce 2010. U judikatury je ovšem situace jiná, neboť ta představuje „jen“ výklad tehdy účinných právních předpisů, pročež má vliv i nazpět v čase. Odborná literatura⁷⁷ v této souvislosti hovoří o tzv. incidentní retrospektivitě, ze které vyplývá povinnost soudů vycházet z aktuálního výkladu v již probíhajících nebo v budoucnu zahájených řízeních, ačkoli byla taková řízení zahájena před tím, než ke změně výkladu došlo. Změna judikatury ale není sama o sobě důvodem pro použití mimořádných opravných prostředků. Stejně pak ovlivňuje změna judikatury i aplikační praxi správců daně.

II. 1.2. Překlenutí teorie 3+0 daňovým řádem

Podle § 148 odst. 1 daňového řádu počne běžet lhůta pro stanovení daně dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

I daňový řád tedy rozlišuje mezi daněmi, ke kterým se daňové tvrzení podává a těmi, kde taková povinnost není. Překlenutí tzv. teorie 3+0 se týká první kategorie. Daňový řád volí podle názoru autora této práce ten nejlepší možný okamžik počátku běhu lhůty pro stanovení daně. Jde vlastně o jakýsi kompromis mezi teorií 3+0 a 3+1, protože okamžik počátku běhu lhůty se jeví spravedlivým jak z hlediska správce daně, tak i daňového subjektu (ani na úkor jednoho z nich není lhůta nedůvodně prodlužována nebo zkracována). Konec lhůty pro podání daňového tvrzení je totiž okamžikem, kdy daňový subjekt již měl mít svou povinnost daň tvrdit definitivně splněnou a správce daně by tak současně měl tímto tvrzením disponovat a mít tak možnost o něm rozhodovat.

II. 1.3. Počátek běhu lhůty pro stanovení daní, ke kterým se podává řádné daňové tvrzení

⁷⁷ KÜHN, Zdeněk; BOBEK, Michal; POLČÁK, Radim. *Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha : Auditorium, 2006. ISBN 80-903786-0-9. (str. 48)

Jak již bylo zmíněno výše, daňový řád určuje počátek běhu lhůty pro stanovení daně podle toho, zda se k dani váže či naopak neváže povinnost podat řádné daňové tvrzení. Platí přitom, že ve většině případů se řádné daňové tvrzení podává a případy, kdy taková povinnost není, jsou spíše výjimkou. Daňové tvrzení představuje v daňovém řízení nejdůležitější podání daňového subjektu, což výslovně daňový řád zdůrazňuje, když jej v § 1 odst. 3 označuje za základ správného zjištění a stanovení daně. Totéž ustanovení současně zavádí legislativní zkratku řádné daňové tvrzení, kterým se rozumí daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a dále legislativní zkratku dodatečné daňové tvrzení, kterým jsou dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.

Daňová tvrzení coby pojem zahrnující veškerá podání daňového subjektu, která směřují ke stanovení daně, lze rozlišovat na řádná, dodatečná a opravná. Řádné daňové tvrzení má být podáváno vždy, a to ve lhůtách k tomu stanovených daňovým řádem (zejm. § 136 a § 137) nebo speciálním daňovým zákonem (např. § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty⁷⁸). Řádné daňové tvrzení představuje obligatorní podání, které je proto svou povahou pravidelné a očekávané. Dodatečné daňové tvrzení (§ 141 a § 142 daňového řádu) je naproti tomu mimořádné v tom, že se podává jen tehdy, pokud je třeba změnit poslední známou daň, tedy daň, která byla již dříve stanovena. Dodatečným daňovým tvrzením se zasahuje do daně, o které již bylo rozhodnuto. Účelem opravného tvrzení (ve smyslu § 138 daňového řádu jde jen o opravné daňové přiznání a o opravné vyúčtování) je pak toliko změna údajů uvedených v dříve podaném řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení, nikoli změna stanovené daně, protože ke stanovení daně ještě nedošlo. Proto je možné jej podat pouze ve lhůtách, ve kterých je možné podat ostatní druhy daňových tvrzení.

Ve vztahu k počátku běhu lhůty pro stanovení daně má význam toliko lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, právní úprava ostatních typů těchto podání je zde irelevantní. Ostatně podání dodatečného daňového tvrzení se předpokládá až po uplynutí lhůty pro podání toho řádného, a opravné daňové tvrzení má místo zase jen před uplynutím této lhůty.

⁷⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“)

Pokud jde o daně, u kterých je stanovena povinnost podat řádné daňové tvrzení, tak ve smyslu § 135 odst. 1 daňového řádu, má tuto povinnost ten, komu to ukládá zákon, anebo ten, koho k podání řádného daňového tvrzení vyzve správce daně. Podle názoru autora této práce může správce daně k podání řádného daňového tvrzení vyzývat jen tehdy, pokud již zde existuje zákonná povinnost takového podání. Jinak řečeno, správce daně se nemůže opírat toliko o ustanovení § 135 odst. 1 daňového řádu, ale musí nalézt jinou právní normu takovou povinnost zakládající. Například u daně z nemovitostí se daňové přiznání nepodává, pokud v průběhu zdaňovacího období nedošlo ke změně skutečností určujících daňovou povinnost (§ 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitostí). Pokud by správce daně, ačkoli ví, že všechny rozhodné skutečnosti zůstávají beze změny, vyzval poplatníka této daně k podání řádného daňového přiznání, jednal by contra legem, neboť zákon jasně stanoví, že taková povinnost zde není. Vyzvat by jej tedy mohl jen v případě, kdy by měl za to, že rozhodné skutečnosti doznaly změny, protože zde byla zákonná povinnost daňové přiznání podat. Správce daně tak podle názoru autora této práce může vyzývat jen ke splnění zákonné povinnosti podat řádné daňové tvrzení, nikoli založit povinnost novou svým rozhodnutím (takové rozhodnutí by vlastně bylo nadřazeno zákonu, což je v rozporu se základním principem jednání veřejné moci secundum et intra legem). Důsledkem toho pak je, že pro účely počátku běhu lhůty pro stanovení daně bude rozhodující ona zákonná lhůta pro podání řádného daňového tvrzení a nikoli lhůta správcovská, kterou správce daně ve výzvě k jeho podání stanovil.

Platí-li, že rozhodující je lhůta pro podání řádného daňového tvrzení stanovená zákonem, pak je třeba uvést, o jaké případy jde. Při tom je třeba mít na paměti, že úprava podle daňového řádu je subsidiární, takže ustupuje speciální úpravě obsažené v jednotlivých daňových zákonech.

II. 1.3.1. Daně z příjmů

Pro daně z příjmů platí zásadně obecná úprava obsažená v § 136 odst. 1 daňového řádu, podle které se daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací

období, které činí nejméně 12 měsíců, podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Pro poplatníky daně z příjmů, kteří jsou fyzickými osobami, platí za zdaňovací období vždy kalendářní rok (§ 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Pokud jde o poplatníky – právnické osoby, je situace složitější, neboť jejich zdaňovacím obdobím nemusí být toliko rok kalendářní, nýbrž i období jiné⁷⁹ (§ 17 a zákona o daních z příjmů), které navíc ani nemusí činit právě dvanáct měsíců. I tu se ovšem uplatní obecná úprava podle § 136 odst. 1 daňového řádu, protože podmínku, že zdaňovací období činí nejméně 12 měsíců, splní jak období dvanáctiměsíční, tak i období delší. Ohledně zdaňovacího období, které činí méně než dvanáct měsíců, pak zákon o daních z příjmů v souvislosti s podáváním daňového přiznání stanoví, že se toto podává ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců (§ 38m odst. 6), takže i tu je situace stejná.

V případech podle § 136 odst. 2 daňového řádu, kdy je daňový subjekt povinen mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce⁸⁰, podává se daňové přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. U daňových subjektů s auditorem povinně ověřovanou účetní závěrkou tato delší lhůta platí vždy, kdežto pro ty, kteří se rozhodnou využít pomoci poradce, se delší lhůta uplatní jen tehdy, pokud je plná moc ve prospěch poradce u správce daně uplatněna v rámci základní, tříměsíční lhůty. Na prodloužení původní lhůty pak již nemá vliv to, že poradce zemřel.

Dále pak lze zmínit např. daň z příjmů vybíranou srážkou, na kterýžto případ dopadá obecná úprava daňového řádu. Zde se však podává vyúčtování⁸¹, a to do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku (§ 137 odst. 2 daňového řádu). Pokud jde dále třeba o plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tak tito podávají správci daně vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti do dvou

⁷⁹ Jedná se o hospodářský nebo účetní rok, anebo o období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku

⁸⁰ Poradcem se ve smyslu legislativní zkratky obsažené v § 29 odst. 2 daňového řádu rozumí daňový poradce nebo advokát.

⁸¹ Povinnost podat vyúčtování vyplývá z ustanovení § 38d odst. 10 zákona o daních z příjmů, které však nestanoví lhůtu, ve které se tak má stát.

měsíců po uplynutí kalendářního roku; pokud plátce daně podá toto vyúčtování elektronicky, je lhůta pro podání do 20. března (§ 38j odst. 5 zákona o daních z příjmů).

Vzhledem k tomu, že v uvedených případech (s výjimkou podle § 38j odst. 5 věty za středníkem zákona o daních z příjmů) jsou lhůty pro podání daňových tvrzení stanoveny v měsících, vzniká zde problém s pravidlem pro počítání času podle § 33 odst. 1 daňového řádu, na který bylo poukázáno v části této práce nazvané Problém počítání času podle daňového řádu.

Podle výkladu zastávaného Českou daňovou zprávou a částí odborné literatury⁸², který klade důraz na rozdíl mezi dnem rozhodné skutečnosti (dies a quo) a dnem počátku běhu lhůty, je uplynutí zdaňovacího období (viz § 136 odst. 1 a 2 daňového řádu) resp. kalendářního roku (viz § 137 odst. 2 daňového řádu či § 38j odst. 5 zákona o daních z příjmů) dnem rozhodné skutečnosti, takže lhůta pro podání daňových tvrzení běží až ode dne následujícího. To znamená, že např. u daňového přiznání podle § 136 odst. 1 daňového řádu podávaného k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 uplyne zdaňovací období dne 31.12.2011, což je den rozhodné skutečnosti, pročež prvním dnem běhu lhůty bude až 1.1.2012, takže tato lhůta uplyne dne 1.4.2012. Podle výkladu zastávaného autorem této práce stejná lhůta uplyne již 31.3.2012, protože pravidla počítání času žádnou obsahovou změnu nepřinášejí (k posunutí počátku a v důsledku toho i konce lhůty nedochází).

Zvláštní případy, které u daně z příjmů ovlivňují počátek běhu lhůty pro stanovení daně, nalezneme v § 38r zákona o daních z příjmů. První skupina dopadá na investiční pobídky ve formě slevy na dani a na daňovou ztrátu. Vzhledem k tomu, že tato zvýhodnění lze uplatňovat postupně v několika zdaňovacích obdobích⁸³, přičemž má z hlediska kontroly splnění stanovených podmínek význam, kdy se tak stalo a v jaké výši, je třeba rámeček lhůty pro stanovení daně rozšířit na všechna tato zdaňovací období. Toho se dosahuje tím, že lhůta pro stanovení daně pro všechna zdaňovací období, za

⁸² Viz část této práce nazvanou Problém počítání času podle daňového řádu

⁸³ Investiční pobídku ve formě slevy na daně lze ve smyslu § 35a odst. 3 a § 35b odst. 4 zákona o daních z příjmů uplatňovat zásadně v pěti následujících zdaňovacích obdobích. I daňovou ztrátu lze uplatnit v pěti následujících zdaňovacích obdobích (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

kteřá bylo možné tyto výhody uplatnit, skončí až spolu se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo lze výhodu uplatnit. Význam tak zde má počátek běhu lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období.

Druhou skupinu tvoří uplatňování nájmu z tzv. finančního leasingu jako daňového výdaje⁸⁴. Leasing je příznačný tím, že nájemné se platí delší dobu, i několik let, takže zasahuje do vícero zdaňovacích období. I zde má pak pro účely kontroly splnění zákonných podmínek význam, kolik a kdy bylo zapláceno. Zákon v tomto případě ale volí odlišnou konstrukci, když stanoví, že lhůta pro doměření daně z tohoto důvodu počíná běžet od konce kalendářního roku, v němž bylo možno poprvé ověřit splnění těchto zákonných podmínek. Je třeba upozornit, že zákon výslovně hovoří o doměření daně, tedy změně daně již dříve stanovené, takže pro případ vyměření daně (rozumějme vyměření daně na základě řádného daňového tvrzení), by toto pravidlo platit nemělo. To však neobstojí proto, že lhůta pro vyměření i doměření je stejná, takže zákonodárce nejspíš chtěl jen zdůraznit, že v těchto případech již byla daň poprvé stanovena dříve. Rozhodujícím pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně pak bude konec příslušného kalendářního roku, nikoli lhůta pro podání daňového tvrzení.

II. 1.3.2. Ostatní přímé daně

U daně silniční⁸⁵ se daňové přiznání podává, pokud daňovému subjektu vznikla daňová povinnost, do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

Zde jde o speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu. Nejenže zde nemůže dojít k prodloužení lhůty podle § 136 odst. 2, protože to zákon o dani silniční vylučuje, ale nedochází zde ani k problému s počítáním času, protože speciální zákon uvádí výslovně datum konce lhůty, takže jej netřeba vůbec určovat podle pravidel počítání času.

⁸⁴ Viz § 38r odst. 3 zákona o daních z příjmů

⁸⁵ Viz § 15 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“)

I pro daň z nemovitostí platí zvláštní právní úprava⁸⁶. Pokud se daňové přiznání podává, má se tak stát zásadně do 31. ledna (aktuálního) zdaňovacího období. Speciálním případem jsou změny vlastnictví nemovitosti dané převodem nebo děděním, kdy se za splnění dalších zákonem stanovených podmínek⁸⁷, daňové přiznání podává nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k zápisu vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí anebo k právní moci rozhodnutí, kterým se dědické řízení končí.

Problém s počítáním lhůt zde nenastává, protože v prvním případě je i zde uveden poslední den lhůty přímo. Půjde-li o lhůty vymezené slovy „do konce třetího měsíce následujícího po měsíci...“, tak ani tu nemá diskuze o změně pravidel počítání času místo, protože, posledním dnem lhůty musí být poslední den třetího měsíce. Poslední den měsíce určuje kalendář, nikoli pravidla počítání času. Pokud bychom přece jen pravidla počítání času aplikovali, nadto s výkladem o prodloužení lhůt, byl by posledním dnem lhůty nikoli konec posledního měsíce, nýbrž začátek (první den) měsíce následujícího, což by bylo v rozporu s dikcí zákona o dani z nemovitostí.

K dani dědické a dani darovací⁸⁸ lhůta pro podání daňového přiznání činí 30 dnů a běží ode dne, v němž nastala skutečnost předvídaná zákonem. Zvláštním případem je u daně darovací bezúplatné nabytí tzv. emisních povolenek, kdy se daňové přiznání podává do 31. března příslušného kalendářního roku. Pokud jde o daň z převodu nemovitostí⁸⁹, tak zde lhůta běží do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k zákonem předvídané skutečnosti. Tzv. trojdaně vystačí bez vymezení zdaňovacího období, protože jejich předmětem je převod či přechod vlastnictví, ke kterému nedochází pravidelně, ale spíše mimořádně, takže je lze efektivně spravovat ad hoc.

Problém počítání času se těchto daní rovněž netýká, protože buď jde o lhůtu stanovenou ve dnech, či lhůtu s koncem určeným konkrétním dnem či koncem měsíce.

⁸⁶ Viz § 13a zákona o dani z nemovitostí

⁸⁷ Jde o podmínky podle § 13a odst. 10 a 11 zákona o dani z nemovitostí.

⁸⁸ Viz § 21 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), a pokud jde o zvláštní případ tzv. emisních povolenek, pak § 21 odst. 9 zákona o trojdani.

⁸⁹ Viz § 21 odst. 2 zákona o trojdani

II. 1.3.3. Nepřímé daně

K dani z přidané hodnoty⁹⁰ se daňové přiznání podává zásadně do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Zvláštní úprava se pak týká výjimečných situací, jako je insolvenční řízení, pokračování v živnosti po zemřelém plátcí jeho dědicem, či zánik obchodní společnosti nebo družstva bez likvidace.

Rovněž u daní spotřebních⁹¹ se daňové přiznání zásadně podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, přičemž i zde nalezneme celou řadu výjimek.

I u tzv. ekologických daní⁹² se daňové přiznání podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období. To platí jak pro daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, tak pro daň z elektřiny.

Vzhledem k tomu, že jsou lhůty pro podání daňového přiznání stanoveny zpravidla ve dnech, komplikace způsobená dikcí § 33 odst. 1 daňového řádu tady nemá místo.

II. 1.3.4. Zvláštní úprava podávání daňových tvrzení podle daňového řádu

Daňový řád předpokládá, že může dojít k tomu, že v průběhu zdaňovacího období nastane skutečnost, která vyvolává nutnost podat daňové tvrzení jindy, než je obvyklé a žádoucí. Jde o případy přechodu daňové povinnosti podle § 239 a § 240 daňového řádu a o vztah k insolvenčnímu řízení podle § 242 až 244 daňového řádu. Speciální úpravu podávání daňových tvrzení nalezneme i v jednotlivých daňových zákonech⁹³, která pak má samozřejmě přednost. Ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně, je však podle názoru autora této práce třeba v každém jednotlivém případě uvažovat o

⁹⁰ Viz § 101 zákona o dani z přidané hodnoty

⁹¹ Zejm. § 18 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

⁹² K dani ze zemního plynu a některých dalších plynů viz § 26 čl. LXXII zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“), k dani z pevných paliv pak § 25 čl. LXXIII téhož zákona, a k dani z elektřiny viz § 26 čl. LXXIV.

⁹³ Např. § 101 odst. 2 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty, či § 38gb zákona o daních z příjmů.

tom, zda může mít taková speciální lhůta pro podání daňového tvrzení dopad na počátek běhu lhůty pro stanovení daně.

Například podle § 239 odst. 3 daňového řádu má dědic povinnost podat za zůstavitele daňové tvrzení za uplynulou část běžného zdaňovacího období do 6 měsíců od zůstavitelovy smrti. Vzhledem k tomu, že zůstavitelova smrt způsobuje faktický konec zdaňovacího období (zemřelý daňový subjekt již nikdy nebude moci naplnit předmět daně a dosáhnout tak vzniku daňové povinnosti), bude takové řádné daňové tvrzení pokrývat vlastně celé zdaňovací období (od svého počátku do dne smrti). Konec této lhůty tak bude podle názoru autora této práce rozhodný pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně. Na tom nic nemění skutečnost, že daňová povinnost zůstavitele přešla na jeho dědice (§ 239 odst. 2 daňového řádu).

V souvislosti s insolvenčním řízením je na druhou stranu třeba podat řádné daňové tvrzení do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, a to opět za uplynulou část zdaňovacího období (§ 244 odst. 1 daňového řádu). Podle § 244 odst. 2 daňového řádu však obecná povinnost podávat daňové přiznání trvá dále. Může tak dojít k situaci, kdy na jedno zdaňovací období u téže daně budou připadat dvě řádná daňová tvrzení. Půjde-li třeba o daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a k účinnosti rozhodnutí o úpadku dojde řekněme dne 1.5.2011, pak je ve smyslu § 244 odst. 1 daňového řádu třeba podat řádné daňové tvrzení do 31.5.2011. Bude-li insolvenční řízení probíhat i v roce 2012, pak se podle § 244 odst. 2 daňového řádu podává daňové přiznání za zdaňovací období roku 2011 do 1.4.2012 (resp. 31.3.2012). V obou případech jde o lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, která z nich však bude pro účely počátku běhu lhůty pro stanovení daně rozhodná? Může to být jistě jen jedna, protože jinak by došlo k rozštěpení běhu lhůty pro stanovení daně za jednoho zdaňovacího období, což by vedlo k absurdnímu důsledku, že by tato lhůta mohla uplynout jen ohledně části zdaňovacího období. Autor této práce má obecně za to, že rozhodující zde bude druhá, pozdější lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, neboť právě v tomto (konečném) tvrzení bude možné uplatnit ty daňové výhody, které vyžadují uplynutí zdaňovacího období⁹⁴. První daňové tvrzení lze naopak do značné míry považovat za předběžné.

⁹⁴ Srov. např. ustanovení § 38gb zákona o daních z příjmů

Dalším případem, který již obecně má na počátek běhu lhůty pro stanovení daně vliv, je prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podle § 36 odst. 4 daňového řádu. Správce daně může na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední rozhodnout o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení až o 3 měsíce, ve zvláštních případech až o 10 měsíců. Jde vlastně o zvláštní prostředek ochrany daňového subjektu, který mu umožní vyvarovat se následků marného uplynutí této lhůty (zejména pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu a úroku z prodlení podle § 252 a 253 daňového řádu), což se jeví vhodným zejména proto, že lhůtu pro podání daňového tvrzení nelze navrátit v předešlý stav (§ 37 odst. 4 písm. c) daňového řádu).

Pokud správce daně prodloužil lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení, bude podle názoru autora této práce její konec určující pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně. Správce daně totiž vytvořil výjimku ze zákonné úpravy, ke které je výslovně oprávněn, a dosáhl toho, že tato lhůta bude ad hoc delší, což je ve prospěch daňového subjektu, ale nemůže to být současně na úkor pravomoci správce daně daň stanovit.

II. 1.4. Závěr o konci lhůt pro podání řádného daňového tvrzení, jako skutečnosti rozhodné pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně

Nejprve je třeba upozornit na to, že ne každá lhůta pro podání řádného daňového tvrzení je určující pro lhůtu pro stanovení daně, a to se netýká jen případů zmíněných v předchozím textu. Autor této práce vychází z toho, že musí jít o lhůtu pro podání takového řádného daňového tvrzení, které může být bezprostředně podkladem pro stanovení daně.

Např. k dani z přidané hodnoty se pravidelně podává daňové přiznání, někdy se podává i souhrnné hlášení⁹⁵. Souhrnné hlášení, které je rovněž ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu řádným daňovým tvrzením, má toliko význam evidenční, protože se v něm jen specifikují údaje týkající se tzv. intrakumunitárních plnění, které jsou jinak v součtu uvedeny v daňovém přiznání. Na základě souhrnného hlášení však nelze stanovit daň, ačkoli má nesporně svou relevanci. Proto je u daně z přidané hodnoty pro účely lhůty pro stanovení daně určující jen lhůta pro podání daňového přiznání.

⁹⁵ Viz § 102 zákona o dani z přidané hodnoty

Podle § 148 odst. 1 daňového řádu počíná lhůta pro stanovení daně běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně se tak má shodovat s posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Je tomu tak proto, že o den dříve nelze hovořit o dni, v němž uplynula lhůta pro podání daňového tvrzení, protože ještě jeden den z této lhůty zbývá. A naopak to nemůže být o den později, protože to už je lhůta pro podání daňového tvrzení uplynulá.

Zbývá ještě vyřešit otázku, zda je ustanovení § 148 odst. 1 ovlivněno problémem počítání času podle § 33 odst. 1 daňového řádu. V odborné literatuře⁹⁶ lze nalézt názor, že ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu upravuje počátek běhu lhůty speciálně, pročež se ustanovení § 33 odst. 1 nepoužije. Autor této práce s tím zcela souhlasí, když se akcentuje výraz „počne běžet“. Navíc i pokud by toto ustanovení speciální nebylo a současně by se uplatnil autorův výklad § 33 odst. 1 daňového řádu, výsledek by byl stejný (k posouvání počátku lhůty podle § 148 by nedošlo).

Pro určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně tak stačí určit poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Ovšem který den bude posledním dnem lhůty pro takové podání, je už otázka, na kterou zatím není jednotná odpověď (u měsíčních lhůt někteří autoři vycházejí ze změny počítání času, která způsobuje jejich prodloužení o jeden den, kdežto jiní autoři včetně autora této práce zde žádnou změnu neshledávají).

Kdy bylo řádné daňové tvrzení skutečně podáno, není rozhodné. Bylo-li podáno včas, tj. ve lhůtě, počátek běhu lhůty pro stanovení daně nastane stejně až s posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Totéž se stane v případě, že bylo takové tvrzení podáno opožděně, zde však navíc dochází k přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu (k tomu blíže v následujících částech této práce).

⁹⁶ Např. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 871 a násl.)

II. 1.5. Počátek běhu lhůty pro stanovení daní, ke kterým se řádné daňové tvrzení nepodává

Absence povinnosti podávat daňová tvrzení je u daní v užším smyslu slova výjimkou. Tak například u daně z přidané hodnoty je třeba podat daňové přiznání vždy, i když daňová povinnost nevznikla⁹⁷. U daně příjmu právnických osob se rovněž daňové přiznání podává, i když daňová povinnost nevznikla, ledaže jde o výjimku stanovenou zákonem⁹⁸.

Pokud zde není povinnost podat řádné daňové tvrzení, je třeba pro účely běhu lhůty pro stanovení daně rozlišovat, zda se uplatňuje speciální právní úprava nebo obecný režim § 148 odst. 1 daňového řádu.

Speciálním je např. ustanovení § 13b odst. 3 zákona o dani z nemovitostí, podle kterého začíná běžet lhůta pro stanovení daně v případě, kdy se daňové přiznání nepodává, dnem 31. ledna zdaňovacího období. Splatnost daně v tomto případě není rozhodující.

Ve většině případů naopak speciální právní úprava chybí. Jde o daň z příjmů fyzických osob⁹⁹, daň silniční¹⁰⁰, o tzv. trojdaně¹⁰¹, spotřební daně¹⁰², a tzv. ekologické daně¹⁰³. Tady pak rozhoduje okamžik splatnosti daně.

To však leckdy nepůsobí potíže, protože z povinnosti podat řádné daňové tvrzení jsou zpravidla vyjmuty případy osvobození od daně. Tak například u daně darovací se daňové přiznání nepodává tehdy, pokud jde o vymezené případy od daně osvobozené¹⁰⁴. Od daně darovací je třeba osvobozeno bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině¹⁰⁵, což pak vede k tomu, že zde povinnost podat daňové přiznání není. Taková úprava je na výsost rozumná, protože díky ní není třeba, aby např. syn přiznával každý dárek, který od svých rodičů obdrží

⁹⁷ Viz § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty

⁹⁸ Viz § 38m odst. 1 a 7 zákona o daních z příjmů

⁹⁹ Viz § 38g zákona o daních z příjmů

¹⁰⁰ Viz § 15 zákona o dani silniční

¹⁰¹ Viz § 21 zákona o trojdani

¹⁰² Např. u daně z vína a meziproductů je to případ podle § 98a odst. 2 zákona o spotřebních daních.

¹⁰³ Viz ustanovení § 26 čl. LXXII, § 25 čl. LXXIII a § 26 čl. LXXIV zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů

¹⁰⁴ Viz § 21 odst. 5 zákona o trojdani

¹⁰⁵ Viz § 19 odst. 3 zákona o trojdani

k Vánocům, narozeninám, svátku či při jiné příležitosti, což by jenom zatěžovalo jej i správce daně, když fiskální efekt by byl nulový. Povinnost podat daňové přiznání (řádné daňové tvrzení) zde tedy není, protože na tento případ může dopadat jen úprava podle § 148 odst. 1 daňového řádu, podle kterého je rozhodná lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Daň darovací je však splatná do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru¹⁰⁶. V případě osvobození takového darování od daně, ale platební výměr vydáván vůbec nebude, a to ze stejných důvodů, pro které není třeba podávat daňové přiznání. Ke splatnosti daně, která by navíc byla stejně ve výši nula, tak nedojde. Zdá se, že v tomto případě lhůta pro stanovení daně běžet ani nezačne. To není na závadu v případě, kdy podmínky pro takové osvobození byly skutečně splněny, ale problém nastane, když bude mít správce daně za to, že splněny nebyly. Daňový subjekt musí ohledně své daňové povinnosti strpět výkon pravomoci správce jen po dobu běhu lhůty pro stanovení daně (§ 20 odst. 2 daňového řádu). To by znamenalo, že pokud byly podmínky pro osvobození skutečně splněny a lhůta pro stanovení daně vůbec nezačala běžet, správce daně by vůbec nemohl své pravomoci využít (provést např. daňovou kontrolu nebo jej vyzvat k podání daňového přiznání). Vzniká tím paradox, kdy správce daně musí nejprve postavit na jisto, že podmínky pro osvobození nebyly objektivně splněny, což však učinit nemůže, protože neví, zda splněny byly. Pokud by ale správce daně zjistil, že v daném případě nešlo o případ osvobození od daně darovací, pak měl daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání a lhůta pro stanovení daně by běžela od konce lhůty pro jeho podání. Autor této práce má sice za to, že jde o poměrně zajímavý příklad paradoxu, ale je přesvědčen o tom, že jej aplikační praxe nebude přeceňovat a nalezne cestu, jak z této svízelné situace ven. Řešení si lze představit například v tom, že se bude ve všech případech vycházet z počátku běhu lhůty pro stanovení daně, který se bude odvíjet od (byť i hypotetické) lhůty pro podání daňového tvrzení, přičemž na správce daně budou kladeny přísnější požadavky stran důvodnosti jeho přesvědčení o tom, že podmínky pro osvobození od daně nemusely být splněny.

¹⁰⁶ Viz § 18 odst. 1 věta druhá zákona o trojdani

Podle daňového řádu se nespravují jen daně v užším smyslu slova, ale i poplatky, které se tradičně¹⁰⁷ rozlišují na správní, soudní a místní. U nich oproti daním naopak platí, že se zde s daňovým tvrzením nesetkáme.

U správních poplatků¹⁰⁸ se jejich splatnost odvíjí od toho, zda je jejich sazba stanovena pevnou částkou anebo v procentech. V prvním případě je správní poplatek zásadně splatný při přijetí podání správním orgánem, případě později, vždy však před tím, než správní orgán požadovaný úkon provede. Nebude-li takový poplatek zaplacen, vyzve správní orgán poplatníka, aby tak učinil v 15 denní lhůtě od doručení výzvy. Poplatky s procentní sazbou a další poplatky, o kterých to stanoví zákon, vyměřuje správní orgán platebním výměrem a splatnost nastává patnáctým dnem od doručení tohoto rozhodnutí.

U soudních poplatků je situace podobná, poplatek je splatný buď s podáním příslušného návrhu a nebude-li zaplacen, soud poplatníka vyzve, aby tak učinil ve lhůtě, kterou soud stanoví¹⁰⁹. V případech, kdy o poplatkové povinnosti rozhoduje přímo soud, tento určí i splatnost poplatku¹¹⁰.

Vzhledem k tomu, že pro správní a soudní poplatky neplatí povinnost podávat daňové tvrzení, a zákony, které je upravují, neobsahují speciální úpravu, měl by se uplatnit režim § 148 odst. 1 daňového řádu. Zde ale vzniká ta zvláštnost, že v případech, kdy je splatnost poplatku stanovena přímo rozhodnutím příslušného orgánu, je poplatek vyměřován ještě před tím, než lhůta pro stanovení daně počala běžet.

V případě místních poplatků je situace složitější v tom, že zákon o místních poplatcích¹¹¹ upravuje v § 14a ohlášení, které podává poplatník nebo plátce poplatku. Přestože důvodová zpráva¹¹² k návrhu zákona, který do zákona o místních poplatcích

¹⁰⁷ BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7. (str. 192)

¹⁰⁸ Viz § 5 odst. 2 a 3 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích“)

¹⁰⁹ Viz § 4 ve spojení s § 7 a 9 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“)

¹¹⁰ Viz § 4 ve spojení s § 7 zákona o soudních poplatcích

¹¹¹ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“)

¹¹² Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 281/2009 Sb. : MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu* [online]. 2000-2008 , 11.12.2008 [cit. 20.1.2012]. Dostupný z WWW: <<http://eklep.vlada.cz/eklep/page.jsf?pid=RACK7E9MUVVN>> (str. 77).

ustanovení § 14a vložil, uvádí, že se má subsidiárně použít úprava registrace a tvrzení daně podle daňového řádu, má autor této práce za to, že nejde o řádné daňové tvrzení ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Takové ohlášení se totiž spíše blíží přihlášce k registraci¹¹³, když údaje v něm uvedené mají platit pro futuro, přičemž je třeba hlásit jen jejich změnu. Nepodává se tedy za každé zdaňovací období jako řádné daňové tvrzení. Takovou úpravu lze cum grano salis připodobnit ke správě daně z nemovitostí, avšak v případě zákona o místních poplatcích zde chybí zvláštní ustanovení o počátku běhu lhůty pro stanovení poplatku. Autor této práce má proto za to, že u místních poplatků je pro počátek běhu lhůty pro jejich stanovení určující lhůta splatnosti poplatku. Lhůtu splatnosti stanoví obec, která místní poplatek zavedla, v obecně závazné vyhlášce (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích).

Pokud jde tedy o daň, ke které se nepodává řádné daňové tvrzení, a u níž neplatí speciální právní úprava, tak lhůta pro její stanovení počíná podle § 148 odst. 1 daňového řádu ve svém běhu dnem, v němž se stala daň splatnou. Dnem splatnosti je poslední den, ve kterém je možné daň včas zaplatit, tj. poslední den lhůty splatnosti. O posledním dnu této lhůty a o vztahu ustanovení § 148 odst. 1 a § 33 odst. 1 pak platí mutatis mutandis to, co o posledním dnu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení (srov. předcházející text této práce).

¹¹³ Viz § 125 a násl. daňového řádu

II. 2. Prodloužení lhůty pro stanovení daně

Jednou z několika novinek, kterou daňový řád ohledně právní úpravy běhu lhůty pro stanovení daně přináší, je možnost jejího prodloužení podle § 148 odst. 2. Zákon o správě daní takový případ vůbec neznal.

II. 2.1. Princip prodloužení lhůty

Dojde-li v posledních 12 měsících lhůty pro stanovení daně ke skutečnosti vymezené v ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu, prodlužuje se tato lhůta o jeden rok. Aby měla vymezená skutečnost účinek prodloužení lhůty, musí k ní dojít v posledních dvanácti měsících lhůty pro stanovení daně. Je třeba vycházet z toho, že délka lhůty pro stanovení daně může být v rozmezí od tří (základní a minimální délka) do deseti (ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu maximální délka) let. V tomto rozmezí může být konkrétní délka lhůty pro stanovení daně různá, což je způsobeno skutečnostmi ovlivňujícími běh této lhůty (prodlužování, přerušování a stavení). Určující je tak posledních 12 měsíců „aktuální“ lhůty. Pokud by ke skutečnosti způsobující prodloužení lhůty došlo v době před posledními dvanácti měsíci, k prodloužení lhůty nedojde. Totéž se stane, pokud tato skutečnost nastane až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, ale z jiného důvodu. Každá skutečnost ovlivňující běh lhůty totiž má tento vliv jen tehdy, pokud ještě má co ovlivnit, což v období po jejím uplynutí již není.

Příkladem¹¹⁴ budiž lhůta pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011, která započala ve svém běhu dne 31.3.2012 (resp. 1.4.2012), takže jejím posledním dnem byl 31.3.2015 (resp. 1.4.2015). Byla-li dne 1.7.2014 zahájena daňová kontrola, běží lhůty pro stanovení daně znovu od tohoto dne, takže uplyne až 1.7.2017 (resp. 2.7.2017). Lhůta zde proto činí více než sedm let. Pokud v období ode dne 1.7.2016 (resp. 2.7.2016) do dne 1.7.2017 (resp. 2.7.2017), tj. v posledních 12 měsících,

¹¹⁴ Před závorkou uvádí autor této práce data, ke kterým vede jeho výklad pravidel počítání času, kdežto v závorkách jde o data, ke kterým vede počítání lhůt podle části odborné literatury. K tomuto rozdílu viz část této práce nazvanou Problém počítání času podle daňového řádu. Dále pak autor nezohledňuje, zda poslední den lhůty připadne na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, což by dále posunulo konec lhůty na první bezprostředně následující pracovní den.

dojde ke skutečnosti způsobující prodloužení lhůty, bude posledním dnem této lhůty 1.7.2018 (resp. 2.7.2018).

Při prodlužování lhůty pro stanovení daně může dokonce dojít i k jakémusi řetězení skutečností prodlužujících lhůtu, protože se lhůta bude prodlužovat opakovaně¹¹⁵. Budeme-li pokračovat ve výše uvedeném příkladu, pak pokud dojde v období mezi dny 1.7.2017 (resp. 2.7.2017) a 1.7.2018 (resp. 2.7.2018) ke skutečnosti vymezené v § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu, poslední den lhůty pro stanovení daně nastane dne 1.7.2019 (resp. 2.7.2019).

I v případě prodloužení lhůty pro stanovení daně se patrně zákonodárce inspiroval problémy, které vznikaly v souvislosti s aplikací zákona o správě daní a poplatků. V praxi totiž docházelo k nežádoucím situacím, kdy se ze lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní o poplatků nedostávalo tolik, kolik bylo ještě třeba. Na to reagovala judikatura tak, že dovodila, že určité úkony způsobují přerušení běhu této lhůty, jak tomu bylo například u výzvy k podání daňového přiznání¹¹⁶. V jiných případech pak rozhodovací praxe soudů stála pevně na závěru, že určitý úkon přerušení běhu lhůty způsobit nemůže. Příkladem zde budiž vydání platebního nebo dodatečného platebního výměru¹¹⁷. Za účinnosti předchozí právní úpravy jiné alternativy nebyly.

Institut prodlužování lhůty pro stanovení daně chápe proto autor této práce jako určitý kompromis. Z jednoho úhlu pohledu platí, že je třeba zajistit dostatečný časový prostor pro správu daní v případech, kdy se až ke konci lhůty ukáže, že je třeba daň stanovit (či stanovit ji jinak). Z druhého úhlu pohledu je pak nutné, aby byl poskytnut toliko přiměřený časový prostor. Jinak řečeno, je třeba se vyhnout zbytečně dlouhému prodloužení lhůty, které se nejeví jako důvodné. Proto se patrně zákonodárce nevydal

¹¹⁵ Takový závěr zastává i odborná literatura. Např. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 876)

¹¹⁶ Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 1 AfS 27/2004-80 ze dne 27. 1. 2005, nebo č.j. 8 AfS 117/2005-68 ze dne 31. 7. 2007

¹¹⁷ Zejm. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 2 AfS 52/2005-94 ze dne 16. 5. 2006

cestou přerušení lhůty, které by způsobilo nový běh lhůty v její základní délce, ale zvolil prodloužení lhůty jen o jeden rok.

Okolnost, že potřeba či alespoň důvodné očekávání stanovení daně nebo zásahu do daně již stanovené může nastat opakovaně, pak současně legitimizuje ono řetězení skutečností zakládajících prodloužení lhůty.

II. 2.2. Skutečnosti vyvolávající prodloužení lhůty

II. 2.2.1. Dodatečné daňové tvrzení a výzva k jeho podání

Na prvním místě daňový řád zmiňuje podání dodatečného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně (§ 148 odst. 2 písm. a)).

Dodatečným daňovým tvrzením jsou ve smyslu legislativní zkratky obsažené v ustanovení § 1 odst. 3 daňového řádu dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování.

Dodatečná daňová tvrzení jsou podáním, jehož účelem je zahájit řízení o změně poslední známé daně. Poslední známou daní je taková daň, která byla správcem daně naposledy pravomocně stanovena¹¹⁸. Platí přitom, že daňový subjekt je povinen dodatečné daňové tvrzení podat v případě, kdy dodatečně tvrzená daň má být vyšší než poslední známá daň. Je-li naopak dodatečně tvrzená daň nižší než poslední známá daň, anebo je-li její výše stejná a jen se mají změnit původně tvrzené údaje, není povinností daňového subjektu takové podání učinit, nýbrž je to jen jeho právem. To platí jak pro dodatečné daňové přiznání, tak pro dodatečné vyúčtování. V případě následného hlášení je povinností daňového subjektu podat jej v každém případě, kdy se ukáže, že původně tvrzené údaje nebyly správné. Podstatnější v této souvislosti však je, že v současnosti účinný právní řád takové následné hlášení vůbec nezná, protože je tato právní úprava neaplikovatelná¹¹⁹.

¹¹⁸ Viz § 141 odst. 1 in fine daňového řádu

¹¹⁹ Následné hlášení zjevně souvisí s vybíráním daní srážkou podle § 233 až 236 daňového řádu, neboť jen zde lze stanovit daň plátců daně k přímé úhradě. Srážkou se přitom vybírá jen daň z příjmů. Zákon o

Podle názoru autora této práce musí jít o podání takového dodatečného daňového tvrzení, které je přípustné. Nepřípustné podání dodatečného daňového tvrzení nemůže běh lhůty pro stanovení daně ovlivnit už jen proto, že řízení o něm musí být v každém případě zastaveno, takže takové daňové tvrzení nemůže samo o sobě způsobit změnu poslední známé daně. Vedle obecných případů¹²⁰, kdy podání trpí takovou vadou, pro které je bez dalšího neprojedatelné, zná daňový řád několik speciálních případů, pro které je podání dodatečného daňového tvrzení nepřípustné. Absolutní záповeď pro podání dodatečného daňového tvrzení na daň nižší (nikoli však vyšší) představuje skutečnost, že daň, ať už ta poslední nebo ta předchozí, byla stanovena podle pomůcek anebo byla sjednána¹²¹. V souvislosti s daňovou kontrolou, řízením o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku a soudním přezkumem daňového rozhodnutí, se právo podat dodatečné daňové tvrzení sistuje¹²². Dále pak jde například o případ, kdy je dodatečné daňové tvrzení podáno ještě před tím, než byla daň stanovena¹²³.

Bude-li dodatečné daňové tvrzení přípustné, je třeba určit, kdy bylo podáno. Podle názoru autora této práce je daňové tvrzení podáno až dnem, kdy správci daně došlo, tj. kdy se dostalo do jeho dispozice. Teprve tímto dnem je totiž ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno doměřovací řízení. Institut zachování lhůty, jak jej předvídá § 35 daňového řádu, má vliv jen na lhůtu pro podání daňového tvrzení. To odpovídá i obecnému závěru, že zachování lhůty má vliv toliko na lhůty procesní, kdežto lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní¹²⁴.

K prodloužení lhůty pro stanovení daně může vést i oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.

daních z příjmů však bude institut následného hlášení znát až ode dne 1.1.2015, kdy nabude účinnosti jeho novela, která je obsažena v zákonu č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

¹²⁰ Jde např. o formu daňového tvrzení. Ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu je daňové tvrzení typickým formulářovým podáním. Nebude-li proto daňové tvrzení uvedeno na stanoveném formuláři a tato vada nebude ani na výzvu správce daně odstraněna, pozbude takové tvrzení svých účinků.

¹²¹ Viz § 141 odst. 3 daňového řádu. V takovém případě je jediným způsobem, jak změnit poslední známou daň, obnova řízení anebo přezkumné řízení.

¹²² Viz § 141 odst. 6 daňového řádu. Taková překážka odpadá po té, co uvedené postupy nebo řízení skončí.

¹²³ Podle ustanovení § 141 odst. 7 daňového řádu se řízení o takovém dodatečném daňovém tvrzení zastaví a údaje v něm uvedené se využijí v původním řízení o stanovení daně. S takovým nepřípustným daňovým tvrzením se vlastně nakládá tak, jako by šlo o opravné daňové tvrzení.

¹²⁴ K tomu blíže část této práce nazvaná Obecný výklad ke lhůtám

Správce daně může podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení v případě, že lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Správce daně tak postupovat musí tehdy, pokud tyto skutečnosti zjistí mimo daňovou kontrolu (§ 143 odst. 3 daňového řádu). Zde vzniká určité zmatení, protože, pokud správce daně v průběhu daňové kontroly zjistí, že daň má být doměřena, je dodatečné daňové tvrzení k dani, jež je předmětem takové kontroly, nepřípustné¹²⁵, takže správce daně nemůže daňový subjekt vyzvat k podání takového daňového tvrzení. V případech, kdy správce daně zjistí skutečnosti, pro které lze důvodně předpokládat doměření daně, mimo daňovou kontrolu, pak daňový subjekt vyzvat může (§ 145 odst. 2) a současně musí (§ 143 odst. 3 daňového řádu). Řešení této situace, které respektuje zásadu *in dubio pro libertate*, musí znít, že správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení vždy, pokud lze důvodně předpokládat, že daň má být doměřena, a tento předpoklad správce daně učinil mimo daňovou kontrolu¹²⁶. Doměření daně na základě dodatečného daňového tvrzení totiž nepodléhá penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu), což je jistě ve prospěch daňového subjektu.

Rozhodným okamžikem, od kterého se odvíjí posouzení vlivu výzvy na běh lhůty pro stanovení daně, je oznámení této výzvy. Tím je podle § 101 odst. 6 daňového řádu doručení anebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení daňového subjektu s obsahem výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení.

Hlavní úskalí právní úpravy § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu však spočívá v podmínce, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení musí vést k doměření daně. Na tento problém již upozornila odborná literatura¹²⁷. Jak autorka uvedeného článku upozorňuje, jde zde vlastně o „*zpětný zánik účinků výzvy k podání dodatečného přiznání na běh lhůty pro stanovení daně, nedojde-li k doměření daně*“. To pak dále rozvádí: „*Z uvedeného plyne, že může velmi pravděpodobně nastat situace, kdy po uplynutí lhůty pro stanovení daně, k jejímuž prodloužení nedošlo, což se však všichni dozvědí až posléze, když se zjistí, že nedošlo k zákonnému doměření nebo třeba došlo k*

¹²⁵ Viz § 141 odst. 6 daňového řádu

¹²⁶ Typickým příkladem bude situace, kdy správce daně podrobí daňové kontrole pouze daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a zjistí pochybení, která musí mít vliv i na daň z přidané hodnoty. Místo toho, aby správce daně rozšířil předmět daňové kontroly i na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2011, vyzve kontrolovaný daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání.

¹²⁷ KOHOUTKOVÁ, Alena. Strašák „LHŮTNÍK“ přežil „rekodifikaci“ daňového procesu. Daňový expert 2/2011. (str. 10)

doměření, ale následně byla zjištěna jeho nezákonnost, ačkoliv byla vydána a oznámena výzva podle § 145 odst. 2 DŘ, a tedy se všichni oprávněně domnívali, že lhůta byla prodloužena a ještě běží. Pikantní je, že právě v této době, než se vše vyjasní, bude zřejmě vydáno ono rozhodnutí, které nezákonnost vyslovilo, a tedy nemělo být vydáno a je z důvodu neexistence běhu lhůty samo nezákonné, ne-li nicotné...“. Autorka uzavírá, že by celý problém vyřešila novela daňového řádu, která by uvedenou podmínku vypustila. Autor této práce se s tím ztotožňuje.

II. 2.2.2. Rozhodnutí o stanovení daně

Jak vyplývá z ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu, rozhodnutí o stanovení daně je pojem, který inkludivně zahrnuje tři typy rozhodnutí, a to platební výměr, dodatečný platební výměr a hromadný předpisný seznam. Platebním výměrem se daň vyměřuje, tedy stanoví se poprvé, kdežto dodatečným platebním výměrem se daň doměřuje, což znamená, že se tato daň oproti dani, která byla doposud pravomocně stanovena, mění. S hromadným předpisným seznamem se setkáváme toliko u daně z nemovitostí¹²⁸ a u místních poplatků¹²⁹.

Oznámení všech těchto druhů rozhodnutí o stanovení daně může vyvolat prodloužení lhůty pro stanovení daně. Je zřejmé, že účelem takové právní úpravy je dosáhnout především toho, aby z této lhůty zbylo dostatek času na vyřízení řádného opravného prostředku – odvolání. Současně však platí, že ne proti každému rozhodnutí o stanovení daně se odvolat lze¹³⁰, takže zde by se prodloužení lhůty pro stanovení daně mohlo jevit zbytečným. Skutečnost, že i v těchto případech může dojít k prodloužení lhůty, opodstatňuje podle názoru autora této práce fakt, že tato rozhodnutí lze napadnout v rámci řízení o mimořádném opravném a dozorčím prostředku.

Pokud jde o okamžik, ke kterému dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně, tak zde stejně jako v předchozím případě rozhoduje oznámení takového rozhodnutí. Ve smyslu § 101 odst. 6 však půjde patrně pouze o doručení takového

¹²⁸ Viz § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí

¹²⁹ Viz § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích

¹³⁰ Například nelze zásadně odvoláním napadnout platební výměr a dodatečný platební výměr, kterým se stanoví daň ve stejné výši, jak byla daňovým subjektem tvrzena (§ 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 daňového řádu).

rozhodnutí. Jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí, který uvedené ustanovení rovněž zmiňuje, zřejmě dopadá jen na rozhodnutí vyhlášená při jednání (§ 61 daňového řádu). Při jednání lze však vyhlásit toliko výzvu a rozhodnutí o stanovení daně výzvou jistě není.

II. 2.2.3. Řízení o opravných a dozorčích prostředcích

Ustanovení § 148 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu umožňuje prodloužení lhůty pro stanovení daně v souvislosti se zahájením a ukončením řízení o opravném nebo dozorčím prostředku.

Daňový řád v § 108 odst. 1 důsledně rozlišuje mezi řádnými opravnými prostředky, mimořádnými opravnými prostředky a dozorčími prostředky. Daňový subjekt či přesněji řečeno příjemce rozhodnutí disponuje řádnými opravnými prostředky, kterými jsou odvolání a rozklad, a může jimi brojit proti rozhodnutím, která doposud nenabyla právní moci, pokud to zákon nevylučuje. Dále pak má příjemce rozhodnutí k dispozici mimořádný opravný prostředek – návrh na povolení obnovy řízení, kterým lze napadnout pravomocné rozhodnutí. Naproti tomu správce daně rozhoduje o použití dozorčích prostředků, kterými jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Zatímco obnovu řízení může správce daně nařídit jen ohledně pravomocného rozhodnutí, u přezkoumání na právní moci rozhodnutí nezáleží.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně může způsobit jen zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku. Takový následek tudíž nemůže mít zahájení řízení o odvolání nebo rozkladu.

Obnova řízení se skládá ze dvou fází. První fází představuje řízení, jehož účelem je zjistit, zda tu jsou důvody pro povolení nebo nařízení obnovy řízení (tzv. iudicium rescindens). Budou-li takové důvody shledány, rozhodne příslušný správce daně o povolení anebo nařízení obnovy řízení, čímž počíná druhá fáze obnovy řízení – obnovené řízení (tzv. iudicium rescissorium). Počátek obnoveného řízení je ve smyslu § 120 odst. 2 daňového řádu dán vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení. V obnoveném řízení je třeba vždy vydat nové rozhodnutí, které nahradí konečné rozhodnutí, jež vzešlo z řízení, které bylo obnoveno (§ 120 odst. 4 daňového řádu).

I přezkumné řízení se skládá vlastně ze dvou fází. V první fázi, která je však o poznání méně formalizována¹³¹, se rozhoduje o tom, zda bude předmětné rozhodnutí přezkumu podrobena či nikoli. Dospěje-li příslušný správce daně k závěru, že jsou zde prima facie důvody pro přezkum, nařídí přezkoumání předmětného rozhodnutí. Přezkumné řízení je pak zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkumu (§ 123 odst. 2 daňového řádu). V přezkumném řízení pak bude rozhodnuto tak, že se přezkoumávané rozhodnutí zruší, změní, anebo se přezkumné řízení zastaví.

Rozhodným okamžikem pro prodloužení lhůty pro stanovení daně je tak den, kdy bylo vydáno rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení anebo den, kdy bylo vydáno rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Den vydání rozhodnutí je přitom den, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení (§ 101 odst. 2 daňového řádu). Pro takový závěr svědčí především to, že jak u obnovy řízení, tak i v případě přezkumného řízení, je významná až jejich druhá fáze. Pokud by uvedená řízení do své druhé fáze vůbec nedospěla, protože by pro to nebyly shledány důvody, zůstane napadené rozhodnutí beze změny, protože se v právní sféře daňového subjektu ani správce daně nic změnit nemůže – není tak ani třeba prodlužovat lhůtu pro stanovení daně.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně dále vyvolá oznámení¹³² rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Jde tak o doručení rozhodnutí, kterými se končí řízení o odvolání nebo rozkladu, obnovené řízení (iudicium rescisorium) anebo přezkumné řízení.

Podle názoru autora této práce musí jít o doručení meritorního rozhodnutí, nikoli rozhodnutí, kterým se dané řízení (procesně) zastavuje. Obnovené řízení a přezkumné řízení skončí vydáním meritorního rozhodnutí patrně vždy, neboť procesní podmínky pro jejich zahájení se zjišťují v jejich první fázi, takže pokud by tyto podmínky nebyly splněny, druhou fázi zahájit nelze. Problém se zastavením řízení tak vzniká pouze u odvolání a rozkladu. Vzhledem k tomu, že nesplnění procesních podmínek¹³³ provedení odvolacího řízení povede vždy k jeho zastavení, nemůže napadené rozhodnutí doznat

¹³¹ Vzhledem k tomu, že daňový subjekt a jiné osoby zúčastněné na správě daní mohou dát správci daně toliko podnět k zahájení přezkumného řízení (nikoli tedy kvalifikovaný návrh na zahájení řízení), není o takovém podnětu v případě, kdy nebyl shledán důvodným, třeba formalizovaně rozhodovat rozhodnutím – zamítnat jej. Postačí zde sdělení podateli, jak bylo s jeho podnětem naloženo.

¹³² I zde se oznámením rozhodnutí rozumí jeho doručení (§ 101 odst. 6 daňového řádu).

¹³³ Procesními podmínkami odvolacího řízení je především zachování odvolací lhůty, přípustnosti odvolání a splnění formálních a obsahových náležitostí odvolání.

změny, takže zde není ani důvod pro prodloužení lhůty pro stanovení daně. Ostatně daňový řád výslovně používá sousloví „ve věci“, byť asi ne přímo ve smyslu „meritorně“.

Pro oba případy podle § 148 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu pak podle názoru autora této práce platí, že předmětem opravných nebo dozorčích prostředků musí být rozhodnutí, kterým byla stanovena daň, anebo rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně podrobena přezkumu (rozhodnutí o odvolání, nové rozhodnutí vydané v obnoveném řízení nebo rozhodnutí o přezkumu).

Řádným opravným prostředkům, mimořádným opravným prostředkům i dozorčím prostředkům totiž lze podrobit i rozhodnutí, která se stanovením daně přímo nesouvisí. Jde například o rozhodnutí o změně registračních údajů, které vydal správce daně ex offio¹³⁴. Takové rozhodnutí se ani netýká jen jedné daně za jedno zdaňovací období, ale vždy alespoň jedné daně pro futuro. Prodlužovat lhůtu pro stanovení daně z důvodu vedení řízení o takovém rozhodnutích by bylo zjevně absurdní.

Nařídít nebo povolit obnovu řízení nebo nařídít přezkum rozhodnutí lze navíc jen ve lhůtách¹³⁵ stanovených zákonem, který však rozlišuje, zda tyto souvisí se stanovením daně či nikoli. I z toho pak je možné dovozovat, že vliv na běh lhůty pro stanovení daně mohou tato řízení mít jen tehdy, týkají-li se stanovení daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně může dojít v souvislosti s obnovou řízení a přezkumným řízením dvakrát. První prodloužení může způsobit jejich zahájení, druhé prodloužení pak jejich meritorní skončení. Řízení o řádném opravném prostředku (odvolání nebo rozkladu) může naopak běh lhůty pro stanovení daně ovlivnit jen jednou, a to oznámením meritorního rozhodnutí.

Prodloužení lhůty dané zahájením obnovy řízení nebo přezkumného řízení má jistě zaručit, aby zbyl dostatek času pro provedení a ukončení těchto řízení. Potenciální druhé prodloužení lhůty pro stanovení daně, které je založeno meritorním skončením

¹³⁴ Viz 131 odst. 2 daňového řádu

¹³⁵ Viz § 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 daňového řádu

těchto řízení, pak má zajistit, aby zde byl dostatek času pro vyřízení odvolání, které je proti rozhodnutím z nich vzešlých přípustné¹³⁶.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně zahájením řízení o řádném opravném prostředku zákon vylučuje. Bylo by to také nadbytečné, protože pro provedení a ukončení tohoto řízení zbude vždy alespoň jeden rok. Brojí-li se odvoláním proti rozhodnutí o stanovení daně, mohla být tato lhůta prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (oznámením rozhodnutí o stanovení daně), a brojí-li se jím proti meritornímu rozhodnutí, které vzešlo z řízení obnoveného nebo přezkumného, lze tuto lhůtu prodloužit podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

II. 2.2.4. Nicotnost rozhodnutí o stanovení daně

Podle § 148 odst. 2 písm. e) daňového řádu působí prodloužení lhůty pro stanovení daně také oznámení¹³⁷ rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Nicotnost¹³⁸ představuje ten nejzávažnější případ vady rozhodnutí, která je takové intenzity, že pro ní nelze vůbec o rozhodnutí hovořit. Nicotné rozhodnutí vůbec právně neexistuje, takže jej nelze ani zrušit, ale je třeba jeho nicotnost prohlásit. Daňový řád, na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků, nicotnost výslovně upravuje v § 105.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně je jistě namístě už proto, že nicotnost rozhodnutí o stanovení daně působí nicotnost i všech navazujících rozhodnutí¹³⁹ (např. rozhodnutí o odvolání), takže je třeba celý rozhodovací proces zopakovat.

V praxi však může působit problémy to, že zákon spojuje prodloužení lhůty pro stanovení daně toliko s prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Bude-li tak nicotné třeba až rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, k prodloužení této lhůty, ačkoli by toho bylo třeba, patrně nedojde. Při tom může být daňový subjekt vážně poškozen na svých právech zejména tehdy, pokud by bylo takové rozhodnutí o odvolání

¹³⁶ Daňový řád stojí na tom, že odvolání je přípustné vždy, ledaže to zákon vylučuje (§ 109 odst. 1 daňového řádu). U meritorních rozhodnutí vzešlých z obnovy řízení nebo přezkumného řízení žádná taková výjimka není (§ 120 odst. 4 a § 123 odst. 5 daňového řádu), pročež proti nim lze odvoláním brojit.

¹³⁷ I tu jde o doručení (§ 101 odst. 6 daňového řádu).

¹³⁸ K tomu blíže HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2006. IBSN: 80-7179-442-2 (str. 212 a násl.)

¹³⁹ Viz § 105 odst. 3 daňového řádu

ve jeho prospěch. Je otázka, zda by se správní praxe v takovém případě nevydala cestou analogie ve prospěch daňového subjektu a nepřizná prohlášení nicotnosti vliv na běh lhůty pro stanovení daně i v tomto případě.

II. 3. Přerušení běhu lhůty pro stanovení daně

V ustanovení § 148 odst. 3 daňový řád zakotvuje přerušení běhu lhůty pro stanovení daně. Jde o tradiční institut daňového práva procesního, který byl dobře znám i předchozí právní úpravě (§ 47 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků), byť zde lze v této souvislosti shledat dva podstatné rozdíly.

Zákon o správě daní a poplatků upravoval přerušení lhůty pro vyměření daně tak, že obecně vymezoval náležitosti úkonu, který je způsobilý přerušit lhůtu přivodit. Muselo jít o úkon správce daně, který směřuje k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně, a o kterém byl daňový subjekt zpraven. Které úkony to mohly být, vymezila postupem času především judikatura Nejvyššího správního soudu. Šlo tak třeba¹⁴⁰ o zahájení daňové kontroly a vytýkacího řízení či o výzvu k předložení daňového přiznání. Vzhledem k tomu, že v praxi panovaly nejasnosti ohledně toho, zda-li určitý úkon přerušit lhůtu pro vyměření daně způsobí či nikoli, což vyřešila až judikatura, rozhodl se zřejmě zákonodárce přijetím daňového řádu těmito problémům předejít. Dosáhl toho tím, že daňový řád již obsahuje taxativní výčet úkonů způsobujících přerušit lhůtu pro stanovení daně. Měly by tudíž odpadnout spory stran toho, které úkony přerušit lhůtu působí. Nicméně dále lze očekávat spory o tom, jakou kvalitu musí ten který z taxativně uvedených úkonů mít, aby přerušit lhůtu pro stanovení daně vyvolal. O této věci se vedly soudní pře i dříve¹⁴¹, takže lze očekávat, že další budou následovat.

Druhou významnou odlišnost nalezneme v určení okamžiku, ke kterému k přerušit lhůtu dochází. Zatímco zákon o správě daní a poplatků stanovil, že nová lhůta běží od konce roku, v němž byl daňový subjekt o úkonu přerušujícím lhůtu zpraven, podle daňového řádu nová lhůta běží již ode dne, kdy byl takový úkon učiněn. V této změně spatřuje autor této práce spravedlivější uspořádání poměrů mezi správcem daně a daňovým subjektem, neboť nedochází k neodůvodněnému prodloužení lhůty pro

¹⁴⁰ Přehledně o tom pojednává např. kniha DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha : Aspi, a.s., 2006. ISBN 80-7357-223-0. (str. 118 a násl.). Její autoři zejména odkazují i na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 69/2004 ze dne 21.4.2005, který dosavadní závěry judikatury tohoto soudu shrnuje.

¹⁴¹ Nejvyšší správní soud tak například odmítl přiznat daňové kontrole, která byla zahájena toliko formálně, aniž by současně došlo i k jejímu zahájení faktickému, vliv na běh lhůty pro vyměření daně. K tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 – 87, www.nssoud.cz.

stanovení daně o dobu, která z daného roku zbývala. Tato diskrepance zákona o správě daní a poplatků dokonce přežila i zásah¹⁴² zákonodárce, který se v návaznosti na rozhodnutí Ústavního soudu zabýval neodůvodněným prodloužením této lhůty.

II. 3.1. Princip přerušení lhůty

Přerušení (někdy se také hovoří o přetržení) lhůty spočívá v tom, že lhůta počne běžet znovu v celé své délce, přičemž k dosud uplynulé části této lhůty se nepřihlíží. Právě z takového principu vychází úprava podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Podle dikce tohoto ustanovení platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Dojde-li tudíž ke skutečnosti, která zakládá přerušení lhůty pro stanovení daně, běží tato lhůta znovu, a to ve své základní, tříleté délce. Musí jít o onu základní délku této lhůty, protože jinou určitelnou délku lhůty daňový řád nezná.

Podmínkou toho samozřejmě je, že k takové skutečnosti dojde ještě v průběhu původní, nepřerušené lhůty. Zákon to stanoví výslovně, a navíc to vyplývá z obecného principu, že jakákoli skutečnost, která má běh lhůty ovlivnit, musí nastat v rámci téže lhůty (tj. před jejím uplynutím).

Přerušení lhůty není na překážku, že dosavadní lhůta byla již prodloužena, přerušena nebo se stavila. K přerušení lhůty pro stanovení daně tak může docházet opakovaně (např. pokud byla vydána výzva k podání řádného daňového tvrzení, které daňový subjekt vyhověl, a následně byla zahájena daňová kontrola).

Problematickým se však může jevit určení okamžiku, od kterého běží nová lhůta pro stanovení daně v případě, že došlo k jejímu přerušení. Zákonná dikce totiž zní, že tato lhůta běží znovu ode dne, kdy byl úkon působící její prodloužení učiněn.

¹⁴² V souvislosti s nálezem Ústavního soudu sp.zn. ÚS 1611/07 ze dne 2. prosince 2008, který zavedl tzv. teorii 3+0, zákonodárce přistoupil k novelizaci ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (viz příslušnou část této práce věnovanou počátku běhu lhůty pro stanovení daně). Ačkoli podobným nedostatkem, který Ústavní soud shledal ohledně počátku běhu lhůty pro vyměření daně – její nedůvodné prodlužování, trpěla patrně i úprava okamžiku počátku nového běhu této lhůty v případě jejího přerušení, ponechal zákonodárce ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků beze změny.

Autoritativní komentář¹⁴³ k daňovému řádu uvádí, že prvním dnem této nové lhůty je až den následující po dni, kdy byl úkon způsobující její prodloužení učiněn. Pokud tedy byla např. dne 1.7.2011 zahájena daňová kontrola, běží nová lhůta až ode dne 2.7.2011. Takový výklad je nutným důsledkem toho, že autoři tohoto komentáře vycházejí ze změny v počítání času vyplývající ze znění¹⁴⁴ § 33 odst. 1 daňového řádu. Den, ve kterém došlo ke skutečnosti zakládající přerušení lhůty, je totiž dnem rozhodné skutečnosti (*dies a quo*). Den počátku běhu nové lhůty proto je až den následující. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu současně není speciálním ve vztahu k jeho § 33 odst. 1, protože se plně uplatní obecná pravidla počítání času.

Autor této práce naopak zastává názor, že ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu žádnou změnu v pravidlech počítání času nepřináší. Proto také bude den, ve kterém došlo ke skutečnosti zakládající přerušení lhůty pro stanovení daně, dnem počátku běhu nové lhůty. Pokud by tedy došlo dne 1.7.2011 k zahájení daňové kontroly, nová lhůta pro stanovení daně poběží od téhož dne.

Princip přerušení lhůty lze demonstrovat na následujícím příkladu¹⁴⁵ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 31.3.2012 (1.4.2012) a dne 1.7.2013 zahájil správce daně daňovou kontrolu. Nová lhůta pro stanovení daně počala běžet dnem 1.7.2013 (2.7.2013), takže uplyne až 1.7.2016 (4.7.2016 – na den 2.7.2016 připadá sobota, takže posledním dnem lhůty bude ve smyslu § 33 odst. 4 daňového řádu první bezprostředně následující pracovní den, tj. pondělí 4.7.2016).

II. 3.2. Skutečnosti způsobující přerušení lhůty

II. 3.2.1. Zahájení daňové kontroly a výzva k jejímu zahájení

¹⁴³ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 877).

¹⁴⁴ K tomu viz část této práce nazvanou Problém počítání času podle daňového řádu.

¹⁴⁵ V příkladu jsou data, která vycházejí z pravidel počítání času, jak je vykládá autor této práce. V závorkách jsou pak uvedena data, ke kterým lze dospět výkladem, jež na změně v počítání času podle daňového řádu stojí.

První skutečností, jež způsobuje přerušení lhůty pro stanovení daně a kterou daňový řád v ustanovení § 148 odst. 3 zmiňuje, je zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola je postupem při správě daní, jehož účelem je zjistit nebo prověřit okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Právní úprava daňové kontroly je systematicky zařazena v části druhé, hlavě VI, dílu druhém daňového řádu, jež je nazván Postupy při správě daní. Zákon tak vychází ze závěru, ke kterému dospěla judikatura¹⁴⁶ týkající se předchozí právní úpravy, a to, že daňová kontrola není řízením, nýbrž toliko procesním postupem (souborem jednotlivých kontrolních úkonů). Daňová kontrola dále představuje především procesní rámec, v němž probíhá dokazování, neboť mimo ni, dalších postupů při správě daní a některých dalších případů při správě daní k dokazování zpravidla nedochází¹⁴⁷. V konkurenci s ostatními nástroji, kterými správce daně disponuje za účelem prověřování tvrzení daňového subjektu, jde jistě o nástroj komplexní, který předpokládá rozsáhlé prověřování. To je také nejspíš důvodem, proč jiné postupy při správě daní (zejména postup k odstranění pochybností podle § 89 až 90 daňového řádu, který nahradil vytýkáci řízení podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a které podle předchozí právní přerušení lhůty pro vyměření daně zakládalo) přerušení lhůty pro stanovení daně nepůsobí.

K přerušení lhůty pro stanovení daně dojde již samotným zahájením daňové kontroly. Autor této práce zastává názor, že jediným způsobem, jakým lze podle daňového řádu zahájit daňovou kontrolu, je sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly. Z ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu lze sice dovodit, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne fakticky kontrolu provádět, avšak forma, v jaké má být předmět a rozsah daňové kontroly vymezen, zde stanovena není. Teprve na základě dikce § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu lze uzavřít, že má jít o protokol o zahájení daňové kontroly podepsaný úřední

¹⁴⁶ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, č.j. 5 Afs 16/2004-60, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, (dostupné na www.nssoud.cz).

¹⁴⁷ To je dáno tím, že četnost jednotlivých daňových řízení ani správci daně neumožňuje, aby vedl o každém podaném daňovém tvrzení dokazování, protože to by jistě paralyzovalo celou správu daní. Obvykle je proto daňové řízení zahájeno podáním daňového tvrzení a skončí tzv. konkludentním vyměření daně ve smyslu § 140 nebo § 144 daňového řádu, tedy tím, že správce daně stanoví daň v souladu s takovým podáním, aniž by požadoval prokázání údajů v něm obsažených.

osobou a daňovým subjektem. To současně znamená, že se nemůže jednat o pouhý úřední záznam, protože ten podepisuje pouze úřední osoba (§ 63 odst. 2 daňového řádu).

Taková koncepce zároveň odstranila problém, který vznikl při aplikaci předchozí právní úpravy, jež se týkal otázky, zda lhůtu pro vyměření daně přerušuje daňová kontrola jako celek anebo i jednotlivé úkony, které správce daně v rámci kontroly provede. Tato otázka byla vyřešena ve prospěch prvního uvedeného řešení¹⁴⁸. Ani podle daňového řádu tak nemají jednotlivé kontrolní úkony správce daně vliv na přerušování lhůty pro stanovení daně, protože ta byla přerušena pouze jednou a to v souvislosti se zahájením daňové kontroly.

K přerušování lhůty pro stanovení daně zahájením daňové kontroly tudíž nedojde, pokud daňový subjekt, jehož daňové povinnosti mají být kontroly podrobeny, nebude se správcem daně spolupracovat a zahájení daňové kontroly neumožní. V takovém případě jej ale může správce daně k zahájení daňové kontroly vyzvat, přičemž v této výzvě musí současně uvést lhůtu, ve které má daňový subjekt správcem daně oznámit, kdy poskytne k zahájení daňové kontroly součinnost (§ 87 odst. 2 a 3 daňového řádu). Daňový řád pak stanoví pravidla, která určují nejpozdější den, který si může daňový subjekt k zahájení daňové kontroly zvolit a který musí správcem daně oznámit. Pokud daňový subjekt zůstane nečinný a správcem daně neoznámí zvolený den, dojde marným uplynutím lhůty uvedené ve výzvě k přerušování lhůty pro stanovení daně (§ 87 odst. 6 daňového řádu). Přerušování lhůty pro stanovení daně tedy nepůsobí samotné vydání výzvy k zahájení daňové kontroly, nýbrž způsobí jej jen marné uplynutí lhůty uvedené v této výzvě podle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Rozhodným okamžikem zde bude den, který následuje po posledním dni lhůty uvedené ve výzvě, protože až tímto dnem lze lhůtu považovat za marně uplynulou.

Podle názoru autora této práce lze k vydání výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu přistoupit až tehdy, pokud se daňový subjekt zahájení daňové kontroly vyhýbá záměrně. Je tomu tak proto, že nevyhovění této výzvě má, vedle přerušování lhůty pro stanovení daně, za následek i možnost stanovit daň podle pomůcek, což by měl být mimořádný způsob stanovení daně, který může být nadto pro dotčený daňový subjekt

¹⁴⁸ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, www.nssoud.cz

velmi citelný. Správce daně by se tak neměl především spokojit s tím, že daňový subjekt, aniž by mu správce daně tento svůj záměr sdělil, nebyl ve svém sídle či bydlišti poprvé zastížen. To totiž mohlo mít celou řadu důvodů, aniž by šlo o záměrné vyhýbání se zahájení daňové kontroly.

Neplatí však, že by každé zahájení daňové kontroly nutně vedlo k přerušení lhůty pro stanovení daně. Judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, která se týkala zákona o správě daní poplatků, totiž vymezila několik podmínek, které musí zahájení daňové kontroly resp. samotná daňové kontrola splňovat, aby byla přípustná a takový následek způsobila. V řadě případů se zákonodárce nechal touto rozhodovací praxí soudů inspirovat a její závěry promítl přímo do textu nového zákona. Jinak řečeno, nepřipustná daňová kontrola přerušení lhůty pro stanovení daně nezpůsobí.

Nejvyšší správní soud¹⁴⁹ tak stanovil podmínku, že při zahájení daňové kontroly v podstatě nesmí dojít k nepřipustné diskrepanci mezi jejím formálním a faktickým zahájením. Za formální zahájení se považovalo sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, faktickým zahájením daňové kontroly pak bylo, že správce daně započal s vlastní kontrolou (kontrolními úkony). V praxi byla tato podmínka splněna zpravidla tím, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly vyzval daňový subjekt k předložení důkazních prostředků a následně v kontrole řádně pokračoval. Zmíněná judikatura především správci daně bránila v tom, aby, typicky ke konci lhůty pro vyměření daně, dosáhl jejího přerušení toliko formálním zahájením daňové kontroly a k vlastní daňové kontrole přistoupil až tehdy, kdy se mu to hodilo.

Daňový řád již tuto podmínku stanoví výslovně, když podle ustanovení § 87 odst. 1 je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Při výkladu tohoto ustanovení je však podle názoru autora této práce třeba vyvarovat se přílišného

¹⁴⁹ Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 36/2003 – 87 ze dne 20.6.2005, č.j. 8 Afs 7/2005 – 96 ze dne 17.2.2006 nebo č.j. 5 Afs 80/2009 – 81 ze dne 27.1.2011 (všechny dostupné na www.nssoud.cz).

formalizmu. Nelze především trvat na tom, aby správce daně přistoupil k faktické kontrole okamžitě poté, co sepsal protokol o zahájení daňové kontroly, už proto, že v tomto okamžiku ještě zpravidla nebude mít k dispozici potřebné podklady, neboť ty mu kontrolovaný daňový subjekt teprve předloží. I zde tak postačí, že byl kontrolovaný daňový subjekt v protokolu o zahájení daňové kontroly vyzván k předložení důkazních prostředků a správce daně následně v kontrole řádně pokračuje. Takovému závěru odpovídá i odborná literatura¹⁵⁰.

Dnem zahájení daňové kontroly tak podle názoru autora této práce bude den sepsání protokolu o jejím zahájení. To nebude platit jen v případě, kdy správce daně nebude v kontrole bez zbytečného odkladu fakticky pokračovat, ačkoli mu v tom nic nebránilo. V tomto případě pak bude daňová kontrola zahájena až dnem, kdy správce daně provedl první faktický kontrolní úkon.

Překážkou zahájení a provádění daňové kontroly dále bylo její nepřipustné opakování. Judikatura¹⁵¹ se ustálila na závěru, že daňovou kontrolu téže daně za totéž zdaňovací období lze opakovat buď v rámci obnoveného řízení, anebo při splnění obdobných podmínek, které zákon o správě daní a poplatků pro obnovu řízení stanovil.

Na tuto judikaturu reagoval zákonodárce tak, že v ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu vymezil podmínky, za jejichž splnění je opakování daňové kontroly přípustné. Vedle podmínek, které jsou obdobou podmínek pro povolení nebo nařízení obnovy řízení, má být opakovaná daňová kontrola přípustná i tehdy, pokud daňový subjekt změní svá dosavadní tvrzení (změnou tvrzení bude minimálně podání dodatečného daňového tvrzení).

Ze zákona vyplývá, že opakovanou daňovou kontrolou bude taková kontrola, jejíž předmět¹⁵² a rozsah¹⁵³ budou totožné, jako u daňové kontroly předchozí. Odborná

¹⁵⁰ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 472 a násl.).

¹⁵¹ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 223/2004 – 89 ze dne 15.9.2005 nebo, čj. 8 Afs 28/2005 – 66 ze dne 26.2.2007. Nejvyšší správní soud pak rovněž připustil, že nepřipustně opakovaná daňová kontrola může být nezákonným zásahem, proti kterému lze brojit správní žalobou – usnesení rozšířeného senátu č.j. 2 Afs 144/2004 – 110 ze dne 31.8.2005. (veškerá rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz)

¹⁵² Předmětem daňové kontroly je ve smyslu § 85 odst. 1 daňového řádu daň za určité zdaňovací období.

¹⁵³ Rozsah daňové kontroly pak vlastně vymezuje části předmětu kontroly, které mají být kontrolovány. Předmětem daňové kontroly tak bude například daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 a rozsahem pak třeba jen uplatněné nároky na odpočet daně či jen tzv. intrakomunitární plnění.

literatura¹⁵⁴ z toho dovozuje, že daňová kontrola se stejným předmětem a jiným rozsahem již nebude opakovanou daňovou kontrolou. Autor této práce si tím není zcela jistý, protože předchozí rozhodovací praxe soudů vycházela při formulaci zákazu nepřipustně opakované daňové kontroly z toho, že zákon opakování daňové kontroly neupravoval, takže při respektování principu enumerativnosti veřejnoprávních prenetzí bylo zásadně zakázáno. A daňový řád nestanoví, že by opakování daňové kontroly se stejným předmětem ale jiným rozsahem bylo bez dalšího přípustné, takže může vyvstat otázka, zda to přípustné bude.

Do třetice jde o podmínku tzv. zákazu svévole při zahájení daňové kontroly, která však byla pozdější judikaturou podstatně omezena.

Ústavní soud v nálezu sp.zn. I.ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 mimo jiné vyslovil, že:

„...použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku".¹⁵⁵“

Takový závěr Ústavního soudu prakticky zakazoval provádění namátkových daňových kontrol a nalezl řadu odpůrců. Mezi ně patřil i Nejvyšší správní soud, který se takovému paušálnímu zákazu bránil¹⁵⁶.

Nakonec i Ústavní soud svůj názor revidoval, když přijal usnesení pléna sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Ústavní soud zde vychází v podstatě z toho, že při správě daní dochází ke střetu veřejného zájmu na řádném stanovení a výběru daní na straně jedné a zájmu na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé, přičemž tento střet je třeba v každém jednotlivém případě řešit skrze princip proporcionality tak, aby se postup

¹⁵⁴ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 456).

¹⁵⁵ bod 34 citovaného rozhodnutí

¹⁵⁶ Nejvyšší správní soud podrobil názor Ústavního soudu obsáhlé kritice, na základě které se z jeho dopadu vymanil. K tomu lze odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 46/2009 – 59 ze dne 26.10.2009 nebo č.j. 2 Aps 2/2009 – 52 ze dne 3.12.2009.

správce daně nestal vůči daňovému subjektu nepřiměřeným. Plénum Ústavního soudu pak uzavřelo, že: „*Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*¹⁵⁷“.

Existence konkrétních pochybností či podezření stran toho, že daňový subjekt zkrátil svou daňovou povinnost, tak sice již není podmínkou zahájení daňové kontroly, avšak Ústavní soud rozhodně nevyločil, že by se správce daně mohl v této souvislosti svévole dopustit. O tom ale budou rozhodovat konkrétní okolnosti každého jednotlivého případu. Pokud by k takové svévoli došlo, způsobí to nezákonnost daňové kontroly, která pak patrně povede k (zpětné) neúčinnosti přerušení běhu lhůta pro stanovení daně.

II. 3.2.2. Podání řádného daňového tvrzení

Druhou skutečností, která vyvolá přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, je podání řádného daňového tvrzení.

O pojmu, významu a podávání řádných daňových tvrzení bylo pojednáno výše¹⁵⁸. V souvislosti s přerušением lhůty pro stanovení daně je třeba poukázat především na to, že musí jít o opožděné podání řádného daňového tvrzení. Je tomu tak proto, že základní, tříletá lhůta pro stanovení daně počíná ve svém běhu dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Aby mohlo dojít k přerušení lhůty, tj. aby mohla začít běžet znovu, musí již původní lhůta plynout. Jinak totiž není co přerušovat. Včasné podání řádného daňového tvrzení nemá na běh lhůty pro stanovení daně vůbec vliv¹⁵⁹. Může tak jít jen o podání řádného daňového tvrzení, ke kterému došlo až po uplynutí lhůty pro jeho podání, tj. opožděně, což je současně v době, kdy lhůta pro stanovení daně již běží.

Účelem takové právní úpravy je nepochybně dosáhnout toho, aby měl správce daně na stanovení daně vždy alespoň tři roky ode dne, kdy bylo podáno řádné daňové

¹⁵⁷ Bod 11 citovaného usnesení

¹⁵⁸ Srov. příslušnou část této práce věnované počátku běhu lhůty pro stanovení daně.

¹⁵⁹ tamtéž

tvrzení. Je-li takové tvrzení podáno včas, běží lhůta pro stanovení daně od konce lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Je-li takové tvrzení podáno opožděně, avšak ve lhůtě pro stanovení daně, běží tato lhůta znovu.

II. 3.2.3. Oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení

Posledním úkonem správce daně, který může přerušit lhůtu pro stanovení daně je oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

Správce daně je ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu povinen vyzvat daňový subjekt, který nepodal řádné daňové tvrzení ve lhůtě k tomu stanovené, aby tak učinil. Za tím účelem mu správce daně stanoví náhradní (správcovskou) lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této lhůtě, může správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.

Stejně jako v předchozím případě přerušení lhůty, i zde má výzva správce daně k podání řádného daňového tvrzení místo jen tehdy, pokud nebylo řádné daňové tvrzení podáno včas. To pak vede k tomu, že taková výzva může být vydána nejdříve v době, kdy lhůta pro stanovení daně již běží.

Rozhodným okamžikem je tu, stejně jako v některých případech prodloužení lhůty¹⁶⁰, den oznámení výzvy, kterým se rozumí její doručení daňovému subjektu anebo jiný zaprotokolovaný způsob, jakým se daňový subjekt s obsahem takové výzvy seznámil (§ 101 odst. 6 daňového řádu).

V souvislosti s vydáním výzvy k podání řádného daňového tvrzení může dojít z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně k zajímavé situaci, pokud daňový subjekt této výzvě vyhoví a tvrzení podá. To totiž patrně způsobí dvojí přerušení této lhůty, ke kterému dojde v krátkém čase. Avšak podobný problém nejspíš nastane tehdy, pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení opožděně, avšak jeho prodlení nemá dlouhého trvání (lhůta pro stanovení daně počala běžet koncem lhůty pro podání řádného daňového tvrzení a chvíli po té se podáním tohoto tvrzení přerušila). Takové přerušení lhůty vlastně nemá smysl, resp. ho není třeba. Z hlediska formulace zákonných pravidel je ale nepochybně jednodušší nevyjímat takové případy, protože

¹⁶⁰ K tomu srov. část této práce nazvané Prodloužení lhůty pro stanovení daně.

jinak by to vedlo k podstatné komplikaci těchto pravidel. Taková právní úprava navíc ničemu nevadí, ale také ničemu podstatně nepomáhá.

II. 4. Stavení lhůty pro stanovení daně

Zákon o správě daní a poplatků znal institut stavení lhůty pro vyměření daně pouze v souvislosti s vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí směřujícího ke stanovení daně podle § 17b odst. 4. Avšak za účinnosti předchozí právní úpravy ke stavení této lhůty docházelo i v dalším případě, a to na základě jiného právního předpisu. Byl jím soudní řád správní, který tento institut zakotvuje v ustanovení § 41. Lhůta pro vyměření daně se tak stavěla po dobu soudního řízení správního, což zahrnovalo jak řízení před krajskými soudy, tak i řízení která vedl Nejvyšší správní soud¹⁶¹.

Daňový řád již stavení lhůty pro stanovení daně upravuje výslovně (§ 148 odst. 4 a § 239 odst. 5 in fine). Současně došlo k podstatnému rozšíření případů, kdy ke stavení této lhůty dochází.

Nalezneme tak zde širší úpravu související s neúčinností doručení, kterou obsahoval zákon o správě daní a poplatků. Daňový řád nyní také výslovně upravuje stavení lhůty pro stanovení daně po dobu vedení soudního řízení správního. To ale zakládá duplicitu (a z ní vyplývající specialitu) právní úpravy, která podle názoru autora této práce vylučuje aplikovatelnost právní úpravy soudního řádu správního, avšak jen pro ty případy, na které daňový řád dopadá. Na právní úpravu, která je naopak ve vztahu k právní úpravě lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu speciální¹⁶², se bude ustanovení § 41 soudního řádu správního nadále vztahovat.

Doprovodný zákon¹⁶³ k daňovému řádu pak také zavedl nový případ stavení lhůty pro stanovení daně, když do ustanovení § 4 zákona¹⁶⁴ o mezinárodní pomoci při správě daní vložil nový odstavec třetí. Ve smyslu nového odstavce třetího tato lhůta

¹⁶¹ Otázka, zda se lhůta pro vyměření stavila i po dobu řízení o kasační stížnosti, není zatím definitivně vyřešena. Byla totiž předložena (usnesením ze dne 30.8.2011 č.j. 8 Afs 29/2011, dostupné na www.nssoud.cz) rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu k posouzení a ten o ní doposud nerozhodl.

¹⁶² Jde například o právní úpravu cla nebo odvodů za porušení rozpočtové kázně. K tomu srov. část této práce nazvanou Právní úprava.

¹⁶³ Čl. LXXXII zákona č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů

¹⁶⁴ Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při správě daní“)

neběží po dobu vyřízení dožádání o poskytnutí informací, které bylo podáno podle zákona o mezinárodní pomoci při správě daní.

II. 4.1. Princip stavení lhůty

Stavení lhůty pro stanovení daně spočívá v tom, že po dobu, po kterou trvají skutečnosti zakládající její stavení, tato lhůta neběží. Od okamžiku, kdy nastalo stavení lhůty, proto tato lhůta běžet přestane a ve svém běhu bude pokračovat až v okamžiku, kdy skutečnost zakládající její stavení pomine. Z toho vyplývá, že se části lhůty před jejím stavením a po něm sčítají. Jakmile důvod stavení lhůty odpadne, pokračuje tato lhůta ve svém běhu tak, že z ní zbude tolik, kolik z ní zbývalo před tím, než se její běh zastavil.

Stavení lhůty lze počítat v podstatě dvojím způsobem. Za prvé tak, že se doba, po kterou se lhůta stavila, připočte ke dni, který by byl posledním dnem lhůty, kdyby ke stavení lhůty nedošlo. Druhým způsobem je ten, že se učí, kolik ze lhůty zbývalo v okamžiku, než došlo k jejímu zastavení, a to se pak přičte ke dni, kdy stavení lhůty skončilo. Vzhledem k tomu, že doba stavení lhůty může být různá, jeví se jako nejjednodušší počítat tuto dobu vždy ve dnech. To navíc zaručí, že každé takové počítání bude stejné. Pokud bychom totiž dobu stavení počítali v letech, měsících a týdnech, může být výsledek zkreslen tím, že se počet dnů v jednotlivých měsících a rocích (přestupný rok) může lišit.

Ke stavení lhůty patrně dochází již od počátku prvního dne jejího stavení až do konce posledního dne jejího stavení. Pravidlo, podle kterého se den rozhodné skutečnosti (zde by to byl den, ve kterém došlo ke skutečnosti zakládající stavení lhůty) do lhůty nepočítá, by se zde uplatnit nemělo, neboť institut stavení lhůty není sám o sobě lhůtou. O všechny dny, po které se lhůta stavěla, je pak třeba původní lhůtu prodloužit.

Výše popsaný způsob počítání lhůt v souvislosti s jejich stavení lze ukázat na následujícím příkladu¹⁶⁵ lhůty pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku

¹⁶⁵ Autor této práce v uvedeném příkladu nezohledňuje změnu pravidel počítání času podle § 33 odst. 1 daňového řádu (k tomu viz část této práce nazvanou Problém počítání času podle daňového řádu), ze

2011. Lhůta počne běžet dne 31.3.2012 a bez dalšího by uplynula dne 31.3.2015. Správce daně však dne 1.7.2013 zahájil daňovou kontrolu, což způsobilo přerušení této lhůty, takže nově uplyne až 1.7.2016. Na základě kontrolních zjištění správce daně vydal dodatečný platební výměr, proti kterému se daňový subjekt odvolal. Odvolací orgán podané odvolání svým rozhodnutím zamítl, na což daňový subjekt reagoval tak, že proti tomuto rozhodnutí podal správní žalobu. Správní žaloba soudu došla dne 1.8.2014 a soud o ní rozhodl rozsudkem, který byl doručen dne 1.2.2015. Soudní řízení, které běh lhůty pro stanovení daně zastavilo, tak trvalo 186 dnů, protože tolik dnů činí doba ode dne 1.8.2014 (včetně) do dne 1.2.2015. A právě o 186 dnů je třeba původní lhůtu pro stanovení daně prodloužit, takže posledním dnem lhůty bude den 3.1.2017 (toto datum je výsledkem připočtení doby stavení lhůty – 186 dnů – ke dni, který by byl posledním dnem lhůty, kdyby k jejímu stavení nedošlo – 1.7.2016).

II. 4.2. Skutečnosti způsobující stavení lhůty

II. 4.2.1. Řízení před správními soudy a Ústavním soudem

Podle ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně staví po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Z takové dikce vyplývají dvě podmínky, a to souvislost soudního řízení se stanovením daně a vymezení soudních orgánů, které takové řízení mají vést.

Předmět soudního řízení tedy musí souviset se stanovením daně. To znamená, že se takové soudní řízení může týkat toliko tzv. nalézací roviny daňového řízení (§ 1 odst. 2 daňového řádu), což je ta část správy daní, jejímž účelem je zjištění a stanovení daně. V praxi půjde především o rozhodnutí, která jsou vydávána v rámci vyměřovacího a

které vychází část odborné literatury. Pokud bychom tuto změnu uznali, bude mít vliv jen na určení původního počátku běhu lhůty pro stanovení daně a na určení dne, kdy došlo k jejímu přerušení. Na určení doby, po kterou se lhůta stavila, a na navázání této doby na původní konec lhůty již vliv mít nebude. Ani v odborné literatuře, která změnu pravidel podle § 33 odst. 1 daňového řádu uznává, totiž nebyl vysloven názor, že by v souvislosti se stavením lhůty pro stanovení daně docházelo k jakémukoli posouvání prvního dne.

doměřovacího řízení, jakož i o rozhodnutí o opravných a dozorcích prostředcích proti nim. Do takového vymezení by měly rovněž spadat postupy správce daně, kterými správce daně daň zjišťuje (zejména daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností).

Vyloučena naopak zůstane tzv. platební rovina správy daní, protože ta směřuje toliko k zabezpečení úhrady daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu), která již byla zjištěna či stanovena. S placením daní navíc daňový řád spojuje samostatnou prekluzivní lhůtu (§ 160), takže není důvod, aby případný soudní přezkum této části správy daní ovlivňoval lhůtu jinou.

Daňový řád předpokládá především soudní řízení správní, jehož úpravu nalezneme v soudním řádu správním. Správní soudnictví vykonávají¹⁶⁶ krajské soudy (u nichž působí specializované senáty nebo samosoudci) a Nejvyšší správní soud.

Jen některá řízení, která správní soudy vedou v prvním stupni, však mohou v souvislosti se správou daní připadat v úvahu. Půjde zejména o řízení¹⁶⁷ o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, jehož předmětem bude konečné rozhodnutí správce daně o opravném prostředku, který daňový řád připouští (typicky tedy zamítavé rozhodnutí o odvolání proti platebnímu nebo dodatečnému platebnímu výměru). Dále může jít o řízení¹⁶⁸ o žalobě proti nečinnosti správního orgánu, které se správce daně i přes podaný podnět na nečinnost dopouští (např. nedůvodné průtahy v prováděné daňové kontrole). Posledním typem řízení, které připadá v úvahu, je řízení¹⁶⁹ o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Ochranu skrze toto řízení je možné hledat jen tehdy, pokud není k dispozici žaloba jiná, jako je tomu třeba v případě nezákonně prováděné daňové kontroly¹⁷⁰. Soudní řízení správní v dalších věcech¹⁷¹ jsou při správě daní pojmově vyloučena.

¹⁶⁶ Viz § 3 odst. 1 soudního řádu správního

¹⁶⁷ Viz § 65 – 78 soudního řádu správního

¹⁶⁸ § 79 – 81 soudního řádu správního

¹⁶⁹ § 82 – 87 soudního řádu správního

¹⁷⁰ Nejvyšší správní soud dovodil, že nezákonně prováděná daňová kontrola může být nezákonným zásahem správce daně, proti kterému je po neúspěšném uplatnění námítky (podle stávající právní úpravy stížnosti), možné brojit žalobou. K tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, www.nssoud.cz.

¹⁷¹ Jsou jimi řízení ve věcech volebních a ve věcech místního a krajského referenda, řízení ve věcech politických stran a politických hnutí, řízení o kompetenčních žalobách a nakonec řízení o zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části.

Ve správním soudnictví dále rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasačních stížnostech¹⁷² proti rozhodnutím krajských soudů. Bude-li kasační stížnost směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, které bylo vydáno v některém z výše uvedených řízení, bude i řízení před Nejvyšším správním soudem stavit lhůtu pro stanovení daně.

Jak řízení před krajským soudem, tak i řízení před Nejvyšším soudem tedy může způsobit stavení lhůty pro stanovení daně. Dojde-li k oběma těmto řízením, bude se lhůta stavit dvakrát a postupně. Rozhodnutí krajského soudu totiž nabývá právní moci dnem doručení¹⁷³, čímž současně dojde k ukončení prvostupňového řízení. Kasační stížností, která ovšem může Nejvyššímu správnímu soudu dojít až později, se pak zahajuje řízení další. V době mezi skončením prvostupňového řízení a zahájením řízení o kasační stížnosti tak bude lhůta pro stanovení daně běžet, neboť v této době se žádné soudní řízení nevede.

Pokud ale Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti napadený rozsudek soudu prvního stupně zruší a věc mu vrátí k novému rozhodnutí, bude nové řízení před krajským soudem nedílně navazovat¹⁷⁴ na řízení o kasační stížnosti. Zde se tak bude lhůta pro stanovení daně stavit po celou dobu řízení před Nejvyšším správním soudem a nového řízení před krajským soudem.

Ke stavení lhůty pro stanovení daně dále dochází v souvislosti s řízením před Ústavním soudem.

Vliv na tuto lhůtu může mít jen řízení o ústavní stížnosti. Ostatní typy řízení nemají místo ani zde. To platí i o samostatném řízení o zrušení zákonů nebo jiných předpisů, protože zde chybí určitelná daň, ohledně které by ke stavení lhůty mělo dojít. Pokud by byl návrh na zrušení zákona nebo jiného právního předpisu uplatněn¹⁷⁵ v ústavní stížnosti a Ústavní soud by jej shledal důvodným, řízení o ústavní stížnosti přeruší¹⁷⁶, takže časový rámeček řízení o ústavní stížnosti zahrne i druhé zmíněné řízení.

¹⁷² § 102 až 110 soudního řádu správního

¹⁷³ To platí jak pro rozsudek (§ 54 odst. 5 soudního řádu správního), tak pro usnesení, kterým se soudní řízení končí (§ 55 odst. 5 ve spojení s § 54 odst. 5 téhož zákona).

¹⁷⁴ Je tomu tak proto, že zrušením prvostupňového rozhodnutí krajského soudu odpadá konec jeho řízení. Soudní řád správní ani samozřejmě nepředpokládá, že by se nové řízení před krajským soudem jakkoli znovu zahajovalo.

¹⁷⁵ § 74 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“)

¹⁷⁶ § 78 odst. 1 zákona o Ústavním soudu

Ústavní stížnost lze podat až po vyčerpání všech opravných prostředků, které jsou k dispozici¹⁷⁷. Jinými slovy je třeba napadnout poslední rozhodnutí o opravném prostředku. V daňových věcech tak půjde především o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kterým rozhodl o kasační stížnosti.

Zamítne-li či odmítne-li Ústavní soud podanou ústavní stížnost, je řízení před ním definitivně ukončeno, protože žádný další prostředek ochrany se nenabízí. Vyhoví-li však Ústavní soud této stížnosti a napadené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zruší, pročež tento soud bude muset rozhodnout znovu¹⁷⁸. Nové řízení před Nejvyšším správním soudem bude navazovat na to o ústavní stížnosti. I zde tak patrně dojde k tomu, že se lhůta pro stanovení daně od okamžiku zahájení řízení před Ústavním soudem do doby vedení nového řízení před Nejvyšším správním soudem stavit nepřestane.

Okamžikem, kterým začíná stavení lhůty pro stanovení daně bude nepochybně okamžik zahájení příslušného řízení. Jak v soudním řízení správním, tak v řízení před Ústavním soudem, je řízení zahájeno dnem, kdy soudu došel¹⁷⁹ návrh na zahájení řízení, tj. den, kdy se takový návrh dostal do jeho dispozice.

Konec stavení této lhůty pak má nastat v den, kdy soudní řízení skončí. Soudní řízení správní i řízení před Ústavním soudem končí doručením rozhodnutí, kterým se řízení končí. Může jít o meritorní rozhodnutí, kterým je rozsudek nebo, v případě ústavního soudu, nález. Pokud nelze rozhodnout meritorně, řízení se zastaví tzv. procesně, a to usnesením. K procesnímu zastavení řízení dochází zejména z důvodů nesplnění procesních podmínek řízení, nedostatků návrhu na zahájení řízení včetně jeho nepřipustnosti nebo proto, že navrhovatel vzal svůj návrh zpět.

V soudním řízení správním vystupují jako účastníci správce daně (žalovaný) a daňový subjekt (žalobce). Rozhodnutí, kterým se řízení končí, má být doručeno¹⁸⁰ oběma stranám soudní pře. To znamená, že soudní řízení správní skončí dnem, kdy byla

¹⁷⁷ § 75 odst. 1 zákona o Ústavním soudu

¹⁷⁸ Ustanovení § 82 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu sice výslovně nestanoví, že by Ústavní soud věc vrátil příslušnému orgánu k novému rozhodnutí, avšak vyplývá to z povahy věci a z přiměřeného použití dalších procesních předpisů. Na takovém závěru stojí i odborná literatura. Srov. FILIP, Jan; HOLLÄNDER, Pavel; ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Zákon o Ústavním soudu*. 2. vydání. Praha : C.H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-599-5. (str. 648, bod 21).

¹⁷⁹ Viz ustanovení § 32 soudního řádu správního a ustanovení § 27 odst. 2 zákona o Ústavním soudu

¹⁸⁰ Ohledně rozsudku tak stanoví § 54 odst. 3 soudního řádu správního, o usnesení pak § 55 odst. 3 tohoto zákona.

splněna podmínka, že konečné rozhodnutí soudu má být doručeno oběma účastníkům řízení. Nelze pak patrně dovodit jinak, než že se tak stane dnem, ve kterém bylo takové rozhodnutí doručeno druhému (poslednímu) z nich. Takový princip se ostatně uplatňuje i u určení okamžiku nabytí právní moci rozsudku¹⁸¹.

V řízení o ústavní stížnosti jsou zpravidla účastníky daňový subjekt (stěžovatel) a Nejvyšší správní soud, kdežto správce daně bude jen účastníkem vedlejším¹⁸². Konečné rozhodnutí ústavního soudu se však bude doručovat všem účastníkům řízení, ať přímým nebo vedlejším¹⁸³. I zde by tak mělo platit, že řízení před Ústavním soudem končí dnem, ve kterém bylo konečné rozhodnutí doručeno poslednímu z účastníků řízení¹⁸⁴.

II. 4.2.2. Soudní řízení o předběžné otázce

Další skutečností, pro kterou se lhůta pro stanovení daně staví, je podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně. Z dikce tohoto ustanovení je zřejmá jeho neurčitost, což bude v praxi patrně činit největší potíže. Na to již upozornila odborná literatura¹⁸⁵.

Stavení lhůty pro stanovení daně vyvolá jen takové řízení, které vede soud, a jehož předmětem je otázka, jejíž vyřešení je nezbytné pro správné stanovení daně. Podmínku soudní příslušnosti nebude zpravidla obtížné určit. Tato navíc vylučuje, aby stejné následky mělo řízení vedené jinými orgány veřejné moci (např. katastrálním úřadem).

¹⁸¹ K tomu viz VOPÁLKA, Vladimír; MIKULE, Vladimír; ŠIMŮNKOVÁ, Věra; ŠOLÍN, Miloslav. *Soudní řád správní*. 1. vydání. Praha : C.H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-864-9. (str. 125).

¹⁸² Viz § 76 odst. 1 a 2 zákona o Ústavním soudu

¹⁸³ Viz § 60 zákona o Ústavním soudu a FILIP, Jan; HOLLÄNDER, Pavel; ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Zákon o Ústavním soudu*. 2. vydání. Praha : C.H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-599-5. (str. 327, bod 7).

¹⁸⁴ I tu pak platí, že nález je vykonatelný okamžikem doručení (všem) účastníkům řízení (§ 58 odst. 3 zákona o Ústavním soudu).

¹⁸⁵ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9. (str. 879).

Zásadním bude určit, zda je otázka, kterou má soud vyřešit, pro správné stanovení daně nezbytná. Stejně jako v případě stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, i zde můžeme konstatovat, že musí jít o otázku z oblasti tzv. nalézací roviny správy daní. Nelze ani přehlédnout, že dané ustanovení zjevně míří na institut tzv. předběžné otázky. To je v podstatě otázka, která sama o sobě není předmětem řízení, protože o ní přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci (v této souvislosti soudu), ale její zodpovězení má pro předmět řízení význam. Tento institut není daňovému řádu neznámý; upravuje jej v ustanovení § 99.

Vyřešení určité otázky v soudním řízení má být pro správné stanovení daně nezbytné. To by mělo znamenat, že se správce daně nemůže bez znalosti řešení takové otázky vůbec obejít, takže ani nemůže ve věci rozhodnout. Předně by tak mělo jít o případy, kdy si správce daně nemůže o předběžné otázce učinit úsudek sám. Podle ustanovení § 99 odst. 2 daňového řádu jde o otázky, zda byl spáchán trestný čin, přestupek nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá a o otázky osobního stavu. Mezi otázky osobního stavu nepochybně patří otázka manželství. Stavení lhůty pro stanovení daně by tak mělo způsobit například probíhající soudní řízení o určení neplatnosti manželství¹⁸⁶, neboť platnost manželství může být daňově relevantní skutečností¹⁸⁷ a bez určení toho, zda zde manželství bylo či nikoli, nelze o dani rozhodnout. Totéž bude platit ohledně otázky určení rodičovství, která je například určující pro osvobození od daně dědické či darovací.

Hraničními případy budou situace, kdy si správce daně úsudek o (předběžné) otázce učinit může. Tak například správce daně může posoudit otázku platnosti či neplatnosti smlouvy sám, anebo vyčkat rozsudku soudu, který o tom vede řízení. Pokud by totiž správce daně nečekal, rozhodl a jeho závěr by se dostal do rozporu se soudním rozhodnutím, byl by to důvod pro obnovu řízení (§ 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu).

Naposled se jedná o situace, ve kterých půjde o nezbytnost pouze zdánlivou, protože stavení lhůty pro stanovení daně přivodit nemohou. Pokud byla například Nejvyššímu správnímu soudu podána kasační stížnost, která nastoluje otázku zásadního právního významu, jejíž řešení bude pro praxi správce daně určující, jistě to není důvod,

¹⁸⁶ Na neplatné manželství se totiž pohlíží jako na platné, dokud soud nerozhodne o jeho neplatnosti. Neplatnost manželství nastává ex tunc, čímž s vzniká stav, jako by manželství vůbec uzavřeno nebylo. K tomu viz. HRUŠÁKOVÁ, Milana a kolektiv. Zákon o rodině. 4. vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-061-4. (str. 49).

¹⁸⁷ Srov. např. podmínky osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů

aby správce daně otálel s rozhodnutím ve věci jiného daňového subjektu, než je ten, který se soudního řízení účastní (stěžovatel).

Zdá se tak, že bude třeba v každém konkrétním případě posoudit, zda to či ono soudní řízení může způsobit stavení lhůty pro stanovení daně.

Pokud jde o to, kdy počíná a končí stavení lhůty vyvolané soudním řízením ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, tak zde platí *mutatis mutandis* to, co bylo řečeno o soudním řízení správním a řízení před Ústavním soudem.

II. 4.2.3. Navrácení lhůty pro podání odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně v předešlý stav

Ve smyslu § 148 odst. 4 písm. c) se lhůta pro stanovení daně staví po dobu od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav.

Navrácení lhůty v předešlý stav, které daňový řád upravuje v ustanovení § 37, lze považovat za zvláštní prostředek ochrany. Tento nástroj slouží k tomu, aby obnovil běh lhůty, která marně uplynula, budou-li pro to závažné důvody. Vedle závažnosti důvodu, ze kterého lhůta uplynula marně¹⁸⁸, stanoví zákon další podmínky, které musí být splněny. O navrácení lhůty v předešlý stav je třeba požádat do patnácti dnů ode dne, kdy důvod zmeškání pominul. Takové žádosti nemůže být vyhověno v případě, kdy od posledního dne zmeškané lhůty uplynul více než jeden rok, nebo tehdy pokud jde o lhůty, jejichž navrácení v předešlý stav zákon vylučuje¹⁸⁹. Navrácení lhůty v předešlý stav ale nemá místo v případě, kdy bylo důvodem jejího marného uplynutí to, že daňový subjekt nepřevzal doručované rozhodnutí, k jehož doručení pak došlo tzv. fikcí doručení, neboť zde se má uplatnit institut neúčinnosti doručení (viz § 48 daňového řádu a výklad následující).

¹⁸⁸ Lze si představit příklad, kdy odvolací lhůta uplynula marně proto, že se daňovému subjektu po té, co převzal rozhodnutí o stanovení daně, přihodila autonehoda. V důsledku této nehody se vážně zranil, takže byl delší dobu hospitalizován a jeho zranění mu nedovolilo včas sepsat a podat odvolání.

¹⁸⁹ Ve smyslu § 37 odst. 4 daňového řádu se jedná o lhůty pro stanovení a placení daně a lhůtu pro podání daňového tvrzení.

Vyhoví-li správce daně žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, rozhodnutím stanoví den, kdy lhůta nově uplyne. Fakticky se tím dosáhne prodloužení lhůty ex post.

Vliv na běh lhůty pro stanovení daně má pouze zmeškání lhůty pro podání odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně. Takovými rozhodnutími jsou platební výměry, dodatečné platební výměry a hromadné předpisné seznamy (§ 147 odst. 1 daňového řádu). Ne vždy je však odvolání proti nim přípustné¹⁹⁰, protože zde ani neběží odvolací lhůty, takže na takové případy nebude stavení lhůty pro stanovení daně dopadat.

Lhůta pro stanovení daně se v případech, na které dopadá ustanovení § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, zastaví prvním dnem, který následuje po posledním dnu marně uplynulé odvolací lhůty, protože to je první den, kdy je možné odvolací lhůtu považovat za zmeškanou. Stavící se lhůta pak bude ve svém běhu pokračovat v den, který následuje po dni doručení¹⁹¹ rozhodnutí o navrácení odvolací lhůty v předešlý stav.

II. 4.2.4. Prohlášení neúčinnosti doručení rozhodnutí

Daňový řád v ustanovení § 148 odst. 4 písm. d) nakonec stanoví, že lhůta pro stanovení daně se staví také po dobu od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení.

Neúčinnost doručení zakotvená v § 48 daňového řádu, je dalším prostředkem ochrany, který není nepodobný předchozímu případu. Správci daně, podobně jako jiným orgánům veřejné moci, daňový řád umožňuje doručit písemnost tzv. fikcí¹⁹² doručení,

¹⁹⁰ Zejména se nelze odvolat proti platebním a dodatečným platebním výměrům, jimiž se stanoví daň v té výši, v jaké byla daňovým subjektem uvedena v daňovém tvrzení (§ 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 daňového řádu).

¹⁹¹ Doručení zde bude jediným možným způsobem oznámení, protože jiný zaprotokolovaný způsob seznámení daňového subjektu s obsahem rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav nepřípadá v úvahu (viz § 101 odst. 6 daňového řádu).

¹⁹² Viz § 47 odst. 2 daňového řádu

ke které dojde v případě, kdy si adresát nevyzvedl doručovanou písemnost v úložní lhůtě. Poslední den úložní lhůty pak platí za den doručení. Právní úprava daňového řádu sice dopadá jen na doručování písemností prostřednictvím zásilky, ale tentýž princip platí i pro doručování skrze datovou schránku podle zákona¹⁹³ o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Tento zákon navíc předpokládá¹⁹⁴ i neúčinnost doručení datové zprávy, pokud jej upravuje zvláštní právní předpis, což daňový řád činí, takže neúčinnost doručení se týká i datových zpráv.

Skrze vyslovení neúčinnosti doručení lze nově stanovit den doručení, takže lhůty, jejichž počátek se odvíjel od původního doručení, budou běžet znovu. Takovými lhůtami jsou především odvolací lhůta a lhůta splatnosti daně.

Podmínkou pro vyslovení neúčinnosti doručení je, že si adresát nemohl ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu¹⁹⁵ uloženou písemnost vyzvednout, a že žádost o vyslovení neúčinnosti doručení této písemnosti správci daně podal do patnácti dnů ode dne, kdy se s doručovanou písemností seznámil. Neúčinnost doručení nemůže být vyslovena v případě, kdy od doručení písemnosti uplynulo více než šest měsíců.

Vliv na běh lhůty pro stanovení daně má jen vyslovení neúčinnosti rozhodnutí, které bylo vydáno v nalézacím řízení. Nemusí tak jít jen o rozhodnutí o stanovení daně a rozhodnutí o opravných a dozorcích prostředcích proti nim, což jsou meritorní rozhodnutí vydávané v nalézacím řízení¹⁹⁶. Mohou sem zřejmě spadat i různé výzvy¹⁹⁷ ke splnění povinností, protože ty jsou rovněž rozhodnutím, které může být vydáno v nalézacím řízení, a zákon to nevyklučuje.

Stejně jako v případě podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, i zde se lhůta pro stanovení daně zastaví v den, který následuje po posledním dnu úložní lhůty, a běžet

¹⁹³ § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů“)

¹⁹⁴ § 17 odst. 5 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

¹⁹⁵ Příkladem zde může být situace, která výše ilustruje důvod pro navrácení odvolací lhůty v předešlý stav. Rozdíl bude, že k autonehodě došlo před tím, než si daňový subjekt stačil vyzvednout uložené rozhodnutí o stanovení daně.

¹⁹⁶ Viz § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu

¹⁹⁷ Např. výzva k předložení důkazních prostředků v rámci daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu). Nevyhovění této výzvě může mít navíc zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, neboť to může založit možnost stanovení daně podle pomůcek.

začne v den následující po dni, kdy bylo doručeno rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení.

II. 4.2.5. Zvláštní případy stavení lhůty

Podle § 239 odst. 5 věty za středníkem daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží do doby, než je v ustanoven správce dědictví, nebo ukončeno dědické řízení.

Celé toto ustanovení dopadá na případ dědického řízení, kdy dědic není znám a současně doposud nebyl ustanoven správce dědictví. Správce daně je pak povinen podat soudu podnět k ustanovení takového správce. Z této souvislosti pak podle názoru autora této práce vyplývá, že ke stavení lhůty pro stanovení daně dochází toliko v případech, kdy není dědic znám a kdy je v dědickém řízení třeba správce dědictví ustanovit. Jinak řečeno, ke stavení lhůty v souvislosti s dědickým řízením nedojde, je-li dědic znám nebo není-li správce dědictví třeba¹⁹⁸ ustanovit.

To pak znamená že lhůta pro stanovení daně se staví ode dne, kdy správce daně podal soudu podnět k ustanovení správce dědictví, do dne, kdy byl takový správce daně ustanoven anebo do dne skončení dědického řízení, a to podle toho, která z posledně zmíněných skutečností nastane dříve.

Poslední případ stavení lhůty pro stanovení daně upravuje § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní pomoci při správě daní. Do rámce mezinárodní pomoci podle tohoto zákona patří mimo jiné výměna informací mezi daňovými orgány různých států, přičemž základem jsou zde buď mezinárodní smlouvy¹⁹⁹ anebo právo Evropské unie²⁰⁰.

Lhůta pro stanovení daně se podle tohoto zákona staví ode dne odeslání dožádání informací do dne obdržení odpovědi na toto dožádání.

¹⁹⁸ Například proto, že jej ustanovil již zůstavitel ve své závěti podle § 480a odst. 1 občanského zákoníku.

¹⁹⁹ Jde zejména o mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejichž obvyklou součástí je i závazek smluvních stran poskytovat si navzájem relevantní informace. K tomu viz. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7. (str. 288). Příkladem může být čl. 26 smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, publikované vyhláškou ministra zahraničních věcí pod č. 46/1979 Sb.

²⁰⁰ Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, ve znění pozdějších předpisů

Je třeba upozornit na to, že právní úprava zákona o mezinárodní pomoci při správě daní dopadá pouze na daně přímé²⁰¹. Ostatní daně, tj. daně nepřímé, jsou z této úpravy a tudíž i z možnosti stavení lhůty vyloučeny. Ke stavení lhůty pro stanovení daně tak nedochází ani při výměně informací podle nařízení²⁰² Rady o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, ke které v praxi dochází velice často²⁰³.

²⁰¹ V České republice se to podle vymezení tohoto zákona týká daní z příjmů, daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí (§ 2 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci při správě daní).

²⁰² Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92

²⁰³ Postupem podle tohoto nařízení se totiž běžně ověřuje, zda daňový subjekt registrovaný v jiném členském státě Evropské unie skutečně pořídil a přiznal pořízení zboží z České republiky, jehož dodání tuzemským plátcem je od daně z přidané hodnoty osvobozeno.

II. 5. Maximální délka lhůty pro stanovení daně

Ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu zakotvuje maximální možnou délku lhůty pro stanovení daně, a to deset let.

Desetiletou, nejdelší možnou délku lhůty pro vyměření daně znal i zákon o správě daní a poplatků (§ 47 odst. 2 věta druhá²⁰⁴). Tehdejší právní úprava ale, ve srovnání s daňovým řádem, vykazovala jednu zásadní odlišnost. Lhůta pro vyměření daně mohla být i delší než deset let, avšak jen proto, že se stavila. To bylo způsobeno aplikací ustanovení § 41 soudního řádu správního, podle kterého platí, že lhůty pro zánik práva ve věcech daní neběží po dobu řízení před soudem ve správním soudnictví. Judikatura Nejvyššího správního soudu z toho dovodila, že: „*Zahájením soudního řízení se tedy obě lhůty pro vyměření daně, tedy tříletá lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu, jakož i desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 daňového řádu, staví a jejich běh pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůt uběhlé před zahájením soudního řízení a po jejich skončení se sčítají...*“²⁰⁵.

Lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu může být rovněž maximálně desetiletá, avšak tato její délka bude konečná. Deset let je zde nejzazší mezí, kterou již nelze nijak překročit. Delší lhůty nelze dosáhnout jejím prodloužením, přerušením a ani stavením.

Takový závěr vychází především ze systematiky ustanovení § 148 daňového řádu. První odstavec § 148 upravuje počátek a základní délku lhůty. Druhý odstavec je věnován jejímu prodloužení, třetí přerušení a čtvrtý odstavce pak stavení této lhůty. Pokud pátý odstavec § 148 daňového řádu stanoví, že lhůta pro stanovení daně končí

²⁰⁴ Toto ustanovení ponechal zákonodárce beze změny, ačkoli zákonem č. 304/2009 Sb. změnil odstavec první tohoto paragrafu, čímž reagoval na tzv. teorii 3+0 (k tomu blíže část této práce nazvané Počátek běhu lhůty pro stanovení daně). Lze však mít za to, že teorie 3+0 se uplatní i zde, neboť jinak by docházelo k diskrepanci mezi počátkem tříleté a desetileté délky téže lhůty.

²⁰⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.9.2010 č.j. 5 Afs 77/2009 – 130. Takový výklad byl ostatně předurčen i předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu, kde tento možnost stavení desetileté lhůty pro vyměření daně nevyloučil – srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 23.2.2010 č.j. 7 Afs 20/2007 – 73 či rozsudek ze dne 24.10.2007 č.j. 2 Afs 109/2005 (všechna rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz).

nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1, dává tím posloupností právní úpravy jasně najevo, že tato lhůta již nemůže být delší.

Má-li navíc ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu platit, jiný výklad není možný, protože jiný výklad by platnost této normy vylučoval. Pokud by mohla být lhůta pro stanovení daně v důsledku svého prodlužování, přerušování nebo stavení delší, než deset let, pak by neplatilo, že tato skončí nejpozději uplynutím desátého roku od svého původního počátku.

Na závěru, že maximální délku lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu překročit nelze, se shoduje i odborná literatura²⁰⁶.

Právní úprava daňového řádu tak nepřipouští, aby se lhůta pro stanovení daně stavila v souvislosti s vedením soudního řízení správního déle než maximálně přípustných deset let. Je tomu tak proto, že daňový řád pro případ soudního řízení správního stavení lhůty sám předpokládá (§ 148 odst. 4 písm. a)), čímž zavádí ve vztahu k ustanovení § 41 soudního řádu správního právní úpravu speciální. Úprava stavení lhůty podle daňového řádu tudíž vylučuje tutéž (avšak širší) úpravu podle soudního řádu správního, která se již neuplatní. Má-li se pak uplatnit maximální hranice deseti let běhu této lhůty, jak jí daňový řád předpokládá, nemůže na tom jiný právní předpis, jehož aplikovatelnost je vyloučena, nic změnit. To pak také znamená, že lhůta pro stanovení daně může uplynout v průběhu soudního řízení správního (k tomu blíže část této práce nazvanou Reakce orgánů veřejné moci na uplynutí lhůty pro stanovení daně).

Je ale třeba upozornit na to, že existují případy, kdy je aplikace celého ustanovení § 148 daňového řádu vyloučena. Týká se to odvodů za porušení rozpočtové kázně a cla, jak na to bylo poukázáno v části této práce nazvané Právní úprava. Lhůta pro jejich stanovení pak neběží podle ustanovení § 148 daňového řádu, nýbrž podle speciální právní úpravy, která již aplikaci ustanovení § 41 soudního řádu správního nevyklučuje. V důsledku stavení lhůty daného probíhajícím soudním řízením správním proto patrně může v těchto případech dojít i k překročení maximální délky²⁰⁷ lhůty.

²⁰⁶ Např. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 879 a násl.) či KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. IBSN 978-80-7263-616-7. (str. 637).

²⁰⁷ U odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně to je 10 let, u cla pak zásadně tři roky.

Z výše uvedeného pak vyplývá, že lhůta pro stanovení daně, běží-li podle § 148 daňového řádu, uplyne vždy nejpozději se skončením posledního dne desátého roku ode dne, kdy začala původně běžet. Na to již nemůže mít vliv jakákoli skutečnost, která běh této lhůty může ovlivnit.

Je třeba mít na paměti, že lhůta pro stanovení daně je stále jen jedna, byť její délka může být vlivem skutečností, které jí prodlužují, přerušují či staví, různá. Z toho se pak podává, že délky deseti let může tato lhůta nabýt jen tehdy, pokud nastanou takové skutečnosti ovlivňující její běh, které jí desetileté hranici přiblíží. Uplyne-li totiž lhůta pro stanovení daně dříve, nemá již smysl o její desetileté hranici uvažovat, neboť lhůta již uplynula marně, takže desetiletou se stát nemůže. Desetiletá hranice tak má místo jen u lhůty, která ještě běží, avšak v okamžiku dosažení této hranice zároveň uplyne.

Tyto závěry budiž demonstrovány na následujícím zjednodušeném příkladu²⁰⁸ lhůty pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Základní, tříletá lhůta počne běžet dne 31.3.2012, takže uplyne dnem 31.3.2015, a nejzazší okamžik, kam až se může tato lhůta prodlužovat, je pak den 31.3.2022.

Uvažujme, že správce daně zahájil dne 1.8.2014 daňovou kontrolu, což způsobilo přerušování lhůty pro stanovení daně tak, že nově uplyne dne 1.8.2017. Na základě kontrolních nálezů z ní vzešlých vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti kterému se daňový subjekt odvolal. Odvolací orgán podané odvolání zamítl a své rozhodnutí doručil daňovému subjektu dne 1.7.2016 (k prodloužení lhůty nedošlo, protože ze lhůty zbýval více než rok). Daňový subjekt rozhodnutí odvolacího orgánu napadl správní žalobou, která krajskému soudu došla dne 1.8.2016. Krajský soud žalobu zamítl, na což reagoval daňový subjekt tak, že ještě v den²⁰⁹, kdy soudní rozhodnutí nabylo právní moci, podal u Nejvyššího správního soudu kasační stížnost. Nejvyšší správní soud dal daňovému subjektu za pravdu a napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k novému rozhodnutí. Krajský soud nově rozhodl tak, že napadené rozhodnutí správce daně zrušil. Nový rozsudek krajského soudu nabyt právní

²⁰⁸ Příklad vychází z pravidel počítání času tak, jak je vykládá autor této práce. Je však třeba upozornit na to, že odborná literatura vykládá tato pravidla jinak (srov. část této práce nazvané Problém počítání času podle daňového řádu).

²⁰⁹ Proto se stavení lhůty vůbec nezastavilo, nýbrž kontinuálně navázalo na stavení další, způsobené zahájením řízení před Nejvyšším správním soudem.

moci dne 1.8.2021. Lhůta pro stanovení daně se stavila ode dne 1.8.2016 do dne 1.8.2021, což dává právě pět let.

Ze lhůty pro stanovení daně tak měl zbývat právě rok, takže by měla uplynout dne 1.8.2022. Pokud by správce daně vydal nové rozhodnutí o odvolání tak, že by daňovému subjektu došlo dne 1.9.2021, lhůta pro stanovení daně by se měla o rok prodloužit, takže by nově uplynula až dne 1.8.2023. K ničemu z toho však nedojde, neboť nejzazší mez lhůty pro stanovení daně nastane dne 31.3.2022, protože to je poslední den desátého roku jejího běhu a také poslední den lhůty pro stanovení daně. Desetiletá hranice tak způsobí, že správci daně zbude ne rok, ani dva roky, ale jen sedm měsíců (od 1.8.2021 do 31.3.2022).

II. 6. Intertemporální ustanovení daňového řádu

Daňový řád sice ke dni 1.1.2011, kdy nabyl účinnosti²¹⁰, zrušil²¹¹ a nahradil zákon o správě daní a poplatků, ale to neznamená, že by zákon o správě daní a poplatků zůstal zcela neaplikovatelným. K tomuto datu totiž probíhala daňová řízení a plynuly lhůty, jež započaly ještě za účinnosti předchozí právní úpravy. Zákonodárce se tudíž musel vypořádat se vztahem dosavadní a nové právní úpravy tak, aby na sebe pokud možno plynule navázaly a nezpůsobily nežádoucí problémy. Ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně tak učinil v ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu.

II. 6.1. K intertemporalitě obecně

Intertemporalita souvisí s působností právní normy v čase tak, že řeší střet dosavadní a nové právní úpravy. Při tom platí důležitá zásada *lex retro non agit*, tedy že zákon nepůsobí zpětně. Atributem normativního systému je totiž jeho prospektivní působení, tedy, „že může stanovit pouze to, co býti má od chvíle přijetí rozhodnutí do budoucna“²¹². Okamžik, od kterého může nová právní úprava vyvolat právní účinky, je dán jeho účinností, která nesmí předcházet jeho platnosti²¹³. Jinak by totiž adresát právní normy, neznaje toto pravidlo chování, jej ani nemohl vědomě dodržovat. Není ale vyloučeno, že účinky bude mít i zákon již neplatný, v kterémžto případě se hovoří o tzv. ultraaktivitě²¹⁴. Intertemporální působení nové právní úpravy má vyřešit především zákonodárce – v tzv. přechodných ustanoveních nového právního předpisu.

S intertemporalitou tak nedílně souvisí zákaz retroaktivity, tedy zpětné časové působnosti právní normy. K tomu Ústavní soud uvádí: „*Ke znakům právního státu nepochybně patří princip právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo. Součástí*

²¹⁰ Viz § 266 daňového řádu

²¹¹ Viz § 265 bod 1 daňového řádu

²¹² KYSELA, Jan. Na okraj platnosti, účinnosti a retroaktivity zákonů. *Právní rozhledy* 22/2005 (str. 812).

²¹³ Platností se rozumí okamžik, od kterého se právní předpis stává součástí právního řádu. Platnost zákona nastává dnem jeho vyhlášení ve Sbírce zákonů, což je den, kdy byla příslušná částka této Sbírky rozeslána (viz § 3 odst. 1 a 2 zákona č. 309/1999 Sb, o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění pozdějších předpisů).

²¹⁴ KYSELA, Jan. Na okraj platnosti, účinnosti a retroaktivity zákonů. *Právní rozhledy* 22/2005 (str. 812)

*právní jistoty pak je také zákaz retroaktivity právních norem, resp. jejich retroaktivního výkladu.*²¹⁵.

Rozlišujeme dva druhy retroaktivity, a to pravou a nepravou.

Pravá retroaktivita se tradičně vymezuje tak, že: „...účinnost právního předpisu začne dříve než jeho platnost, takže se použije pozdějšího zákona na případy (právní skutečnosti), které se staly již v minulosti. Takový postup je možný jen ve prospěch (in favorem) subjektivních práv a vůbec právního postavení příslušných právních subjektů ...²¹⁶.

Fenomén nepravé retroaktivity je poněkud složitější. Jedná se o to, že: „...vznik a platnost právních vztahů, právních skutečností a právního chování se posuzuje podle dříve platných norem, obsah právních vztahů se posuzuje podle normy účinné v době, kdy se o těchto právních vztazích rozhoduje.“²¹⁷. Instruktivním může být i toto vymezení: „Nepravé zpětné působení je zde tehdy, když dikce nového zákona nařizuje, že ho má být užito na staré právní poměry již založené, ale teprve od doby, kdy počíná působnost nového zákona, nebo od doby pozdější, a zákon s nepravou zpětnou působností tak modifikuje jedině budoucí právní následek minulé skutečnosti. Právní relevance právních skutečností, vznik právních vztahů a jejich následky (platnost a obsah právního vztahu, práva a povinnosti subjektů, nároky již vzniklé, jakož i učiněné právní úkony), k nimž došlo před účinností zákona nového, se posoudí podle norem dosavadních (podle normy účinné v době vzniku právního vztahu) a v případě, kdy tento právní vztah podle dřívějšího práva vzniklý trvá i nadále za účinnosti právní normy nové, posoudí se od okamžiku účinnosti této nové právní normy podle ní v tom smyslu, že pouze právní následky, které mohou vznikat za účinnosti nové právní úpravy, nastupují v důsledku této právní úpravy nové.“²¹⁸.

K východiskům stran přípustnosti retroaktivity Ústavní soud uvádí: „U retroaktivity pravé platí zásada obecné nepřipustnosti, ze které existují striktně omezené

²¹⁵ Nález Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 215/94 ze dne 8.6.1995 (dostupný na www.nalus.usoud.cz)

²¹⁶ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 97 a násl).

²¹⁷ Tamtéž (str. 99)

²¹⁸ HANUŠ, Libor. Důvěra v právo z pohledu nepřipustnosti retroaktivní interpretace právních předpisů. *Právní rozhledy* 14/2005. (str. 519).

*výjimky přípustnosti, u retroaktivity nepravé platí naopak zásada obecné přípustnosti, ze které existují výjimky její nepřípustnosti.*²¹⁹.

II. 6.2. K intertemporálním ustanovením daňového řádu

Intertemporální úpravu jednotlivých procesních institutů obsahuje § 264 daňového řádu. Lhůty pro stanovení daně se pak týká toliko § 264 odst. 4 daňového řádu. Daňový řád sice obsahuje v ustanovení § 264 odst. 3 přechodné ustanovení týkající se lhůt, avšak jde o úpravu obecnou. Dopadá-li proto ustanovení § 264 odst. 4 toliko na jeden druh lhůty – lhůty pro stanovení daně, pak je ve vztahu k obecné úpravě intertemporalit lhůt (§ 264 odst. 3 daňového řádu) speciální, protože má přednost.

Nejprve je nutné určit, jaké případy lze vůbec pod úpravu obsaženou v § 264 odst. 4 subsumovat. Může jít jen o takové lhůty pro stanovení daně, které započaly ve svém běhu přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, tj. před 1. lednem 2011, a které současně v tento den ještě běžely (neskončily). To vyplývá přímo z dikce tohoto ustanovení a má to také svůj vnitřní důvod. Přechodná ustanovení totiž mají vyřešit střet staré a nové právní úpravy, takže nebude-li tu takový střet (průnik jedné lhůty do časové působnosti dvou různých právních předpisů), je jasné, že se uplatnit nemohou. To současně umožňuje vést hranici mezi případy, kdy se uplatní toliko stará anebo naopak nová právní úprava. Tento princip si lze představit jako dvě pronikající se množiny. Množina A představuje časovou působnost zákona o správě daní a poplatků, množina B časovou působnost daňového řádu. Průnik množiny A a množiny B pak zahrnuje případy prolnutí časových působností obou právních předpisů, tj. případů, kdy se přechodná ustanovení uplatní.

Pokud lhůta pro vyměření daně započala ve svém běhu v době před 31. prosincem 2010 a nejpozději v tento den již uplynula, přechodná ustanovení daňového řádu se neuplatní. To proto, že na celý běh této lhůty bezvýtku dopadá zákon o správě daní a poplatků (podle výše uvedeného přiblížení jde o případ z množiny A). To ostatně nečiní potíže, protože v době účinnosti daňového řádu nezbude nic jiného, než skutečnost dřívějšího uplynutí lhůty pro vyměření daně respektovat.

²¹⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 4.2.1997 sp.zn. Pl. ÚS 21/96, dostupný na www.nalus.usoud.cz

Pokud naopak začne lhůta pro stanovení daně běžet v době od 1. ledna 2011, pak její běh zákon o správě daní a poplatků ovlivnit nemůže, neboť již není platný (tu by šlo o množinu B). Přejídná ustanovení daňového řádu nemají místo ani zde. Lhůta se proto bude posuzovat výlučně podle daňového řádu.

Na případy, kdy se přejídná ustanovení daňového řádu uplatní (průnik množiny A a množiny B), je pak třeba aplikovat jak zákon o správě daní a poplatků, tak daňový řád. Určujícím je den nabytí účinnosti daňového řádu, tj. 1. leden 2011. Platí zásada, že část lhůty, která je ohraničena datem 31.12.2010 a dobou dřívější, se posuzuje podle zákona o správě daní a poplatků, zatímco zbytek lhůty (ohraničené datem 1.1.2011 a dobou následující) se posuzuje podle daňového řádu. Autor této práce má za to, že ten nebo onen právní předpis je třeba aplikovat celý, resp. že nelze²²⁰ z obou předpisů vytrhovat jejich jednotlivá ustanovení a z nich pak „lepit“ normy nové.

Jednotlivé části ustanovení § 264 odst. 4 vymezují, podle kterého právního předpisu je třeba určit tu kterou vlastnost lhůty pro stanovení daně.

a) Počátek, běh a délka lhůty

Podle první věty ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne 1.1.2011, se ode dne 1.1.2011 posuzuje podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle zákona o správě daní a poplatků zůstává zachován.

Okamžik počátku běhu lhůty pro stanovení daně má být zachován. To znamená, že určení dne, kdy lhůta počala běžet, se má posoudit podle pravidel obsažených v zákonu o správě daní a poplatků.

Jak již bylo pojednáno v části této práce nazvané Teorie 3+0, lhůta pro vyměření počínala podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků běžet od konce

²²⁰ Toto ale není obecný princip. Například trestní právo zná princip opačný. Trestnost činu se posuzuje zásadně podle zákona účinného v době jeho spáchání, avšak trest lze co do druhu ukládat pouze podle zákona nového (§ 2 a 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů).

zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Až do novely²²¹ tohoto ustanovení to platilo jak pro daně, ke kterým se daňové přiznání podávalo, tak pro ty, u kterých taková povinnost nebyla.

Dále pak je třeba aplikovat pravidla počítání času, která zákon o správě daní a poplatků upravoval (§ 14 odst. 6 až 8). Problémy způsobené novou²²² formulací § 33 odst. 1 daňového řádu tedy nevzniknou. Rozhodně nelze při určování počátku běhu lhůty pro vyměření aplikovat daňový řád, neboť ten ještě nebyl účinný. Jinak by navíc došlo ke „slepení“ norem s různou časovou působností, což autor této práce považuje za vyloučené.

Příkladem budiž daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009, ohledně které lhůta pro vyměření počala běžet dnem 31.12.2009, takže uplyne, nenastane-li skutečnost ovlivňující její běh, dne 31.12.2012.

Stejně se bude postupovat i ohledně téže daně za zdaňovací období roku 2010. Lhůta pro vyměření totiž začala běžet dnem 31.12.2010, kdy ještě platil zákon o správě daní a poplatků, pročež ten určil rozhodný okamžik. Tomu není na překážku, že lhůta pro podání řádného daňového přiznání k této dani uplyne až za účinnosti daňového řádu, a to i přesto, že konec lhůty pro podání řádného daňového tvrzení je podle nové právní úpravy pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně rozhodný. Lhůta ke dni 1.1.2011 již běžela, takže nemůže začít běžet znovu podle daňového řádu.

Běh a délka takové lhůty se pak má ode dne 1.1.2011 posuzovat podle daňového řádu. Základní, tříletá délka lhůty je podle předchozí i současné právní úpravy stejná, takže z této samotné skutečnosti k jejímu ovlivnění nedojde.

Ode dne nabytí účinnosti daňového řádu pak má lhůta pro stanovení daně běžet podle tohoto zákona. To znamená, skutečnosti, které mohou do jejího běhu zasáhnout (prodloužení, přerušení a stavení) a které nastaly po dni 1.1.2011 již tuto lhůtu ovlivní. Pokud k žádné takové skutečnosti nedojde, uplyne tato lhůta vlastně tak, jako by ke změně právní úpravy nedošlo (okamžik počátku jejího běhu je zachován a na její délce daňový řád nic nezměnil). Na příkladu lhůty pro stanovení daně z příjmů za

²²¹ Zákon č. 304/2009 Sb. Novela určila, že pro daně, ke kterým se daňové přiznání nepodává, běží lhůta pro vyměření od vzniku daňové povinnosti (nikoli od konce zdaňovacího období). Tato úprava ale vydržela pouze rok, protože následně nabyl účinnosti daňový řád.

²²² Srov. část této práce nazvané Problém počítání času podle daňového řádu

zdaňovací období roku 2009, která započala ve svém běhu dne 31.12.2009, se to projeví tak, že tato bez dalšího uplyne dne 31.12.2012. Pokud ale správce daně zahájí dne 1.6.2011 daňovou kontrolu, přeruší se tato lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu tak, že uplyne dne 1.6.2014.

b) „Staré“ skutečnosti ovlivňující běh lhůty

Podle dikce § 264 odst. 4 věty druhé daňového řádu, účinky právních skutečností, které mají vliv na běh lhůty pro vyměření a které nastaly přede dnem 1.1.2011, se posuzují podle zákona o správě daní a poplatků.

Zákonodárce tím zachoval účinky skutečností, které nastaly za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, jež podle tohoto zákona ovlivňovaly její běh. Je třeba mít na paměti, že zákon o správě daní a poplatků sice znal přerušování této lhůty i její stavení, avšak v jiném rozsahu než daňový řád. Z tohoto rozdílu vyplývá, že existují skutečnosti, které mají podle obou právních úprav stejné účinky, jakož i skutečnosti, jejichž účinky se podle obou úprav liší.

Příkladem budiž stavení lhůty po dobu vedení soudního řízení správního, které má tytéž účinky podle staré (§ 41 soudního řádu správního) i nové (§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu) úpravy. Pokud se tedy ke dni 1.1.2011 vedlo soudní řízení správní o dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009, lhůta se stavila po celou dobu jeho vedení. Daňový řád na tom fakticky nic nemění.

Rozdílnost obou právních úprav lze demonstrovat na vytýkacím řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků), jehož zahájení přerušovalo podle předchozí právní úpravy lhůtu pro vyměření daně. Postup k odstranění pochybností podle § 89 a 90 daňového řádu (zřejmá náhrada vytýkacího řízení) již takové účinky nemá. Bylo-li tak dne 1.4. 2010 zahájeno vytýkací řízení o dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009, způsobilo to, že lhůta pro vyměření této daně, nebude-li znovu zasaženo do jejího běhu, nově uplyne dne 31.12.2013²²³. Na tom daňový řád nic nemění, protože takový následek, který byl založen předchozí právní úpravou, má být zachován.

²²³ Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků počala nová lhůta běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení vytýkacího řízení zpraven.

Zákon o správě daní a poplatků naopak neznal institut prodloužení lhůty, jak jej zavedl daňový řád (§ 148 odst. 2). To znamená, že pokud za účinnosti zákona o správě daní a poplatků došlo ke skutečnosti, která nově zakládá prodloužení lhůty (např. doručení platebního výměru), nemůže to lhůtu pro stanovení daně ovlivnit. Je tomu tak proto, že tato skutečnost nemohla v době, kdy nastala, takové účinky vyvolat. A k tomu, aby je získala později, by musela být výslovná zákonná opora²²⁴, kterou však nenalezneme.

c) „Nové“ důvody stavení lhůty

Poslední věta § 264 odst. 4 daňového řádu říká, že právní skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu, které započaly přede dnem 1.1.2011, staví běh této lhůty až ode dne 1.1.2011.

Zákonodárce reaguje na to, že daňový řád v ustanovení § 148 odst. 4 zavedl nové důvody, pro které se lhůta pro stanovení daně staví. Případy, kdy se lhůta stavila i podle zákona o správě daní a poplatků (zejména probíhající soudní řízení správní), jsou z rámce tohoto ustanovení vyloučeny a dopadá na ně úprava, o níž bylo pojednáno sub b). Zákonodárce tudíž reglementuje jen ty důvody, pro které se lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu staví nově.

Příkladem budiž řízení²²⁵ o určení neplatnosti manželství, které ke dni 1.1.2011 probíhá před příslušným soudem, a jehož výsledek je určující pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009. Toto soudní řízení bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, podle kterého nemělo na běh lhůty pro vyměření daně vliv. V den, kdy nabyl daňový řád účinnosti se ale situace změnila a lhůta pro stanovení daně se zastaví, a to až do doby skončení tohoto řízení.

d) Maximální délka lhůty

²²⁴ Takovou oporu najdeme jen v případě nové právní úpravy důvodů stavení lhůty pro stanovení daně.

²²⁵ K tomu blíže část této práce nazvanou Stavení lhůty pro stanovení daně

Přechodná ustanovení daňového řádu neřeší, jak je tomu ohledně určení maximální možné délky lhůty. Podle názoru autora této práce to však lze dovodit z intertemporálních pravidel stávajících.

Předně platí, že okamžik běhu lhůty má být zachován. Vzhledem k tomu, že i na úpravu podle zákona o správě daní lze pohlížet tak, že deset let je jen maximální délkou lhůty pro vyměření, resp. že nejde o lhůty dvě, bude okamžik počátku základní, tříleté lhůty shodný s okamžikem, od kterého se odvíjí její maximální délka.

Běh a délka lhůty se má ode dne 1.1.2011 posuzovat podle daňového řádu. Maximální délka lhůty je podle zákona o správě daní a poplatků i podle daňového řádu shodná. Daňový řád ale v ustanovení § 148 odst. 5 stanoví, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let ode dne jejího počátku podle odstavce 1. Odstavec 1 § 148 ale upravuje okamžik počátku běhu lhůty pro stanovení daně jinak, než tak činil § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Autor této práce má za to, že v tomto případě je třeba vycházet z původního okamžiku počátku běhu lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Oporu proto především nalezneme ve výslovné dikci přechodných ustanovení, která právě na takové zvláštní případy dopadají. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně, jak jej má na mysli § 148 odst. 5, má být naopak úpravou pravidelnou, vyplývající výlučně z daňového řádu. Pokud bychom navíc měli pro tyto účely „přepočítávat“ počátek běhu lhůty, ke kterému došlo za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, podle daňového řádu, způsobíme nejen faktické prodloužení²²⁶ desetiletého omezení, ale dopustíme se i „lepení“ norem s různou časovou působností.

Jiná situace ale patrně nastává ohledně toho, že podle daňového řádu již vůbec nelze tuto lhůtu prodloužit, kdežto podle zákona o správě daní a poplatků k tomu dojít mohlo, byť to mohlo být způsobeno jedině stavením lhůty po dobu vedení soudního řízení správního²²⁷.

Ode dne 1.1.2011 se má běh lhůty pro stanovení daně posuzovat podle daňového řádu. Pokračuje-li tedy lhůta pro stanovení daně ve svém běhu podle daňového řádu a může-li současně běžet nejdéle deset let (§ 148 odst. 5 daňového řádu), nelze dovodit

²²⁶ Prodloužení by bylo dán tím, že podle zákona o správě daní a poplatků tato lhůta běží od konce příslušného zdaňovacího období, kdežto podle daňového řádu až od konce lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. A právě o délku lhůty pro podání tohoto tvrzení by se právě lhůta pro stanovení daně prodloužila.

²²⁷ K tomu viz část této práce nazvané Maximální délka lhůty pro stanovení daně

jinak, než že po dni 1.1.2011 již ke stavení desetiletého maxima této lhůty dojít nemůže. Ani lhůty, které započaly ve svém běhu podle zákona o správě daní a poplatků, a pokračují v něm i za účinnosti daňového řádu tak nemohou být delší než 10 let.

II. 6.3. Poznámky k potenciálnímu problému retroaktivity intertemporálních ustanovení daňového řádu

Vyjma případů, kdy daňový řád běh lhůty pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků fakticky neovlivnil (např. stavení lhůty způsobené probíhajícím soudním řízením správním či prosté doběhnutí této lhůty), je působení přechodných ustanovení obsažených v § 264 odst. 4 patrně dotčeno nepravou retroaktivitou.

Je-li lhůta, která začala běžet podle legi priori, ode dne účinnosti legi posteriori reglementovaná jinak než doposud, přičemž lex posterior nijak nezasahuje do doby, po kterou tato lhůta běžela za účinnosti legi priori, naplňuje patrně taková reglementace znaky nepravé retroaktivity, jak byla vymezena výše. Daňový řád totiž jen pro futuro modifikuje vlastnosti (běh lhůty) toho, co již vzniklo (založení běhu lhůty), a samotného jeho vzniku se nedotýká.

Tomu se patrně vyhnout ani nešlo, protože jediná úprava, která by nebyla retroaktivní vůbec, by musela nechat veškeré lhůty pro vyměření doběhnout podle zákona o správě daní a poplatků. To by ovšem mohlo vyvolat nerovnost mezi daňovými subjekty, neboť ve stejném okamžiku by vedle sebe stály ty subjekty, jejichž daň podléhá prekluzi podle zákona o správě daní a poplatků, a ty, na které již dopadá daňový řád.

Zejména je ale nutno připomenout, že nepravá retroaktivita je zásadně přípustná.

Existují ale minimálně dva případy, které mohou zavdat úvahám o nepřipustné zpětné účinnosti daňového řádu.

Prvním případem je zavedení nových důvodů stavení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 daňového řádu a na to navazující přechodné ustanovení obsažené v jeho § 264 odst. 4. Skutečnosti, které podle daňového řádu nově staví lhůtu pro

stanovení daně a které nastaly přede dnem jeho účinnosti, mají tuto lhůtu stavit ode dne jeho účinnosti (1.1.2011).

Ústavní soud v již citovaném nálezu totiž dále uvedl, že: „*V této souvislosti právní teorie na adresu nepravé retroaktivity konstatuje, že tato je "zásadně přípustná; i ona může ale být ústavněprávně nepřipustnou, jestli je tím zasaženo do důvěry ve skutkovou podstatu a význam zákonodárných přání pro veřejnost nepřevyšuje, resp. nedosahuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva.*"(B. Pieroth, *Rückwirkung und Übergangsrecht. Verfassungsrechtliche Mabetastäbe für intertemporale Gesetzgebung, Berlin 1981, s. 380-381*).“²²⁸. O takovou situaci by se zde mohlo jednat, protože daňový subjekt, jehož daně se týkalo například soudní řízení o určení neplatnosti manželství, měl až do dne 31.12.2010 jistotu, že takové řízení nemá na běh lhůty pro vyměření daně vliv. Dne 1.1.2011 se však tato lhůta začala stavět, o čemž dříve vědět nemohl. Navíc i správce daně, musel v době zahájení daňového řízení počítat s tím, že má k jeho ukončení pouze lhůtu pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků, takže se musel smířit s tím, že takové soudní řízení ji nemůže ovlivnit. Důvodová zpráva²²⁹ k návrhu daňového řádu na přechodná ustanovení o běhu lhůty pro stanovení daně vůbec nedopadá, takže zákonodárce v ní ani zvolené řešení neopodstatnil. Lze si nadto představit řešení, podle kterého by mohly nově zavedené důvody stavení lhůty pro stanovení daně tuto lhůtu ovlivnit až tehdy, pokud by byly naplněny za účinnosti daňového řádu. To by pak patrně nedávalo úvahám o možné nepřipustné nepravé retroaktivitě prostor.

Druhým případem je možnost správce daně při splnění podmínek uvedených v ustanovení § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu stanovit daň v případě, že lhůta pro stanovení daně již uplynula. Tomuto, z hlediska možného retroaktivního působení nové právní úpravy závažnějšímu problému, bude věnována pozornost v příslušné části této práce, pojednávající o možnosti stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

²²⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 4.2.1997 sp.zn. Pl. ÚS 21/96, dostupný na www.nalus.cz

²²⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 16.5.2011]. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc> (str. 154).

II. 7. Uplynutí lhůty pro stanovení daně

K uplynutí lhůty pro stanovení daně dojde dnem, který následuje po jejím posledním dni. V poslední den této lhůty totiž lhůta ještě běží, je zachována. Případně-li poslední den lhůty pro stanovení daně na sobotu, neděli nebo svátek, bude ve smyslu § 33 odst. 4 daňového řádu posledním dnem této lhůty až nejbližší následující pracovní den.

Takové posouvání posledního dne lhůty podle daňového řádu platí v každém případě. Zde je možné spatřovat změnu, neboť podle zákona o správě daní a poplatků se poslední den lhůty posouval jen tehdy, pokud šlo o lhůtu pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně (§ 14 odst. 8). Takové beneficium se tudíž nevztahovalo²³⁰ na úkony správce daně vůči daňovému subjektu. Pokud tedy konec lhůty pro vyměření připadl např. na den 31.12.2006, což byla neděle, pak daňový subjekt mohl ještě v pondělí 1.1.2007 podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, kdežto lhůta pro úkony správce daně uplynula dne 31.12.2006.

Uplynutí lhůty pro stanovení daně může nastat ve třech případech. Zaprvé k němu dojde, pokud projde její základní, tříletá délka a současně zde nebyly žádné skutečnosti, které by její běh ovlivnily. Druhým případem je, že se základní lhůta prodloužila, přerušila nebo stavila a pak k jejímu uplynutí dojde v okamžiku, kdy projde lhůta takto prodloužená. Poslední případ představuje situace, kdy došlo k prodloužení základní délky lhůty (jejím prodloužením, přerušením nebo stavením) tak, že by v součtu běžela déle než deset let - tu pak bude posledním²³¹ dnem této lhůty poslední den desátého roku jejího plynutí.

Uplynutí lhůty pro stanovení daně má celou řadu závažných následků, kterým je věnována pozornost v následujících pasážích této práce.

²³⁰ K tomu např. KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc : ANAG, 2002. ISBN 80-7263-135-7. (str. 82).

²³¹ K tomu blíže část této práce nazvané Maximální délka lhůty pro stanovení daně

II. 7.1. Nemožnost stanovení daně

Nejdůležitějším následkem marného uplynutí lhůty pro stanovení daně je nepochybně to, že již nelze stanovit daň. To vyplývá z výslovné dikce § 148 odst. 1 daňového řádu, jakož i ze samotného názvu traktovaného institutu. Marným uplynutím této lhůty totiž dochází k prekluzi – zániku pravomoci²³² správce daně stanovit konkrétní daň.

Daň se stanoví rozhodnutím, kterým je ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. Z nemožnosti stanovení daně po uplynutí lhůty pro stanovení daně lze samozřejmě dovodit podmínku, že ke stanovení daně musí dojít v jejím rámci (při zachování lhůty). V této souvislosti je pak zásadním určit, kdy vlastně ke stanovení daně dochází.

Rozhodnutí o stanovení daně, stejně jako každé jiné rozhodnutí, postupně nabývá různých vlastností. Pro každé rozhodnutí o stanovení daně platí, že prochází všemi těmito stádii: vyhotovení²³³, vydání²³⁴, oznámení²³⁵, nabytí právní moci a nabytí vykonatelnosti. Jedná-li se o tzv. konkludentní stanovení daně podle § 140 a § 144 daňového řádu, k oznámení rozhodnutí o stanovení daně fakticky nedojde, ale zákon zde vychází z fikce doručení, pročež i stádium oznámení rozhodnutí zde bude přítomno.

V souvislosti se zachováním lhůty pro stanovení daně musí dojít k jejímu pravomocnému stanovení, tj. že rozhodnutí o stanovení daně musí v rámci této lhůty nabýt právní moci. Na takovém závěru stojí jak recentní doktrína²³⁶, tak i judikatura²³⁷, která se sice týkala zákona o správě daní a poplatků, avšak je nepochybně použitelná i nyní, neboť na principu se nic nemění. Takový závěr je dokonale rozumný, neboť

²³² K tomu srov. část této práce nazvané Charakter lhůty pro stanovení daně

²³³ Pojem vyhotovení rozhodnutí daňový řád nezná. To ovšem neznamená, že tato fáze existence rozhodnutí nenastává. Autor této práce chápe vyhotovení rozhodnutí tak, že rozhodnutí nabude všech svých vnějších náležitostí, které má mít. Okamžikem vyhotovení bude ten okamžik, kdy nastoupí poslední stanovená náležitost (zpravidla podpis oprávněné úřední osoby). Vyhotovené rozhodnutí ale ještě nikoho nezavazuje, nemá žádné účinky.

²³⁴ Viz § 101 odst. 2 daňového řádu. Vydáním se rozhodnutí stává závazným pro správce daně, který jej vydal. Již jej totiž nemůže bez dalšího vzít zpět.

²³⁵ Viz § 101 odst. 6 daňového řádu. Oznámením se rozhodnutí stává účinným vůči daňovému subjektu.

²³⁶ Např. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 870).

²³⁷ Zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2007 č.j. 9 Afs 86/2007 – 161 (dostupný na www.nssoud.cz).

právní mocí se rozhodnutí obecně stává konečným, závazným a nezměnitelným²³⁸, byť v daňovém řízení je prvek nezměnitelnosti (negativní stránka materiální právní moci) vyloučen, protože právní moc rozhodnutí o stanovení daně nezakládá²³⁹ překážku rei iudicatae. I v daňovém řízení ale platí, že právní mocí rozhodnutí o stanovení daně se daně nalézací řízení končí. To, že lze snadno dosáhnout změny poslední známé daně, na tom nic nemění, protože se tak může stát až v dalším (jiném) nalézacím řízení.

Rozhodnutí o stanovení daně nabývá právní moci v okamžiku²⁴⁰, kdy je oznámeno a nelze jej napadnout odvoláním. Pokud je proti konkrétnímu rozhodnutí odvolání vyloučeno²⁴¹, nabude právní moci dnem svého oznámení. Je-li odvolání přípustné, pak rozhodnutí o stanovení daně nabude právní moci dnem marného uplynutí odvolací lhůty, anebo dříve v den, kdy se daňový subjekt vzdal svého práva na odvolání. Bylo-li odvolání podáno, pak odvoláním napadené rozhodnutí o stanovení daně nabývá právní moci dnem zpětvzetí odvolání, nebo dnem doručení rozhodnutí o odvolání, kterým bylo podané odvolání zamítnuto nebo napadené rozhodnutí změněno. Pokud odvolací orgán napadené rozhodnutí o stanovení daně zruší, toto rozhodnutí vůbec právní moci nenabude.

Rozhodnutím o stanovení daně lze daň stanovit poprvé (typicky platebním výměrem), jakož i poslední známou daň (naposledy pravomocně stanovenou) změnit. Změna může spočívat jak ve zvýšení, tak ve snížení poslední známé daně, přičemž se tak může dít i opakovaně – překážka rei iudicatae zde neplatí. Veškeré stanovení daně ale může nastat jen v rámci lhůty pro stanovení daně. Z toho vyplývá, že nebude-li v této lhůtě daň stanovena poprvé, nebude ji možné stanovit nikdy. Byla-li naopak daň již stanovena případně i změněna, nelze již po uplynutí lhůty dosáhnout její změny, resp. její další změny.

V této souvislosti se v odborné literatuře²⁴² hovoří v podstatě o materiálním konci daňového řízení, protože uplynutím lhůty pro stanovení daně se daňový vztah

²³⁸ K tomu např. WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní*. 4. aktualizované vydání. Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. ISBN 80-7201-595-8. (str. 314).

²³⁹ Viz § 143 odst. 1 věta druhá daňového řádu

²⁴⁰ Viz § 103 odst. 1 daňového řádu

²⁴¹ Zejména jde o rozhodnutí, kterými se stanoví daň tak, jak byla daňovým subjektem tvrzena v jeho daňovém tvrzení (§ 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 daňového řádu).

²⁴² Např. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-

stává definitivním a nezměnitelným. Daň je buď nestanovitelná (poprvé) anebo nezměnitelná (byla-li stanovena dříve). Z takového přístupu ostatně vychází i důvodová zpráva²⁴³ k návrhu daňového řádu.

Rozhodnutí o stanovení daně, které nestačilo nabýt právní moci ve lhůtě pro stanovení daně, je nezákonné. K tomu samozřejmě dojde i tehdy, je-li vydáno po uplynutí této lhůty, neboť odvolací lhůta začne běžet až následně, takže je jisté, že k právní moci v rámci lhůty pro stanovení daně ani dojít nemůže.

Takový nedostatek způsobuje toliko nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně, nikoli jeho nicotnost²⁴⁴. Nezákonné rozhodnutí se, na rozdíl od rozhodnutí nicotného, které vůbec nevzniklo, takže ani nemohlo vyvolat žádné účinky, těší tzv. presumpci správnosti²⁴⁵. To znamená, že i nezákonné rozhodnutí je třeba považovat za zákonné do doby, než bude jeho nezákonnost určena. Je ale také třeba podotknout, že uplynutí lhůty pro stanovení daně je takovou nezákonností, která je absolutně nezhojitelná a neodstranitelná. Běh času již nelze zvrátit.

II. 7.2. Vliv na další správu daní

Správou daní se ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu rozumí postup, jehož účelem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správa daní je zřejmě nejobecnějším²⁴⁶ pojmem, který daňový řád zná, a zahrnuje v podstatě veškerou činnost správce daně. Rozlišuje se tzv. nalézací a platební rovina správy daní.

Lhůta pro stanovení daně bezprostředně ovlivňuje jen nalézací roviny správy daní. Nelze-li již pro uplynutí lhůty pro stanovení daně tuto daň stanovit, odpadá tím v podstatě důvod pro další postup v rámci nalézací roviny správy daní, neboť jeho

564-9. (str. 870) nebo KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7. (631) či KOHOUTKOVÁ, Alena. Strašák „LHŮTNÍK“ přežil „rekodifikaci“ daňového procesu. *Daňový expert* 2/2011. (str. 10).

²⁴³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 16.5.2011]. Dostupný z WWW:

<http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc> (str. 98).

²⁴⁴ K tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2007 č.j. 9 Afs 86/2007 – 161 (dostupný na www.nssoud.cz).

²⁴⁵ K tomu blíže HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2006. IBSN: 80-7179-442-2. (str. 211)

²⁴⁶ To je logické, neboť skrze tento pojem vymezuje daňový řád svou věcnou působnost (§ 1 odst. 1)

výsledkem již nemůže být stanovení daně. Pak je i zbytečné takovou daň zjišťovat, neboť to k ničemu nebude.

I platební rovina správy daní je na lhůtě pro stanovení daně závislá, avšak jen nepřímo. Předpokladem zaplacení daně je totiž to, že daň byla stanovena. Neexistentní daň zaplatit nelze. Platební rovina správy daní je však současně samostatná, protože zaplatit daň, která byla ve lhůtě stanovena, je samozřejmě možné i v okamžiku, kdy lhůta pro stanovení daně již uplynula. Platební rovina správy daní se odehrává v rámci zvláštní lhůty – lhůty pro placení daně (§ 160 daňového řádu).

Uplynutí lhůty pro stanovení daně tudíž zásadním způsobem ovlivňuje především nalézací rovinu správy daní, avšak může ovlivnit i její platební rovinu. Nelze-li daň stanovit, nelze ani požadovat zaplacení nestanovené daně. Bylo-li rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost zrušeno, odpadá titul pro placení takové daně (např. zrušením dodatečného platebního výměru odpadá exekuční titul pro další vymáhání daně).

Není proto náhodou, že daňový řád v ustanovení § 20 odst. 2 stanoví, že daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.

Nalézací rovina správy daní je tedy zákonem výslovně omezena lhůtou pro stanovení daně. To platí jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně. Práva a povinnosti jsou totiž párové kategorie, kdy právo jednoho implikuje povinnost druhého a naopak. Nemá-li tak daňový subjekt právo, není zde ani tomu odpovídající povinnost správce daně. Správce daně tak například nemá povinnost vyměřit nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, ačkoli jej k tomu daňový subjekt vyzval (podáním daňového tvrzení). Stanovení daně je primárně vyloučeno zánikem pravomoci správce daně tak učinit, ale je tu i absence příslušné povinnosti. Nemá-li daňový subjekt dále povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení prekludované daně, nemá ani správce daně pravomoc jejich plnění vyžadovat. Daňový subjekt nemá povinnost výkon takové pravomoci strpět. Daňový subjekt se proto může bránit např. provedení kontroly prekludované daně.

Ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu se může samozřejmě uplatnit pouze ve věci daňového subjektu, jehož daň prekludovala. Má-li osoba se statutem daňového subjektu vystupovat při správě daní jako třetí osoba²⁴⁷, následky uplynutí lhůty pro stanovení její daně nemají význam, protože jde o jinou věc – správu daní jiného daňového subjektu. Proto se nemůže například dodavatel kontrolovaného daňového subjektu vymanit ze své svědecké povinnosti tvrzením, že lhůta pro stanovení jeho vlastní daně již uplynula.

Nelze přehlédnout, že ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu svádí k určitému zmatení, protože hovoří o tom, že daňový subjekt má práva a povinnosti jen „*po dobu běhu lhůty pro stanovení daně*“. Taková dikce implikuje, že mimo běh této lhůty, tedy i před počátkem jejího běhu, daňový subjekt nemá práva a povinnosti ohledně správného zjištění a stanovení daně. Takový závěr patrně platí, nikoli však výlučně (a snad dokonce výjimečně), neboť by negoval celou řadu jeho práv a povinností, jež mají místo právě v době, kdy lhůta pro stanovení daně ještě neběží. Nejlepším příkladem zde bude jeho povinnost (a z ní vyplývající právo) podat řádné daňové tvrzení. K podání takového tvrzení má nepochybně²⁴⁸ dojít včas, tj. ve lhůtě pro jeho podání. Po dobu běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení však lhůta pro stanovení daně ještě neběží, protože její počátek je spojen právě s uplynutím prvně zmíněné lhůty. Interpretačním východiskem by zde mohl být prekluzivní charakter lhůty pro stanovení daně, tedy to, že zákon spojuje právní následky především s jejím uplynutím, kdežto její počátek je do značné míry podružný – má význam zejména pro určení, kdy nastane její konec.

Princip časového omezení nalézací roviny správy daní lhůtou pro stanovení daně se promítá do celé právní úpravy daňového řádu.

Předně jde o nemožnost vedení vyměřovacího a doměřovacího řízení. Účelem takových řízení je stanovení daně (poprvé anebo změna poslední známé daně). Nelze-li pro zánik pravomoci správce daně prekludovanou daň stanovit, nelze již ani dosáhnout

²⁴⁷ Viz § 22 daňového řádu

²⁴⁸ Zákon jistě preferuje včasné podání řádného daňového tvrzení, když současně sankcionuje jeho opožděné podání pokutou podle § 250 daňového řádu.

účelu těchto řízení. Daňový subjekt navíc již nemá ve smyslu § 20 odst. 2 daňového řádu povinnost strpět uplatňování pravomoci správce daně související s vedením takových řízení. Vyměřovací nebo doměřovací řízení tak nelze zahájit ani v něm pokračovat.

Vyměřovací nebo doměřovací řízení lze obecně zahájit ex offio anebo na návrh daňového subjektu – podáním daňového tvrzení. Následky uplynutí lhůty pro stanovení daně se samozřejmě týkají obou způsobů. Ani daňový subjekt totiž nemůže iniciovat vyměřovací nebo doměřovací řízení ohledně prekludované daně tak, aby vedlo k jejímu stanovení. Podat řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení na daň vyšší je povinností daňového subjektu. I tato povinnost je ve smyslu § 20 odst. 2 daňového řádu omezena lhůtou pro stanovení daně. V případě dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování to zákon navíc stanoví výslovně (§ 141 odst. 1 daňového řádu). Podání dodatečného daňového tvrzení na daň nižší je naopak právem daňového subjektu. I tu se uplatní zánik takového práva ve smyslu § 20 odst. 2 daňového řádu a výslovná záповeď týkající se dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování (§ 141 odst. 2).

Stejně důvody způsobují i nepřipustnost vedení postupů při správě daní, jejichž předmětem je prekludovaná daň. Postupy²⁴⁹ při správě daní (vyhledávací činnost, podávání vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností) se zásadně²⁵⁰ rovněž přímo týkají stanovení daně. Postupy při správě daní nejsou řízením, byť zpravidla v rámci řízení (zejm. vyměřovacího nebo doměřovacího) probíhají. Tyto postupy představují především procesní prostor pro dokazování při správě daní a jejich výsledky se promítají²⁵¹ přímo do rozhodnutí o stanovení daně. Ve vztahu k prekludované dani však nemá daňový subjekt povinnost strpět provádění takových postupů a pravomoc správce daně provádět je zanikla. Zjištění získaná těmito postupy již nemohou být důvodem pro stanovení daně, takže i jejich další vedení se stává zbytečným. Uplynutí lhůty pro stanovení daně tak způsobí, že takové postupy nelze zahájit nebo v nich pokračovat.

²⁴⁹ Díl 2 hlavy VI části druhé daňového řádu

²⁵⁰ Výjimkou by byla například vyhledávací činnost zaměřená na ověření úplnosti registrace k dani.

²⁵¹ Tak se zpráva o daňové kontrole a protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností považují ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně.

Prekluze pravomoci správce daně stanovit daň ovlivní i řízení o opravných a dozorčích prostředcích. V případě odvolacího řízení to způsobí, že varianty rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně se redukuje na jediný způsob – zrušení napadeného rozhodnutí a zastavení odvolacího řízení. Je-li podáno odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, odkládá se právní moc napadeného rozhodnutí až do doby skončení odvolacího řízení (i v daňovém řízení má odvolání tzv. suspenzivní účinek). Uplynula-li tak lhůta pro stanovení daně v průběhu odvolacího řízení, nemůže již být splněna podmínka, že daň má být v této lhůtě stanovena pravomocně. U obnovy řízení a přezkumného řízení nastává nemožnost jejich provedení, neboť zákon výslovně stanoví, že ohledně nalézací roviny správy daní je možné jich využít jen v případě, kdy lhůta pro stanovení daně ještě neuplynula.

Důsledky uplynutí lhůty pro stanovení daně dopadají rovněž na ty druhy příslušenství²⁵² daně, které sleduje její osud a které jsou spojeny s nalézací rovinou správy daní. Sledování osudu daně příslušenstvím znamená, že výše a existence daně se přímo promítá do výše a existence jejího příslušenství. Prekluduje-li možnost stanovení daně, prekluduje i možnost stanovení příslušenství. To se týká penále²⁵³ a pokuty²⁵⁴ za opožděné tvrzení daně. Naproti tomu úrok²⁵⁵ je spojen až s platební rovinou správy daní, takže lhůta pro stanovení daně zde nemá bezprostřední význam.

Nalézt jde i další zákonem výslovně předvídané případy. Například záznamní povinnost ohledně konkrétní daně trvá jen do uplynutí lhůty pro stanovení daně (§ 97 odst. 5 daňového řádu).

Daňový řád zná na druhou stranu celou řadu institutů, na něž nemá uplynulí lhůty pro stanovení daně vliv. Jde především o případy, které nejsou spojeny s konkrétní daní, ale zasahují do vícero zdaňovacích období. Tu jde zejména o registrační řízení (§ 125 až 131 daňového řádu), protože registrace dopadá jen na určitý druh daně a působí pro futuro do vícero zdaňovacích období. Zánik možnosti stanovit daň za určité zdaňovací období tak registraci k danému druhu daně nijak neovlivní. Dále se to týká

²⁵² Viz § 2 odst. 5 daňového řádu

²⁵³ Penále je sankcí za porušení povinnosti tvrdit daň ve správné výši (§ 251 daňového řádu).

²⁵⁴ Pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za porušení povinnosti tvrdit daň včas (§ 250 daňového řádu).

²⁵⁵ Úrokem z prodlení podle § 252 a 253 daňového řádu se pak sankcionuje pozdní úhrada daně.

třeba závazného posouzení podle § 132 a § 133 daňového řádu, které se rovněž vztahuje na několik zdaňovacích období.

II. 8. Reakce orgánů veřejné moci na uplynutí lhůty pro stanovení daně

Jak bylo nastíněno v předchozí části této práce, nemožnost stanovení daně způsobuje, že se použití nástrojů, které daňový řád v souvislosti se stanovením daně dává správci daně k dispozici, stává zbytečným, protože nikdy již nemůže vést ke stanovení daně. Odpadá tím vlastně smysl a účel další správy daní. Z toho autor této práce dovozuje, že správce daně takových nástrojů (pravomoci) již použít nesmí, protože jinak by jen plýtvat svým časem a zbytečně zatěžoval daňový subjekt, nemluvě o tom, že daňový subjekt již nemá práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení prekludované daně. Pokud již byla stanovena daň a stalo se tak po uplynutí lhůty pro stanovení daně, je nepochybně třeba zjednat nápravu, protože takové rozhodnutí je nezákonné.

Předmětem této části práce je popsat, jak budou orgány veřejné moci (zde správce daně a soudy) reagovat na skutečnost, že lhůta pro stanovení daně uplynula, což se odvíjí od toho, kdy k jejímu uplynutí dojde a kdy se tato skutečnost zjistí.

II. 8.1. Postup správce daně

Na uplynutí lhůty pro stanovení daně musí reagovat správce daně z úřední povinnosti. O tom nemůže být pochyb, protože nelze přijmout, že by správce daně měl reagovat na zánik vlastní pravomoci stanovit daň jen k námitce daňového subjektu (takovou námitku ani daňový řád nepředpokládá). Lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní, takže následek spojený s jejím marným uplynutím nastává prostým tokem času ex lege. Žádné námitky tu není třeba (ta je ostatně typická pro jiný druh lhůt - promlčecích²⁵⁶). Nepřekvapí proto, že povinnost správce daně ex offio přihlédnout k prekluzi pravomoci stanovit daň deklaroval²⁵⁷ i Ústavní soud.

²⁵⁶ K tomu viz část této práce nazvanou Obecný výklad ke lhůtám.

²⁵⁷ Např. nález Ústavního soudu ze dne 29.4.2010 sp.zn. III.ÚS 1341/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz).

Po uplynutí lhůty pro stanovení daně již správce daně nesmí zahájit vyměřovací nebo doměřovací řízení ex offo. Podá-li daňový subjekt po uplynutí této lhůty daňové tvrzení, ať již řádné nebo dodatečné, správce daně řízení, které jimi bylo zahájeno, zastaví. Takové podání totiž bude patrně zjevně právně nepřípustné²⁵⁸ ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Z ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu totiž vyplývá, že právo a povinnost jej podat zaniklo a o takovém podání již vůbec nelze meritorně rozhodnout (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Z téhož důvodu samozřejmě správce daně ani nesmí daňový subjekt vyzvat, aby takové podání učinil.

Správce daně ani nemůže zahájit postup při správě daní, jehož předmětem je prekludovaná daň. Zjištění, která by z takového postupu vzešla již nemohou vést ke stanovení daně. Povinnost daňového subjektu strpět výkon pravomoci správce daně při provánění takového postupu navíc ve smyslu § 20 odst. 2 daňového řádu zanikla. Zahájí-li správce daně postup při správě daní, ačkoli již uplynula lhůta pro stanovení daně, může daňový subjekt podat podle § 261 daňového řádu stížnost. Nejednají-li správce daně ani pak nápravu, je to důvod proto, aby daňový subjekt podal žalobu²⁵⁹ proti nezákonnému zásahu správního orgánu.

Může se samozřejmě rovněž stát, že lhůta pro stanovení daně uplyne v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, které bylo zahájeno v době, kdy tato ještě běžela. Takové řízení nemůže dospět do svého žádoucího, meritorního konce – rozhodnutí o stanovení daně, takže jeho další vedení se stává zbytečným, protože je třeba jej zastavit tzv. procesně. Na to daňový řád pamatuje v ustanovení § 106 odst. 1 písm. e), podle kterého se řízení zastaví, pokud v něm nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon. Nemožnost stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu takovým důvodem nepochybně je a nezávisí zde na úvaze správce daně. Uplyne-li tudíž lhůta pro stanovení daně v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, je to důvod pro jejich zastavení.

²⁵⁸ Ke shodnému názoru srov. KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7. (str. 485).

²⁵⁹ Postup při správě daní může být sám o sobě nezákonným zásahem správce daně. Nejvyšší správní soud to dovedl sice jen ve vztahu k daňové kontrole podle zákona o správě daní a poplatků (zejm. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005 č.j. 2 Afs 144/2004 – 100, dostupný na www.nssoud.cz), ale zjevně to platí i pro jiné druhy postupů při správě daní podle daňového řádu.

Prekluze pravomoci správce daně stanovit daň ovlivní i další průběh postupu při správě daní, který byl zahájen v době, kdy tato byla zachována. Stejně jako v předchozím případě má daňový subjekt možnost podat stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu a nebude-li jí vyhověno, pak proti nezákonnému zásahu správce daně podat správní žalobu.

Lhůta pro stanovení daně může dále uplynout v průběhu řízení o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně. Je tomu tak proto, že v průběhu odvolacího řízení tato lhůta plyne a současně platí, že daň musí být v téže lhůtě stanovena pravomocně. Jak bylo uvedeno v předchozí části této práce, odvolání v daňovém řízení má tzv. suspenzivní účinek, tedy odkládá právní moc napadeného rozhodnutí, která proto až do skončení odvolacího řízení nenastává. Pokud uplyne lhůta pro stanovení daně v průběhu odvolacího řízení proti rozhodnutí o stanovení daně, přikazuje dikce § 111 odst. 6 daňového řádu správci daně, aby napadené rozhodnutí zrušil a zastavil odvolací řízení. V tomto případě se sice zastavování odvolacího řízení jeví nadbytečným, když toto skončí meritorním rozhodnutím o odvolání (zrušením napadeného rozhodnutí), avšak zákon tomu chce a praktické obtíže to patrně nepřinese. Naproti tomu zákon samozřejmě nevystačí s tím, že by se odvolací řízení pouze zastavilo, neboť tím by nedošlo k odstranění napadeného rozhodnutí, které by nadto nabylo právní moci. Odborná literatura²⁶⁰ již upozornila na to, že zastaví-li se podle § 111 odst. 6 daňového řádu odvolací řízení, není tím ještě zastaveno řízení vyměřovací nebo doměřovací, pročez druhé zmíněné řízení bude třeba zastavit zvlášť, a to podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Výše zmíněné situace spočívaly v tom, že lhůta pro stanovení daně uplynula před zahájením řízení nebo postupu při správě daní anebo v jejich průběhu. V praxi dochází i k tomu, že ačkoli lhůta pro stanovení daně již uplynula, bylo poté vydáno rozhodnutí o stanovení daně, protože se o jejím marném uplynutí dříve nevědělo. To nastane typicky v případě, kdy tato lhůta uplyne v průběhu daňové kontroly a přesto dojde na základě jejího výsledku ke stanovení daně. Vznikne tím rozhodnutí, které je

²⁶⁰ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 692).

jednoznačně nezákonné²⁶¹, protože nenabylo právní moci (té může nabýt až po svém vydání) v rámci lhůty pro stanovení daně.

Nezákonnost rozhodnutí má být odstraněna především rozhodnutím o odvolání proti němu. O odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, které bylo vydáno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, nelze rozhodnout jinak, než tak, že se napadené rozhodnutí podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zruší, protože takové rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno. Součástí výroku zrušujícího rozhodnutí bude i výrok o zastavení příslušného vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo. Po zrušení rozhodnutí o stanovení daně totiž nelze ve vyměřovacím nebo odměřovacím řízení pokračovat.

V předchozím textu byla popsána situace, kdy k uplynutí lhůty pro stanovení daně dojde až v průběhu odvolacího řízení, což vede ke zrušení napadeného rozhodnutí a zastavení odvolacího řízení. Nyní popisovaná situace se liší v tom, že v okamžiku zahájení odvolacího řízení je tato lhůta již uplynulá. Řešení obou situací však vede vždy ke zrušení napadeného rozhodnutí. I zde totiž platí, že rozhodnutí o stanovení daně právní moci nenabylo v rámci lhůty pro stanovení daně. Rozdíl bude jen v tom, které řízení (prvostupňové nebo odvolací) má být samotným rozhodnutím o odvolání zastaveno.

V souvislosti s odvoláním jako řádným opravným prostředkem je třeba se rovněž zmínit o přezkumu – dozorčím prostředku. Skutečnost, že rozhodnutí o stanovení daně bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně, způsobuje nezákonnost takového rozhodnutí. Taková vada je sama o sobě důvodem pro nařízení jeho přezkoumání. Zásadní problém ale spočívá v tom, že v takové situaci již nelze přezkumného řízení využít, protože to lze podle § 122 odst. 3 daňového řádu ohledně rozhodnutí o stanovení daně nařídit jen tehdy, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Nezákonnost rozhodnutí způsobená marným uplynutím lhůty pro stanovení daně tak současně brání použití tohoto prostředku nápravy.

Ve srovnání s úpravou zákona o správě daní a poplatků tak došlo k podstatnému omezení v tomto směru. Podle tohoto zákona bylo možné přezkum zahájit do dvou let

²⁶¹ K tomu blíže část této práce nazvanou Uplynutí lhůty pro stanovení daně.

následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Judikatura²⁶² nejvyššího správního soudu dokonce dovedla, že včasné zahájení přezkumného řízení způsobí, že ze lhůty pro vyměření zůstane tolik, kolik činí rozdíl mezi její aktuálně dosaženou délkou a její maximální desetiletou hranicí.

Zdá se tak, že přezkumné řízení podle daňového řádu již nebude možné k nápravě vady způsobené marným uplynutím lhůty pro stanovení daně vůbec použít. Takový názor byl rovněž publikován²⁶³. Přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně tak nebude možné pro uplynutí lhůty pro stanovení daně nařídit, takže i kdyby daňový subjekt podal ve smyslu § 121 odst. 4 daňového řádu k tomu podnět, správce daně mu nevyhoví²⁶⁴.

Pro obnovu nalézacího řízení platí *mutatis mutandis* totéž, protože i tu lze nařídit nebo povolit jen pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně (§ 119 odst. 4 daňového řádu). Obnova řízení je však určena zejména k odstraňování vad skutkových, nikoli právních, takže by sama o sobě stejně nemohla vést k přímé nápravě nezákonnosti způsobené prekluzí pravomoci stanovit daň (to je totiž jistě vada právní).

Podá-li daňový subjekt ve smyslu § 118 daňového řádu návrh na obnovu nalézacího řízení o prekludované dani, správce daně jej rozhodnutím zamítne (§ 119 odst. 1 daňového řádu).

II. 8.2. Postup soudů

Skutečnost, že lhůta pro stanovení daně marně uplynula, má zohlednit především správce daně, a to z úřední povinnosti bez ohledu na případnou námitku daňového subjektu. Pokud se mu to ale z jakéhokoli důvodu nepodaří, může daňový subjekt hledat ochranu před správními soudy, neboť jejich úkolem je poskytovat²⁶⁵ ochranu veřejným subjektivním právům, mezi než práva vyplývající z daňověprávních vztahů nepochybně

²⁶² Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2010 č.j. 7 Afs 20/2007 – 43, dostupný na www.nssoud.cz

²⁶³ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 753).

²⁶⁴ Pokud daňový subjekt v podnětu požádá, aby jej správce daně informoval o tom, jak podnětem naložil, správce daně mu sdělí, že přezkumné řízení zahájit nelze.

²⁶⁵ Viz § 2 soudního řádu správního

patří. Správní soudnictví plní v tomto smyslu sekundární úlohu, neboť má místo jen tam, kde správce daně pochybil a ze svého pochybení nevyvodil patřičné důsledky.

I správní soudy musí k uplynutí lhůty pro stanovení daně přihlížet ex offio, ačkoli to daňový subjekt nenamítal. To platí jak pro krajské soudy, tak pro Nejvyšší správní soud, který vede řízení o kasační stížnosti.

Cesta k takovému závěru však nebyla přímá, protože předchozí judikatura²⁶⁶ Nejvyššího správního soudu stála na tom, že dispoziční zásada soudního řízení správního přikazuje, aby soud posuzoval otázku prekluze jen k včasné námitce účastníka řízení. Takový názor kritizovala nejen odborná literatura²⁶⁷, ale překonala jej i judikatura Ústavního soudu. Ústavní soud²⁶⁸, poukazujíc na svou předchozí judikaturu, určil, že otázka prekluze je natolik významná, že se jí musí správní soudy zabývat z úřední povinnosti, ačkoli to nebylo namítáno. Nejvyšší správní soud takovou korekci svého původního názoru bezezbytku přijal²⁶⁹.

V souvislosti s marným uplynutím lhůty pro stanovení daně připadají v úvahu především řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 až 78) a řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (§ 82 až 87 soudního řádu správního), které vedou krajské soudy. Předmětem řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 až 81 soudního řádu správního), které se jinak správy daní týkat může, patrně nemůže být otázka marného uplynutí lhůty pro stanovení daně sama o sobě²⁷⁰.

²⁶⁶ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2007 č.j. 9 Afs 86/2007-161 (dostupné na www.nssoud.cz)

²⁶⁷ JEROUŠEK, David. Prekluze v daňovém řízení. *Právní rádce* 6/2008. (str. 55). Autor tohoto článku trefně poukazuje na to, že „*Nejvyšší správní soud ČR určuje, že zanikne-li uplynutím lhůty pravomoc orgánu vydat rozhodnutí ve věci, jedná se o pouhé promlčení povinnosti a případně vydané rozhodnutí (bez pravomoci) je tudíž zákonné*“.

²⁶⁸ Viz náleží Ústavního soudu ze dne 29.4.2010 sp.zn. III.ÚS 1341/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz) a jeho předchozí rozhodnutí zde citovaná

²⁶⁹ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2011 č.j. 7 Afs 45/2009 – 104 (dostupný na www.nssoud.cz)

²⁷⁰ Předmětem tohoto řízení může být například to, že správce daně nezjednal nápravu po té, co bylo jeho rozhodnutí správním soudem zrušeno. Ovšem důvod zrušení rozhodnutí správce daně (např. prekluze pravomoci stanovit daň) byl předmětem jiného soudního řízení.

Žaloba proti nezákonnému zásahu správce daně má místo tam, kde bezprostředním výsledkem takového zásahu není rozhodnutí (§ 82 soudního řádu správního). V případě správy daní se to týká tzv. postupů. Proti samotnému vedení řízení, byť se tak děje po uplynutí lhůty pro stanovení daně, takovou žalobou patrně brojit nelze, protože řízení má vždy vyústit ve vydání rozhodnutí, které pak bude nutně nezákonné.

Pokud tedy správce daně provádí postup při správě daní, ačkoli již uplynula lhůta pro stanovení daně, a nezjednal nápravu ani ke stížnosti daňového subjektu, může daňový subjekt podat žalobu proti nezákonnému zásahu správce daně. Správní soud o žalobě rozhodne tak, že podle § 87 odst. 2 soudního řádu správního především správci daně zakáže pokračovat v prováděném postupu při správě daní. Správce daně pak bude muset provádění postupu při správě daní bezodkladně ukončit. Nově²⁷¹ ale může daňový subjekt požadovat i určení toho, že takový zásah byl nezákonný, ačkoli v době rozhodnutí soudu již netrval nebo nehrozilo jeho opakování.

Z povinnosti správních soudů zohlednit skutečnost uplynutí lhůty pro stanovení daně i bez námítky patrně vyplývá, že pokud skutečně k prekluzi pravomoci správce daně stanovit daň došlo, soud správci daně zakáže pokračovat v postupu při správě daní, i když daňový subjekt opřel svou žalobu o jiné důvody, se kterými ale před soudem neuspěl²⁷².

Rozhodnutí správního soudu o tom, že postup při správě daní byl nezákonným zásahem proto, že probíhal až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, by mělo být pro správce daně určující i v tom, že postavilo najisto otázku prekluze. Správce daně by na to měl reagovat tím, že zastaví vyměřovací nebo doměřovací řízení (těch se výrok soudního rozsudku netýkal) anebo, pokud již o dani rozhodl, že rozhodnutí o stanovení daně zruší v odvolacím řízení.

Dále může daňový subjekt u správního soudu brojit proti tomu, že rozhodnutí o stanovení daně nenabylo právní moci ve lhůtě pro stanovení daně. Zde má místo žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, kterou však lze ve smyslu § 68 písm. a) soudního

²⁷¹ Dne 1.1.2012 nabyl účinnosti zákon č. 303/2011 Sb., který rozšířil možnosti podání této žaloby.

²⁷² Tak se například daňový subjekt dovolával nepřipustnosti provádění opakované daňové kontroly, ale soud zde takovou vadu neshledal. Shledal však, že je daňová kontrola prováděna v době, kdy lhůta pro stanovení daně již uplynula.

řádu správního podat až po té, co žalobce neúspěšně vyčerpal řádný opravný prostředek – odvolání. Předmětem takové žaloby proto bude rozhodnutí správce daně o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, kterým nebylo odvolání vyhověno.

Pokud odvolací orgán správce daně nezohlednil marné uplynutí lhůty pro stanovení daně, založil tím v každém případě nezákonnost svého rozhodnutí. Bylo-li totiž již rozhodnutí o stanovení daně vydáno po uplynutí této lhůty, mělo být bez náhrady zrušeno. Pokud lhůta uplynula až v průběhu odvolacího řízení, mělo být napadené rozhodnutí zrušeno rovněž (§ 111 odst. 6 daňového řádu).

Správní soud může o žalobě proti takovému rozhodnutí rozhodnout dvojím způsobem. Může napadené rozhodnutí správce daně o odvolání zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 soudního řádu správního). Odvolací orgán správce daně pak o odvolání rozhodne znovu, a to tak, že odvoláním napadené rozhodnutí o stanovení daně zruší a zastaví vyměřovací nebo doměřovací řízení. Správní soud ale může rozhodnout i tak, že podle § 78 odst. 3 soudního řádu správního zruší jak žalobou napadené rozhodnutí o odvolání, tak i rozhodnutí o stanovení daně. Zde pak bude nejspíš třeba, aby odvolací orgán správce daně zastavil odvolací řízení, a aby správce daně prvního stupně zastavil vyměřovací nebo doměřovací řízení.

Není bez významu, že ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí postačí nalézt alespoň jeden důvod jeho nezákonnosti, byť jich bylo uplatněno více. Jde-li o nezákonnost způsobenou uplynutím lhůty pro stanovení daně, nemusí se správní soud zabývat dalšími žalobními námitkami, neboť ty již nemohou jeho rozhodnutí nijak zvrátit. A to platí i v případě, kdy prekluze pravomoci stanovit daně nebyla vůbec namítána.

Pokud krajský soud ve správním soudnictví uvážil o otázce prekluze nesprávně (prekluzi neshledal, ačkoli nastala), založil tím vadu svého rozhodnutí. Tu je pak možné odstranit v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem.

Je-li kasační stížností napaden rozsudek krajského soudu, kterým tento nesprávně rozhodl o žalobě proti nezákonnému zásahu správce daně, zjedná Nejvyšší správní soud nápravu tak, že podle § 110 odst. 1 a 4 soudního řádu správního napadený rozsudek zruší a věc vrátí krajskému soudu k novému rozhodnutí. Krajský soud, jsa vázán názorem kasačního soudu, znovu rozhodne.

Směřuje-li kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu, kterým tento neprávě posoudil žalobu proti rozhodnutí správce daně, může Nejvyšší správní soud postupovat stejně jako v předchozím případě. I tu by pak krajský soud rozhodoval o žalobě znovu. Nově²⁷³ však může Nejvyšší správní soud rozhodnout i tak, že zruší nejen kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, ale současně zruší i žalobou napadené rozhodnutí správce daně (§ 110 odst. 2 písm. a) soudního řádu správního).

Pochybil-li při posuzování otázky prekluze i Nejvyšší správní soud, zbývá už jen jediná možnost, a to ústavní stížnost. Ústavní stížností bude napadán rozsudek Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti, přičemž stěžovatel bude muset tvrdit, že tímto rozsudkem bylo porušeno jeho základní právo nebo svoboda zaručené ústavním pořádkem. Pokud Nejvyšší správní soud neshledal prekluzi pravomoci správce daně stanovit daň, ačkoli tato skutečně nastala, dopustil se hned dvojího porušení ústavním pořádkem chráněných práv. Porušil jednak čl. 11 odst. 5²⁷⁴ Listiny základních práv a svobod, když schválil uložení daně, které bylo nezákonné, takže mu chyběla zákonná opora, a porušil rovněž čl. 36 odst. 2²⁷⁵ Listiny základních svobod, neboť proti takové nezákonnosti neposkytl daňovému subjektu ochranu.

Ústavní soud o ústavní stížnosti rozhodne ve smyslu § 82 odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. a) zákona o Ústavním soudu nálezem tak, že rozsudek Nejvyššího správního soudu zruší a současně vysloví, že tímto rozsudkem bylo porušeno právo stěžovatele zaručené mu v čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud pak o kasační stížnosti rozhodne znovu a bude při tom vázán právním názorem Ústavního soudu vysloveným ve zrušujícím nálezu.

II. 8.3. Problém uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudních řízení

V průběhu soudního řízení, ať už jej vede krajský soud, Nejvyšší správní soud nebo soud Ústavní, může dojít k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tato lhůta se sice po

²⁷³ Dne 1.1.2012 nabyl účinnosti zákon č. 303/2011 Sb., který rozšířil možnosti kasačního soudu, jak o kasační stížnosti rozhodnout.

²⁷⁴ Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

²⁷⁵ Kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak.

dobu všech těchto řízení staví, ale stále platí její omezení maximální desetiletou délkou (k tomu blíže část této práce nazvané Maximální délka lhůta pro stanovení daně).

Výše byla věnována pozornost tomu, jak budou soudy postupovat v případě, kdy lhůta pro stanovení daně uplynula před tím, než byla soudní řízení (správní či ústavní) zahájena. Nyní je třeba uvážit situaci, kdy rozhodnutí o stanovení daně nabylo právní moci v době, kdy tato lhůta byla zachována, avšak uplynula – z důvodu dosažení své maximální desetileté délky - v průběhu soudního řízení.

Ačkoli se to zdá na první pohled zvláštní, nebude mít tato okolnost sama o sobě žádný vliv na pokračování soudního řízení. Rozhodnutí o stanovení daně totiž nabylo právní moci včas. Soud, ať už krajský, Nejvyšší či Ústavní, tak nemůže z tohoto důvodu uvažovat o nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně (takovou nezákonností totiž netrpí). Soud nebude ani moci zastavit řízení, protože tím by rezignoval na přezkum napadeného rozhodnutí stran jiných možných vad. Soud bude muset prostě své řízení dokončit, jakoby k prekluzi nedošlo. Definitivním výsledkem všech soudních řízení pak bude určení, zda napadené rozhodnutí správce daně obstálo či nikoli.

Pokud obstálo, tak na něm není třeba nic měnit. Pokud však bylo napadené rozhodnutí správce daně pro nezákonnost zrušeno, ocitá se správce daně okamžitě v situaci, kdy jeho pravomoc stanovit daň zanikla (uplynutím prekluzivní lhůty). Správce daně proto bude muset postupovat tak, jak by postupoval v případě uplynutí lhůty pro stanovení daně, aniž by jakékoli soudní řízení proběhlo, tj. nezbude mu, než rozhodnutí o stanovení daně zrušit v odvolacím řízení anebo jen zastavit vyměřovací či doměřovací řízení, bylo-li správním soudem zrušeno i rozhodnutí správce daně prvního stupně o stanovení daně.

II. 9. Zvláštní následek uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu judikatury Ústavního soudu

V předchozích částech této práce byly popsány následky uplynutí lhůty pro stanovení daně, které lze považovat za pravidelné. Uplynutí této lhůty způsobí, že zanikne pravomoc správce daně stanovit daň, takže daň již stanovit nelze. Stanovením daně je při tom jak její první stanovení (nebyla-li doposud stanovena), tak i změna poslední známé daně (pokud již byla alespoň jednou stanovena dříve).

Z tohoto principu, který je jinak obecně platný a odpovídá povaze prekluzivní lhůty, však Ústavní soud založil výjimku. Stalo se tak jeho nálezem²⁷⁶ sp.zn. I.ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011.

II. 9.1. Nález Ústavního soudu sp.zn. I.ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011

V dané věci²⁷⁷ šlo v podstatě o to, že správce daně provedl vytýkací řízení na dani z přidané hodnoty, avšak nepodařilo se mu pravomocně stanovit daň v rámci lhůty pro její vyměření. A protože lhůta pro vyměření daně uplynula marně, odvolací orgán platební výměr, jenž z vytýkacího řízení vzešel a byl napaden odvoláním, zrušil.

Daňový subjekt následně požádal správce daně o vrácení vratitelného přeplatku a přiznání příslušného úroku z přeplatku. Tento přeplatek měl podle jeho názoru vzniknout tím, že ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků došlo ke konkludentnímu vyměření daně v souladu s daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty, ve kterém vykázal nadměrný odpočet a které bylo předmětem vytýkacího řízení. Správce daně jeho žádosti nevyhověl. Odvolání, které daňový subjekt podal proti rozhodnutí o žádosti, odvolací orgán zamítl. Daňový subjekt se proto obrátil na krajský soud se správní žalobou, avšak neuspěl. Neuspěl ani s kasační stížností, kterou napadl rozsudek krajského soudu. Podal proto ústavní stížnost a věc tak měl posoudit Ústavní soud.

²⁷⁶ Dostupný na www.nalus.usoud.cz

²⁷⁷ Viz bod 11 nálezu Ústavního soudu sp.zn. 3244/09 ze dne 10.3.2011 (dostupný na www.nalus.usoud.cz)

Daňový subjekt v ústavní stížnosti a následné replice²⁷⁸ především zpochybnil závěr správce daně a správních soudů, že v jeho věci nebyla daň vůbec vyměřena. Namítal, že zákon o správě daní a poplatků s takovou situací vůbec nepočítá, protože k vyměření daně dochází vždy, a to buď konkludentně (podle § 46 odst. 5 tohoto zákona) anebo platebním výměrem, který je vydán v návaznosti na provedené vytykáací řízení. Stěžovatel tak zastával názor, že v jeho věci měla být daň stanovena konkludentně, protože nebyla vyměřena žádná daň, která by se od daně přiznané odchylovala.

Dále pak namítal nesprávnost názoru správních soudů, podle kterého daňovému subjektu v dané věci nezbyvalo nic jiného, než uplatnit nadměrný odpočet, který mu měl podle podaného daňového přiznání vzniknout, skrze žalobu podle zákona²⁷⁹ č. 82/1998 Sb. V této souvislosti především poukazyval na to, že podle tohoto zákona rozhodují obecné soudy, které by v dané věci musely nutně posoudit i otázku daňovou, avšak obecné soudy nejsou k přezkoumávání veřejnoprávních nároků příslušné.

Ústavní soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného názoru Nejvyššího správního soudu, který tento uvedl v napadeném rozhodnutí o kasační stížnosti, tedy že: „... Nejvyšší správní soud dospěl v projednávané věci k závěru, že pro posouzení daného případu je rozhodné, že rozhodnutí o vyměření předmětné daně nebylo vůbec v dané věci v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně vydáno, tedy že správce daně nepostavil daňovou povinnost stěžovatele na jisto a předmětnou daň nevyměřil. Nebyla-li daňová povinnost stěžovatele vyměřena, nemohl vzniknout ani přeplatek na dani a nemohly být proto splněny podmínky pro jeho vrácení podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., jak požaduje stěžovatel. Nejvyšší správní soud přitom zásadně nesouhlasil s názorem stěžovatele, že nebyla-li daňová povinnost vyměřena ve lhůtě stanovené § 47 zákona o správě daní a poplatků, potom je nutno uplatnit postup podle § 46 odst. 5 citovaného zákona, tj. konkludentní vyměření daně. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na své rozhodnutí ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006-57, ve kterém bylo uvedeno, že "zahájení vytykáacího řízení představuje

²⁷⁸ Viz bod 3 a 9 nálezu Ústavního soudu sp.zn. 3244/09 ze dne 10.3.2011 (dostupný na www.nalus.usoud.cz)

²⁷⁹ Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“)

absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků". Absolutnost této překážky dle Nejvyššího správního soudu přitom nevyvrátí ani skutečnost, že by k vyměření daně po zahájení vytykácího řízení vůbec nedošlo.²⁸⁰

Ústavní soud k tomu uvedl, že: „Ústavní soud zejména nesouhlasí s Nejvyšším správním soudem v tom, že jinak nezpochybnitelný závěr, že zahájení vytykácího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., platí bezvýhradně i za situace, kdy vytykácí řízení neskončilo zákonem předpokládaným způsobem, tedy vyměřením daně. Ústavní soud má naopak zato, že v případě, kdy nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytykácího řízení, tj. nedošlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména, pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy (srovnej např. nálezn sp. zn. II. ÚS 493/05 ze dne 11. 1. 2007 dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

Dle ustanovení § 46 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb. neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Možnost tzv. konkludentního stanovení daně tedy nastupuje za situace, kdy pracovník správce daně nemá při vyměřovacím řízení pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání a nemusí tedy platební výměr vystavovat a ani doručovat, pouze zaznamená potřebné údaje do tiskopisu daňového přiznání a současně daň předepíše. Jakkoli je zjevné, že se jedná o takovou předpokládanou situaci, kdy se ze zákona uplatní fikce vydání platebního výměru a jeho doručení, aniž by bylo proběhlo vytykácí řízení, není z textu tohoto ustanovení pojmově vyloučeno aplikovat je také na situaci,

²⁸⁰ Viz bod 18 nálezu Ústavního soudu sp.zn. 3244/09 ze dne 10.3.2011 (dostupný na www.nalus.usoud.cz). Podrobněji k argumentaci Nejvyššího správního soudu pak jeho rozhodnutí ze dne 30.9.2009, č.j. 9 Afs 73/2009 -110 (dostupné na www.nssoud.cz).

kdy ve věci bylo zahájeno vytykáací řízení, ve kterém však z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně daň nebyla pravomocně vyměřena. V takovém případě totiž také není dána existence daně vyměřené odchylně od daně uvedené v daňovém přiznání. Jinými slovy, pokud vytykáací řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak je nastolena situace, jako by toto vytykáací řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procesní situace ustanovení § 46 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje.

Ústavní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v dané věci došlo k tomu, že vytykáací řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti, zaviněním správce daně, kterému dává zákon č. 337/1992 Sb. dostatek zákonných instrumentů k tomu, aby byla daň v zákonné lhůtě vyměřena. Pokud se tak nestalo, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži daňového subjektu....²⁸¹.

Ve vztahu k úpravě daňového řádu je zásadní, že se Ústavní soud vyjádřil i k ní. Není bez zajímavosti, že jde současně o první případ, kdy se tento soud zabývá zásadní otázkou týkající se daňového řádu²⁸².

Ústavní soud zde uvedl, že: „... si je vědom skutečnosti, že dnem 1.1.2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen "zákon č. 280/2009") jehož § 140 odst. 1 stanoví, že neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb. účinného do 31. 12. 2010, tedy nový daňový řád s účinností ode dne 1.1.2011 výslovně zakotvuje, že zahájení postupu k odstranění pochybností (dosud vytykáací řízení) je překážkou konkludentního vyměření daně. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

²⁸¹ Body 20, 21 a 22 nálezu Ústavního soudu sp.zn. 3244/09 ze dne 10.3.2011 (dostupný na www.nalus.usoud.cz)

²⁸² LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. IBSN 978-80-7400-390-5. (str. 309).

nebylo (a ani být nemohlo) předmětem této ústavní stížnosti, není Ústavní soud oprávněn je z hlediska ústavnosti přezkoumávat, je však zřejmé, že závěry, které učinil v nyní projednávané věci, se také k tomuto ustanovení budou vztahovat. Z textu předmětného ustanovení je zjevné, že zákonodárce promítl do § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k dosud platnému § 46 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., aniž by přitom byla odstraněna mezera v zákoně - tedy stav, kdy není právně postižena situace, za které není daňovými orgány v zákonné lhůtě daň vůbec vyměřena, tedy není dána existence pravomocného platebního výměru, který, jak zákon předpokládá, se buď v případě konkludentního vyměření daně pouze založí do spisu, nebo v případě zahájení postupu k odstranění pochybností doručí daňovému subjektu. Taková situace s sebou přitom nese pro daňový subjekt mnohé negativní následky, jak je patrné v nyní projednávané věci při vrácení daňového přelátku.“²⁸³.

Pokud jde o druhou námitku daňového subjektu týkající se řešení daně věci podle zákona č. 82/1998 Sb., pak první senát Ústavního soudu uvedl, že daňový subjekt nebyl odkázán se svým nárokem z titulu uplatněného nadměrného odpočtu na postup podle tohoto zákona. Správní soudy jen daňový subjekt o této možnosti poučily. Ústavní soud ale především uzavřel, že postup podle zákona č. 82/1998 Sb. má místo jen tam, kde byly vyčerpány veškeré procesní prostředky ochrany. V dané věci ale bylo možné za použití ústavně souladného výkladu zákona o správě daní a poplatků daň stanovit a předejít tak postupu podle zákona č. 82/1998 Sb.

II. 9.2. Hodnocení názoru Ústavního soudu

Podle názoru autora této práce trpí názor Ústavního soudu, jak je uveden v jeho nálezu sp.zn. 3244/09 ze dne 10.3.2011, třemi nedostatky.

Za prvé jde o to, že tento názor nerespektuje prekluzivní charakter lhůty pro stanovení daně. Obecně platí, že marné uplynutí prekluzivní lhůty způsobí zánik práva – zde pravomoci správce daně stanovit daň. Platí-li, že daň může stanovit toliko správce

²⁸³ Bod 26 nálezu Ústavního soudu sp.zn. 3244/09 ze dne 10.3.2011 (dostupný na www.nalus.usoud.cz)

daně, a že tak může učinit jen tehdy, má-li k tomu pravomoc, pak nelze uzavřít jinak, než že nemá-li již správce daně pravomoc stanovit daň, daň nemůže být stanovena nikým, nijak a nikdy. A právě takový následek by mělo mít marné uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Podle názoru Ústavního soudu ale marné uplynutí lhůty pro stanovení daně může přivodit stanovení daně. Navíc se tak stane pravomocně a se zpětnými účinky. Nebude-li postup k odstranění pochybností ukončen v rámci lhůty pro stanovení daně, nastane stav, jako kdyby tento postup nebyl vůbec zahájen. Pak podle názoru Ústavního soudu bude platit, že daň byla stanovena tzv. konkludentně. To patrně znamená, že za den doručení platebního výměru se bude považovat poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení nebo den, kdy bylo skutečně podáno, stalo-li se tak opožděně (§ 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu). Tímto dnem současně nabude platební výměr právní moci, protože se proti němu nelze odvolat (§ 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 daňového řádu).

V takovém případě se ale ze lhůty pro stanovení daně, která je jinak obecně chápána jako lhůta bezvýjimečně prekluzivní, stává de facto lhůta vydržecí. Jejím marným uplynutím totiž dojde ke stanovení daně, což staví na jisto daňovou pohledávku – v daném případě pohledávku daňového subjektu za státem resp. veřejným rozpočtem. Na takový následek lze pohlížet i tak, že daňový subjekt vlastně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně vydržel snášet takovou správu daně, která nebyla schopná účinně změnit daň jím deklarovanou.

Za druhé názor Ústavního soudu vychází podle mínění autora této práce z nesprávného chápání institutu tzv. konkludentního stanovení daně. Ono konkludentní stanovení daně nespočívá, a ani podle předchozí právní úpravy nespočívalo v jakémisi samovolném či automatickém rozhodnutí. Nejde o fikci vydání vyhovujícího rozhodnutí, jak je známá například u souhlasu stavebního úřadu s provedením ohlášené stavby²⁸⁴. Takové řešení by nepochybně vyžadovalo výslovnou zákonnou úpravu.

Jediné specifikum, které se k tzv. konkludentnímu stanovení daně vztahuje je, že rozhodnutí o stanovení daně není třeba doručovat. To ale správci daně nebrání, aby i

²⁸⁴ Viz § 106 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

takové rozhodnutí adresátovi doručil. Pro případ, že doručováno nebude, stanoví zákon fikci doručení – vymezuje okamžik, který se považuje za den doručení. To, že se tzv. konkludentní stanovení daně může uplatnit jen tehdy, pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené, je jen podmínkou takového postupu.

Tzv. konkludentní stanovení daně tedy není fikcí rozhodnutí a nemůže tak rozhodnutí suplovat, protože k žádnému rozhodnutí o stanovení daně nedošlo. Toto konkludentní stanovení daně spočívá jen ve zjednodušení postupu doručování. Sám daňový řád z této koncepce vychází, když stanoví, že platební výměr resp. dodatečný platební výměr má správce daně založit do spisu (§ 140 odst. 1 a § 144 odst. 1 daňového řádu). Nejprve je tak třeba rozhodnutí vydat (vyhotovit), aby mohlo být založeno do spisu a fiktivně doručeno. Z podobného řešení vycházela i předchozí právní úprava podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, avšak s tím rozdílem, že tu nebylo třeba platební výměr vyhotovovat – ten byl nahrazen příslušným zápisem pracovníka správce daně do formuláře daňového přiznání, čímž se z takového podání v podstatě stalo rozhodnutí.

I Nejvyšší správní soud ohledně zákona o správě daní a poplatků důsledně rozlišoval den provedení úkonu vyměření (záznam do příslušné kolonky formuláře daňového přiznání) a den, ke kterému je daň vyměřena (den fiktivního doručení rozhodnutí)²⁸⁵.

Pokud tudíž daň nestanoví správce daně, tak daň stanovena není a nemůže být ani stanovena jinak, protože nikdo jiný k tomu pravomoc nemá a zákon fikci stanovení daně nezakládá.

Třetím problémem, který lze ohledně názoru Ústavního soudu shledat, je jeho převratnost. Ústavní soud totiž přerušil poměrně konstantní názor na to, co marné uplynutí lhůty pro stanovení daně způsobí. Zejména Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že ani v případě nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty nelze po uplynutí lhůty pro vyměření daně stanovit²⁸⁶. To znamenalo, že pokud byly v konkrétním

²⁸⁵ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 92/2008 – 147 ze dne 27.7.2010 (dostupný na www.nssoud.cz)

²⁸⁶ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 43/2007 – 130 ze dne 1.8.2007 či rozsudek téhož soudu č.j. 5 Afs 9/2009 – 65 ze dne 28.8.2009.

případě splněny podmínky podle zákona č. 82/1998 Sb., spočívala jediná cesta nápravy skrze náhradu škody podle tohoto zákona.

Ústavní soud tedy zasáhl do vývoje minulých let podobně, jak to učinil v případě formulace tzv. teorie 3+0²⁸⁷.

Přes výhrady, které autor této práce k názoru Ústavního soudu má, souhlasí v podstatě s důsledky, které tento názor přináší. Pro daňový subjekt je totiž nepochybně jednodušší dosáhnout uspokojení své pohledávky z titulu nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty takto, než podstoupit zdoluhavé a zhusta i komplikované civilní soudní řízení o náhradě škody. Od věci není ani argument, že se soudci civilních soudů daňovou problematikou běžně nezabývají, takže se zvyšuje riziko jejich nesprávného rozhodnutí.

Správce daně má navíc dostatek prostoru (minimálně tři roky) na to, aby přiznaný nadměrný odpočet zpochybnil a stanovil jej jinak. To platí za předpokladu, že se daňový subjekt nedopustil takových procesních obstrukcí, které správci daně efektivně zabránily stanovit daň včas. Pokud by ostatně daňový subjekt zmařil včasné stanovení daně sám, pak by mu patrně nenáležela náhrada ani podle zákona č. 82/1998 Sb.

Autor této práce tak považuje za spravedlivé, aby důsledky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, které správce daně zavinil, byly přičítány k jeho tíži a ne k tíži daňového subjektu, jemuž zavinění přičíst nelze.

II. 9.3. Meze uplatnění názoru Ústavního soudu

Případ, kterým se Ústavní soud zabýval ve svém nálezu sp.zn. 3244/09 ze dne 10.3.2011, se týkal nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty a vytýkacího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Závěry Ústavního soudu ale budou patrně platné i pro další, podobné případy, jakož i pro správu daní podle daňového řádu (to Ústavní soud uvedl explicitně).

²⁸⁷ K tomu blíže pasáž této práce pojednávající o počátku běhu lhůty pro stanovení daně.

Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty představuje ve smyslu daňového řádu vratku, tj. snížení příjmu veřejného rozpočtu (§ 2 odst. 1 daňového řádu). Jde totiž o případ, kdy peněžní prostředky (daň) plynou z veřejného rozpočtu směrem k daňovému subjektu (většinou to samozřejmě platí naopak). Typově stejné znaky ale mohou vykazovat i další případy, zejména daňový bonus u daně z příjmů fyzických osob²⁸⁸, takže není patrně důvodu, aby se názor Ústavního soudu neuplatnil i zde.

Institut vytýkacího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků nahradil daňový řád postupem k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu). Princip zůstal zachován, takže by se měl názor Ústavního soudu vztahovat i na tento postup.

Dále by mělo do rámce názoru Ústavního soudu spadat i provedení daňové kontroly před stanovením daně, tj. v době od podání daňového tvrzení do doby vydání rozhodnutí o stanovení daně. Takový postup není vyloučen a co do procesních důsledků jde o období²⁸⁹ provedení postupu k odstranění pochybností. I po provedení daňové kontroly před vyměřením daně, kdy z kontroly nevyplýnul důvod pro odchylné stanovení tvrzené daně, by měl správce daně daňovému subjektu platební výměr doručit (zde se patrně analogicky uplatní úprava podle § 140 odst. 1 věty první za středníkem a § 144 odst. 1 věty první za středníkem daňového řádu).

Z odůvodnění nálezu ústavního soudu sp.zn. I.ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011 lze podle názoru autora této práce dále dovodit tři podmínky, za splnění kterých může být názor zde uvedený aplikován.

První podmínkou patrně je, že musí jít o řízení, které nebylo pravomocně ukončeno a v průběhu něhož došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ústavní soud totiž řešil případ, kdy se nepodařilo po zahájení vytýkacího řízení daňové řízení ukončit vydáním platebního výměru, který by nabyl právní moci.

²⁸⁸ § 35c zákona o daních z příjmů

²⁸⁹ Správce daně samozřejmě nemůže libovolně volit, zda zahájí postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Jsou zde totiž rozdílné podmínky pro jejich zahájení (u postupu k odstranění pochybností jde zejména o lhůtu pro jeho zahájení podle § 89 odst. 4). Zejména tu je ale rozdíl v tom, že daňová kontrola je ze své povahy nejintenzivnější a nejucelenější kontrolní postup, který daňový řád zná, kdežto postup k odstranění pochybností má být jen rychlým a jednoduchým způsobem, jak prověřit údaje uvedené v daňovém tvrzení. Jsou-li splněny podmínky pro oba postupy, měl by mezi nimi správce daně volit tak, aby nevybočil z principu proporcionality. K tomu lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 92/2008 -147 ze dne 27.7.2010 (dostupný na www.nssoud.cz).

Nedostatek vztahující se k probíhajícímu řízení by tak neměl ovlivnit jiná, již ukončená řízení. To znamená, že pokud se například nepodaří dokončit postup k odstranění pochybností, který se vede ohledně dodatečného daňového tvrzení, nemá to vliv na předchozí pravomocné stanovení daně (zejm. podle řádného daňového tvrzení). Je tomu tak jednoduše proto, že správce daně v tomto předchozím řízení liknavý nebyl, takže se zde takového pochybení nedopustil.

Druhou podmínkou nejspíš je, že následky plynoucí z názoru Ústavního soudu mohou působit jen ve prospěch daňového subjektu, nikoli však již k jeho tíži. Ústavní soud se sice ve svém nálezu zmiňuje jen o nepřipustnosti postupu k tíži daňového subjektu, ale z toho jistě vyplývá i opak, tj. přípustnost (snad i výlučná) postupu v jeho prospěch.

To by mělo znamenat, že k onomu konkludentnímu vyměření daně v důsledku marného uplynutí lhůty nemůže dojít tehdy, pokud by to mělo znamenat povinnost daňového subjektu daň platit. Zejména půjde o případy, kdy daňový subjekt ve svém daňovém přiznání uvedl daň, kterou má správci daně zaplatit. Dále pak by se mělo jednat o ty situace, kdy nalézací řízení zahájil správce daně ex offo, zejména v souvislosti se zahájením daňové kontroly po stanovení daně, ve které zjistil, že daň měla být vyšší, než jak byla doposud stanovena.

Autor této práce by však za spravedlivé považoval i takové řešení, podle kterého dojde uplynutím lhůty pro stanovení daně ke stanovení daně tak, jak byla daňovým subjektem uvedena v daňovém tvrzení bez ohledu na to, zda měl daňový subjekt podle svého tvrzení daň platit nebo obdržet vratku. Byl to totiž daňový subjekt, kdo daň tvrdil a kdo měl povinnost tvrdit jí správně.

Třetí podmínkou nejspíš bude to, že marné uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu daňového řízení zavinil správce daně.

Mimo rámec názoru ústavního soudu by tak měly být případy, kdy uplynutí lhůty pro stanovení daně zavinil sám daňový subjekt. Především by se mohlo jednat o případy, kdy tento úmyslně a soustavně bojkotoval řádný postup správce daně. V praxi by k tomu ale mělo docházet minimálně, protože správce daně stále disponuje celou řadou prostředků, kterými tomu může čelit (daňovému subjektu, který se na jedné straně

dovolává svého práva účastnit se výslechu svědka a na straně druhé opakovaně a v podstatě bezdůvodně žádá o odložení termínu takového výslechu, lze buď ustanovit zástupce, anebo mu jednoduše sdělit, že se výslech v uvedený termín prostě uskuteční ať už za jeho účasti či bez ní).

Názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu sp.zn. 3244/2009 ze dne 10.3.2011 bude nepochybně dále precizován další soudní judikaturou, která teprve určí, v jakých dalších případech marné uplynutí lhůty pro stanovení daně způsobí, že se tvrzená daň stane daní stanovenou.

II. 10. Stanovení daně po uplynutí lhůty pro její stanovení v souvislosti se spácháním daňového trestného činu

Daňový řád v ustanovení § 148 odst. 6 a 7 zavedl novinku spočívající v možnosti stanovit daň, ačkoli již uplynula lhůta pro její stanovení, a to v souvislosti se spácháním daňového trestného činu.

Za splnění podmínek předvídaných v těchto ustanoveních je tedy možné stanovit daň i po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Předně je třeba připomenout, že lhůta pro stanovení daně je jen jedna, přestože se její délka může v každém konkrétním případě lišit v závislosti na tom, zda nastaly skutečnosti způsobující její prodloužení. Tato lhůta tak bude činit vždy nejméně tři roky (základní délka podle § 148 odst. 1 daňového řádu) a nejvíce deset let (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Uplynutí lhůty nastane tehdy, pokud projde její délka, ať už je v konkrétním případě jakákoli. To pak podle názoru autora této práce znamená, že právní norma zakotvená v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu nalezne své uplatnění vždy, pokud lhůta pro stanovení daně uplynula, tedy i v případě, kdy uplynula její maximální desetiletá délka. Tomu ostatně odpovídá i systematické zařazení těchto ustanovení až nakonec paragrafu 148, když ustanovení o maximální přípustné délce této lhůty (odstavec 5) předchází. Takovému závěru dále svědčí i důvodová zpráva²⁹⁰ k návrhu daňového řádu, která se o žádném omezení deseti lety nezmiňuje.

Ke stanovení daně, i když k němu má dojít v souvislosti se spácháním daňového trestného činu, může samozřejmě dojít i tehdy, pokud lhůta pro stanovení daně ještě běží. Ustanovení § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu to také vlastně předpokládají, když užívají shodného textu: „*bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně*“. Nemusí-li se totiž brát ohled na marné uplynutí lhůty, tím spíše se nemusí brát ohled na skutečnost, že lhůta ještě běží.

²⁹⁰ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 13.4.2012]. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc> (str. 99)

Obě normy, jak jsou zakotveny v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu, ve svých hypotézách předpokládají spáchání daňového trestného činu. Co se rozumí daňovým trestným činem daňový řád nespecifikuje. Proto bude třeba nalézt jiný právní předpis, který takovou skupinu trestného jednání vymezuje. Tím bude nepochybně trestní zákoník, jakožto základní předpis trestního práva hmotného. Daňovým trestným činem proto může být jen takový trestný čin, jehož skutková podstata je vymezena v části II., hlavě VI., dílu 2. trestního zákoníku, který je nazván Trestné činy daňové, poplatkové a devizové.

Daňovými trestnými činy tak budou pouze trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby (§ 240 trestního zákoníku), trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 trestního zákoníku), trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 trestního zákoníku), trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244 trestního zákoníku), trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245 trestního zákoníku) a trestný čin padělání a pozměnění známek (§ 246 trestního zákoníku).

Poslední skutkovou podstatou, kterou zde trestní zákoník upravuje, je skutková podstata trestného činu porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství (§ 247). Tu však jde o trestný čin devizový, který bezprostředně nezasahuje do daňových zájmů státu, takže do skupiny trestných činů předvídaných daňovým řádem patřit nebude.

V této souvislosti je ještě třeba uvést, že v oboru trestního práva nedávno došlo k zásadní změně. Za trestný čin již nemusí odpovídat toliko osoba fyzická, nýbrž nově může být za vymezené trestné činy odpovědná i osoba právnická. Tuto změnu přinesl zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který nabyl účinnosti dne 1.1.2012. Mezi trestné činy, za které právnická osoba odpovídá, patří²⁹¹ i ty podle § 240 až § 245 trestního zákoníku (tj. až na výjimku trestného činu padělání a pozměnění známek, jde o všechny daňové trestné činy, jak byly vyjmenovány výše).

²⁹¹ Viz § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

Základní problém, který u právní úpravy podle § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu vzniká, je to, zda vůbec lze připustit výjimku z pravidla, že po uplynutí lhůty pro stanovení daně nelze daň stanovit.

Stanovení daně po uplynutí lhůty pro její stanovení může znamenat, že buď tato lhůta zpětně „ožila“, anebo, že ke stanovení daně dochází zcela mimo její rámec. Každopádně taková možnost podryvá právní jistotu stran následků uplynutí prekluzivní lhůty. Je-li jednou lhůta uplynulá, měla by být uplynulá navždy. Jinak se totiž následek, který uplynutí lhůty má, stává relativním, protože nemusí zůstat zachován. Absolutní konec možnosti stanovit daň tak patrně nastane až promlčením²⁹² trestní odpovědnosti (§ 34 trestního zákoníku), protože pak již nelze uvažovat ani o daňovém trestném činu, natožpak o možnosti odsouzení za něj.

Na druhou stranu autor chápe, že se zákonodárce snažil zavést způsob, jakým lze uspokojit daňovou pohledávku státu, která byla daňovým trestným činem zkrácena. Správce daně resp. Česká republika totiž nemůže požadovat náhradu zkrácené daně v rámci trestního řízení (tzv. adhezní řízení), neboť nejde o majetkovou škodu ve smyslu trestního řádu²⁹³.

II. 10.1. Stanovení daně v návaznosti na pravomocné odsouzení pro daňový trestný čin

První případ, kdy lze stanovit daň bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně, je podle § 148 odst. 6 daňového řádu případ jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu. Za takových podmínek lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci.

Předpokladem tu je pravomocné rozhodnutí soudu o tom, že byl spáchán daňový trestný čin. O vině a trestu za trestný čin může rozhodnout jedině soud²⁹⁴, a to soud

²⁹² Promlčením trestného činu zaniká odpovědnost za promlčený trestný čin (§ 43 odst. 1 trestního zákoníku) a trestní stíhání pro promlčený trestný čin je nepřipustné (§ 11 odst. 1 písm. b) trestního řádu).

²⁹³ K tomu ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní řád*. 6. vydání. Praha : C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-043-0. (str. 313)

²⁹⁴ Čl. 90 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

trestní²⁹⁵. Musí se pochopitelně jednat o rozhodnutí odsuzující, které nabylo právní moci. Rozhodujícím bude patrně toliko výrok o vině, nikoli o trestu, protože je pro účely stanovení daně nerozhodné, jaký trest byl pachateli daňového trestného činu uložen (mělo by tak být nerozhodným i to, že soud od potrestání upustil). Správce daně je takovým rozhodnutím soudu vázán a nemůže otázku viny posoudit jinak²⁹⁶. Odborná literatura²⁹⁷ již upozornila na to, že daň lze v takovém případě stanovit toliko pachateli daňového trestného činu (daňovému subjektu), a ne např. jeho obchodnímu partnerovi, který se trestné činnosti nedopustil. S tím jistě nelze než souhlasit.

Zvláštní lhůta, kterou úprava daňového řádu v tomto případě zavádí, běží ode dne právní moci odsuzujícího rozsudku a uplyne s posledním dnem roku, který bude jako druhý následovat po roce, kdy tento rozsudek nabyl právní moci. Takový počátek běhu lhůty, byť není zákonem výslovně zmíněn, je zřejmě jediný možný, neboť před tím, než odsuzující rozsudek nabyl právní moci, neběžela. Pokud tedy nabyl odsuzující rozsudek právní moci dne 1.7.2011, pak předvídaná dvouletá lhůta uplyne dne 31.12.2013.

Pravomocné odsouzení pro daňový trestný čin bude mít jistě následky do správy daní i tehdy, pokud lhůta pro stanovení daně ještě běží. To znamená, že právní moc soudního rozhodnutí zde způsobí zvláštní prodloužení lhůty pro stanovení daně. Tento závěr lze opřít i o výslovnou dikci zákona, podle které se nebere ohled na to, zda již tato lhůta uplynula. Bylo by navíc poněkud absurdní, kdyby se právní úprava, která umožňuje průlom do následků uplynutí lhůty, neměla uplatnit na případy, kdy tato lhůta ještě běží a daň lze stanovit bez ohledu na pravomocné odsouzení pro daňový trestný čin (arg. a maiori ad maius).

V souvislosti s touto právní úpravou ale vzniká především problém retroaktivity²⁹⁸. Zákon o správě daní a poplatků neznal možnost stanovit daň po

²⁹⁵ § 13 trestního řádu

²⁹⁶ O spáchání trestného činu a o tom, kdo za něj odpovídá, si správce daně nemůže položit předběžnou otázku (§ 99 odst. 2 daňového řádu).

²⁹⁷ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 881)

²⁹⁸ K obecným poznámkám o retroaktivitě srov. část této práce nazvané Intertemporální ustanovení daňového řádu

uplynutí lhůty pro vyměření v důsledku pravomocného odsouzení pro daňový trestný čin, takže to bylo vyloučeno. Jde tu navíc o retroaktivitu v neprospěch daňového subjektu, protože stanovení daně daňovému subjektu - pachateli daňového trestného činu – může spočívat jen ve zvýšení jeho daňové povinnosti (jistě nelze nikoho shledat vinným proto, že neuplatnil daňovou výhodu, na jejíž uplatnění měl právo).

V rámci úvah²⁹⁹ o přechodných ustanoveních daňového řádu byly rozlišeny tři kategorie případů. První se týkal lhůt pro vyměření, které uplynuly do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Druhá pak situace, kdy tato lhůta ke dni nabytí účinnosti daňového řádu běžela (právě na tuto dopadají intertemporální ustanovení). Třetí kategorie nakonec zahrnovala lhůty pro stanovení daně, které začaly a začnou běžet po dni, kdy daňový řád nabyl účinnosti.

Je jasné, že jediná kategorie, která nemůže být dotčena retroaktivitou, je kategorie třetí (zde totiž předchozí právní úprava podle zákona o správě daní a poplatků nemůže mít žádný vliv). To znamená, že o retroaktivním působení úpravy podle § 148 odst. 6 daňového řádu nelze uvažovat v případě, kdy lhůta pro stanovení daně započala běžet až podle daňového řádu. Například u daně z příjmů bude první daní, která bude prekludovat výlučně podle daňového řádu, daň za zdaňovací období roku 2011.

První kategorie, jak byla vymezena výše, naopak bude patrně zasažena problémem pravé retroaktivity vždy. Pokud totiž lhůta pro vyměření daně uplynula za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, nemohla být podle této právní úpravy daň v souvislosti se spácháním daňového trestného činu stanovena (zákon takovou možnost nepřipouštěl). Pokud by mělo být nyní využito možnosti stanovit daň podle daňového řádu, znamenalo by to, že daňový řád změní ex post jasně daný následek (nemožnost stanovení daně), který nastal v minulosti. Účinky daňového řádu by tak předcházely okamžiku jeho publikace, což je znak pravé retroaktivity. Šlo by tu navíc o pravou retroaktivitu v neprospěch, která je nepřípustná. Podle názoru autora této práce proto nelze podle daňového řádu stanovit daň, která prekludovala podle zákona o správě daní a poplatků, v souvislosti s pravomocným odsouzením za daňový trestný čin.

V praxi budou patrně největší potíže činit situace, které byly výše zařazeny do kategorie druhé (lhůty pro vyměření, které ke dni nabytí účinnosti daňového řádu běžely). Autor této práce se kloní k závěru, že ani zde nebude možné v souvislosti

²⁹⁹ Tamtéž

s pravomocným odsouzením pro daňový trestný čin stanovit daň, pokud lhůta pro stanovení daně již uplynula. Daňový subjekt, ohledně jehož daně počala běžet lhůta pro vyměření podle zákona o správě daní a poplatků, si totiž mohl být od počátku jistý, že po uplynutí této lhůty, ať už by uplynula kdykoli, nemohlo dojít v souvislosti s jím spáchaným daňovým trestným činem ke stanovení daně. Pokud by zákonodárce chtěl, aby bylo lze pachateli daňového trestného činu stanovit daň i přesto, že lhůta pro vyměření daně uplynula, měl to zakotvit do předchozí právní úpravy. Zákonodárce to však neučinil, takže na tom nemůže nic změnit ani to, že později takovou možnost zavedl. Zde se patrně jedná o retroaktivitu nepravou, protože daňový řád by byl aplikován až na skutečnost (uplynutí lhůty pro stanovení daně), která nastane za jeho účinnosti. Nepravá retroaktivita je sice obecně přípustná, ale v daném případě jde taková změna jednoznačně v neprospěch daňového subjektu, takže by neměla být připuštěna. Je také otázka, zda by takovouto retroaktivitu mohl legitimizovat zájem společnosti na odstranění škodlivých následků daňových trestných činů, když to dříve zákonodárce nepovažoval za nutné.

Další problém, který se může v souvislosti s právní úpravou vyskytnout, se týká případu, kdy byl daňový subjekt sice pravomocně odsouzen pro daňový trestný čin, avšak následně došlo ke zrušení příslušného rozsudku v důsledku použití mimořádných opravných prostředků³⁰⁰. Zejména v řízení o dovolání může dojít k tomu, že bude napadený rozsudek zrušen a věc bude vrácena odvolacímu soudu k novému rozhodnutí³⁰¹. Tím ovšem odpadne právní moc původního rozhodnutí. Odpadne tak i podmínka předvídaná daňovým řádem, a to zpětně. Bude patrně záležet na konkrétních okolnostech případu, aby bylo možné určit, zda lze a jak ve správě daně dále pokračovat.

II. 10.2. Stanovení daně v souvislosti se zánikem trestnosti daňového trestného činu účinnou lítostí

³⁰⁰ V trestním řízení jde o dovolání, stížnost pro porušení zákona a o obnovu řízení.

³⁰¹ Viz § 256l trestního řádu

Podle § 148 odst. 7 daňového řádu lze bez ohledu na uplynutí lhůty pro stanovení daně stanovit daň v případě, že daňový subjekt podal daňové tvrzení a tvrzenou daň včetně příslušenství zaplatil, je-li toho třeba k zániku trestnosti daňového trestného činu účinnou lítostí.

Zákonodárce se zavedením této možnosti zjevně snažil odstranit problém, který vnikal v souvislosti s předchozí právní úpravou. Po uplynutí lhůty pro vyměření podle zákona o správě daní a poplatků totiž nebylo možné prekludovanou daň zaplatit. Platba na daň, která nebyla stanovena, zůstávala na příslušném účtu správce daně jako přeplatek³⁰². Přeplatek mohl být použit na úhradu jiné daně, avšak jen za předpokladu, že tato byla stanovena. Nemohla-li být daň, která byla předmětem trestného činu, stanovena, nemohla být ani platba na takovou daň zapravena. Po uplynutí lhůty pro vyměření daně tak daňový subjekt již účinně zalitovat nemohl. Daňový řád by měl tento problém odstranit.

Součástí hypotézy normy zakotvené v ustanovení § 148 odst. 7 daňového řádu je jednání daňového subjektu, kterým hodlá projevit účinnou lítost. Účinná lítost je institutem trestního práva hmotného a představuje jeden z důvodů zániku trestnosti trestného činu. Jde o „skutečnosti, které nastaly po spáchání trestného činu, ale dříve než o něm bylo pravomocně rozhodnuto. Jejich existence způsobuje jednou provždy zánik práva státu na potrestání pachatele.“³⁰³.

Ve vztahu k daňovým trestným činům obsahuje trestní zákoník jednak obecnou úpravu účinné lítosti a jednak úpravu speciální (§ 242).

Obecná úprava účinné lítosti je zakotvena v § 33 trestního zákoníku a dopadá jen na ty trestné činy, které jsou tu taxativně vypočteny. Z daňových trestných činů jde toliko o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240) a trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243). Ohledně ostatních³⁰⁴

³⁰² § 64 zákona o správě daní a poplatků

³⁰³ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. Trestní zákoník. 1. vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-109-3. (str. 368)

³⁰⁴ Tedy trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244), trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245) a trestný čin padělání a pozměnění známek (§ 246 trestního zákoníku). V případě trestného činu porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství (§ 247

daňových trestných činů účinně litovat nelze. K zániku trestnosti těchto trestných činů dojde, pokud pachatel dobrovolně škodlivému následku trestného činu, který spáchal, zamezil nebo jej napravil, anebo pokud svůj trestný čin oznámil v době, kdy ještě šlo škodlivému následku zabránit³⁰⁵. Nezbytným znakem účinné lítosti tu je dobrovolnost jednání pachatele. O dobrovolné jednání pachatele podle doktríny nejde mimo jiné tehdy „*vyčkává-li pachatel s odstraněním škodlivého následku na to, zda příslušný orgán odhalí jeho trestný čin (např. jestli finanční úřad zjistí nelegální daňový únik), resp. zda ho oznámí orgánům činným v trestním řízení...*“³⁰⁶.

Speciální úpravu účinné lítosti podle § 242 vztahuje trestní zákoník pouze k trestnému činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. K účinné lítosti zde postačí, pokud pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. Vůči pachateli je tedy tato speciální úprava o poznání benevolentnější.

Z hlediska četnosti daňové trestné činnosti se bude patrně o první místo dělit trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240) a trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241).

Problematicke zániku trestnosti účinnou lítostí v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se věnoval Ústavní soud ve svém nálezu sp.zn. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28.7.2009³⁰⁷. Ačkoli se Ústavní soud zabýval již zrušenou kodifikací trestního práva hmotného³⁰⁸, je patrně možné jeho názor vztáhnout i na úpravu obsaženou v trestním zákoníku, neboť na principu věci se nic nezměnilo.

Ústavní soud zde vyslovil: „*Trestní zákon zná, mimo obecné ustanovení o účinné lítosti v § 66 (pozn.: dnes § 33 trestního zákoníku), rovněž speciální ustanovení o účinné lítosti uvedené v § 147a (pozn.: dnes § 242 trestního zákoníku), které se týká výhradně trestného činu neodvedení daně podle § 147 trestního zákona (pozn.: dnes § 241 trestního zákoníku). V § 147a trestního zákona je lhůta, v níž je možné projevit účinnou lítost, ukončena počátkem vyhlášení rozsudku soudu prvního stupně. V typově shodné*

trestního zákoníku) sice účinně zalitovat lze, ale nejedná se o daňový trestný čin ve smyslu daňového řádu.

³⁰⁵ Srov. § 33 trestního zákoníku.

³⁰⁶ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. Trestní zákoník. 1. vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-109-3. (str. 375)

³⁰⁷ dostupný na www.nalus.usoud.cz

³⁰⁸ Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů

*trestné činnosti, definované v § 147 a 148 trestního zákona (pozn.: dnes § 241 a § 240 trestního zákoníku), považuje Ústavní soud pojem "neodvedení" za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je přitom zvláštním ustanovením poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti. Naopak terminologicky užšímu pojmu "zkrácení" je poskytnuta pouze obecná ochrana, v níž není lhůta zákonem stanovena. Ústavní soud proto považuje za nepřijatelné, aby lhůty k uplatnění účinné lítosti byly pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílné. Zvláště pak v případě, kdy přísnější je interpretace obecného ustanovení § 66 trestního zákona než zákonné vymezení v § 147a trestního zákona.*³⁰⁹

Citovaný náleží Ústavního soudu předně vyvolává nejasnost v tom, čeho chce vlastně dosáhnout. Nasnadě jsou dvě možnosti. Za prvé má Ústavní soud za to, že i v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je třeba uplatnit speciální úpravu účinné lítosti, jak je zakotvena v jeho § 242. Druhá možnost spočívá v tom, že Ústavní soud míní pouze to, že v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby je třeba aplikovat obecnou úpravu účinné lítosti podle § 33 trestního zákoníku extenzivněji než doposud, tak aby se co do podmínek toliko přiblížila speciální úpravě podle § 242 tohoto předpisu.

Před paušální aplikací speciální úpravy účinné lítosti i na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku varuje odborná literatura: „*případná beztrestnost [zánik trestnosti ve smyslu § 226 písm. e) TrŘ] při případném uplatnění ustanovení § 147a tr. zák. (§ 242 TrZ) u veškerého vytykaného jednání, které lze podřadit pod trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, by vedlo k výraznému rozšíření trestné činnosti s ohledem na možné myšlení budoucích pachatelů – „bud' trestná činnost vyjde a pachatel získá zisk, nebo nevyjde a pachatel škodu uhradí, a bude tak beztrestný“.*³¹⁰

I následná judikatura Nejvyššího soudu se kloní k druhému možnému chápání nálezu Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28.7.2009. Nejvyšší soud³¹¹ nemá za to, že by tento náleží založil „rovnítka“ mezi lhůtou pro uplatnění účinné lítosti

³⁰⁹ Bod 14 nálezu Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28.7.2009 (dostupný na www.nalus.usoud.cz)

³¹⁰ KOUDELA, Radomír. Zánik trestnosti daňových trestných činů v důsledku účinné lítosti. *Trestněprávní revue* 6/2010. (str. 183)

³¹¹ Rozsudek Nejvyššího soudu sp.zn. 8 Tdo 1452/2009 ze dne 28.4.2010 (dostupný na www.nsoud.cz)

podle ustanovení § 242 a § 33 v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Zdá se tak, že náleží Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28.7.2009 nezaložil daňovému subjektu – pachateli trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby obecnou možnost vykoupit se z trestněprávního postihu tím, že jednoduše dlužnou daň doplatí, ačkoli již byl pro tento trestný čin postaven před soud. K „revoluci“ v chápání účinné lítosti tak zřejmě nedojde.

Vedle podmínky souvislosti s účinnou lítostí stanoví daňový řád podmínky další. Daňový subjekt – pachatel daňového trestného činu musí podat řádné nebo dodatečné daňové tvrzení a tvrzenou daň včetně příslušenství zaplatit.

Je-li splnění těchto podmínek předpokladem pro stanovení daně v případě, kdy lhůta pro stanovení daně již uplynula, bude muset správce daně s vydáním rozhodnutí o dani vyčkat do doby, než daňový subjekt tvrzenou daň včetně příslušenství zaplatí. Příslušenstvím zde bude jen pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250) a úrok z prodlení (§ 252 a 253), protože penále se neuplatňuje v případě prvního stanovení daně (§ 251 odst. 1 daňového řádu a contr.) ani v případě stanovení daně v souladu s dodatečným daňovým tvrzením (§ 251 odst. 4 daňového řádu). V okamžiku, kdy bude platba takové daně a příslušenství připsána na účet správce daně, bude přeplatkem, protože daň, na kterou má být zapravena ještě nebyla stanovena (§ 154 daňového řádu). Na daň, která byla předmětem daňového trestného činu, bude možné platbu zapravit až po jejím stanovení. Zde může dojít k problému, neboť pořadí nedoplatek, na jejichž úhradu má být přeplatek použit, určuje datum splatnosti nedoplatku (§ 152 odst. 4 daňového řádu). Mohlo by se tak stát, že platba, kterou daňový subjekt učinil za účelem účinné lítosti, bude použita na jinou daň (nedoplatek) se starším datem splatnosti³¹². Je pak otázka, zda se i v takovém případě podaří daňovému subjektu účinné zalitovat.

Odborná literatura³¹³ dále upozornila na problém, že úprava zakotvená v § 148 odst. 7 daňového řádu nedává správci daně možnost, aby daň, kterou daňový subjekt za

³¹² Tomu nebude bránit ani uplynutí lhůty pro stanovení daně, protože ohledně daňových nedoplatek platí lhůta zvláštní – lhůta pro placení daně podle § 160 daňového řádu.

³¹³ VORLÍČKOVÁ, Lucie. Nový daňový řád přináší prolomení prekluzivní lhůty v případě uplatnění účinné lítosti u daňových trestných činů. *Právní rozhledy* 11/2010. (str. 393)

účelem projevení účinné lítosti přiznal v daňovém tvrzení, prověřil. Zdá se tak, že se správce daně bude muset omezit na stanovení daně tak, jak je uvedena v podaném daňovém tvrzení. Daňový řád ani nepředpokládá, že by správce daně měl výši tvrzené daň jakkoli prověřovat a nedává mu k tomu ani potřebný čas (zákon tu nestanoví lhůtu tak, jak to činí v případě podle § 148 odst. 6 daňového řádu). Důsledkem tak bude, jak uvádí odborná literatura³¹⁴, že o dani v konečné instanci rozhodnou orgány činné v trestním řízení podle toho, zda tvrzenou a zaplacenou daň uznají za dostatečnou pro splnění podmínek účinné lítosti. Správce daně již nebude moci stanovenou daň změnit ani následně, protože lhůta pro její stanovení uplynula.

Oproti předchozímu případu, kdy lze stanovit daň, ačkoli lhůta pro její stanovení již uplynula (§ 148 odst. 6 daňového řádu), zde nevznikne problém s nepřípustnou retroaktivitou. I retroaktivní aplikace normy zakotvené v ustanovení § 148 odst. 7 daňového řádu totiž bude ve prospěch daňového subjektu, neboť umožní dosáhnout zániku trestnosti daňového trestného činu. Pak se z praktického hlediska jeví zbytečným o případném retroaktivním působení této normy uvažovat, když právo daňového subjektu ovlivnit nemůže.

³¹⁴ tamtéž

Závěr

Na tomto místě se autor této práce pokusí stručně shrnout nejpodstatnější závěry, ke kterým v předchozím textu dospěl, a současně v krátkosti zhodnotit novou právní úpravu lhůty pro stanovení daně.

Lhůta pro stanovení daně hraje při správě daní naprosto nezastupitelnou úlohu, protože určuje dobu, po jejímž uplynutí již nelze daň stanovit, pročež se o takovou daň již není třeba vůbec starat. Tato lhůta je upravena především v § 148 daňového řádu, který však platí za *lex generalis* a nalezneme řadu případů právní úpravy zvláštní (např. v rozpočtových pravidlech). Lhůta pro stanovení daně je lhůtou zákonnou, prekluzivní a hmotněprávní. (ke všemu viz část I. 2. této práce)

V části I. 3. této práce bylo pojednáno o **počítání času**. Základním problémem, který tu vzniká je nová formulace pravidel počítání lhůt podle týdnů, měsíců a let (§ 33 odst. 1 daňového řádu). Podle výkladu, který zastává většina odborné literatury a Česká daňová správa, dochází k prodloužení těchto lhůt o jeden den. Autor této práce nabídl výklad vlastní, který je konformní s tradičním počítáním lhůt, kde k takovému prodloužení nedochází. Ačkoli je autorovi této práce jasné *ratio* většinového výkladu, je přesvědčen o tom, že počítání lhůty pro stanovení daně komplikuje (alespoň pro laickou veřejnost) a že jen zatíží aplikační praxi dalšími spory. Bude-li tento většinový výklad zachován, bylo by podle mínění autora této práce *de lege ferenda* na místě uvažovat o takové změně ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu, aby se počítání času podle daňového řádu od toho tradičního napříště neodchylovalo.

Daňový řád nově vymezil **počátek běhu lhůty** pro stanovení daně tak, že tato běží buď od konce lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, anebo ode dne splatnosti daně (část II. 1. této práce). Takové určení počátku jejího běhu považuje autor této práce za nejlepší možné, když je spravedlivé jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt. Došlo tím rovněž k překlenutí určité nevyváženosti předchozí právní úpravy podle tzv. teorie 3+1, která lhůtu prodlužovala, i tzv. teorie 3+0, již zavedl Ústavní soud a která naopak způsobila zkrácení této lhůty.

Zvláštní problém ale vzniká v případech, kdy se řádné daňové tvrzení nepodává, takže lhůta pro stanovení daně má běžet ode dne splatnosti takové daně. To obvykle nastane, pokud je výjimka z povinnosti daň tvrdit dána osvobozením od daně, v kterémžto případě ale ani nelze dost dobře uvažovat o její splatnosti. Zdá se tak, že tu lhůta pro stanovení daně ani běžet nezačne. To ale dává vzniknout paradoxu správy takové daně. Správce daně totiž bude muset nejprve postavit najisto, zda byly podmínky osvobození splněny či nikoli, aby určil, jestli je vůbec co spravovat, přičemž tak může učinit jen v rámci lhůty pro stanovení daně, o níž však neví, jestli vůbec začala běžet. Ohledně některých správních a soudních poplatků zase platí ta zvláštnost, že jsou vyměřovány ještě před tím, než lhůta pro jejich stanovení počala běžet (daňové tvrzení se nepodává a jejich splatnost se odvíjí až od doručení platebního výměru). Podle názoru autora této práce nicméně nejde o problémy, se kterými by se aplikační praxe nemohla vypořádat.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz část II. 2. této práce) je novinkou, kterou zavedl daňový řád. Prodloužení lhůty zajistí, že ze lhůty zbude vždy alespoň jeden rok na dokončení řízení, se kterým takové prodloužení souvisí (pokud ze lhůty zbývalo více než rok, k jejímu prodloužení nedojde, a pokud z ní zbývalo méně, o rok se prodlouží). Jde tak vlastně o jakýsi kompromis mezi přerušением lhůty a ponecháním lhůty tak, jak byla. Pozoruhodnou je zejména provázanost jednotlivých skutečností, které prodloužení lhůty pro stanovení daně způsobují, jež má eliminovat nežádoucí případy, ke kterým docházelo za účinnosti předchozí právní úpravy a pro které nebylo možné ve správě daní pokračovat.

Daňový řád z předchozí právní úpravy převzal možnost **přerušení lhůty** pro stanovení daně (část II. 3. této práce). Kromě toho, že nová právní úprava klade počátek běhu přerušené lhůty již ke dni přerušení, rovněž podstatně omezuje okruh skutečností, které přerušení vyvolají. Přerušení lhůty pro stanovení daně způsobí především zahájení daňové kontroly, přičemž se tak musí stát důsledně v intencích zákona. A právě tu bude možné hojně čerpat ze závěrů rozhodovací praxe soudů, která se týkala zákona o správě daní a poplatků. Zákonná úprava daňové kontroly je totiž jedním z příkladů, které nejlépe ilustrují skutečnost, že daňový řád byl podstatně ovlivněn soudním výkladem

zákona o správě daní a poplatků (jde zejména o pravidla opakování daňové kontroly a zákaz diskrepance mezi jejím formálním a faktickým zahájením).

Rovněž i **stavení lhůty** pro stanovení daně (část II. 4 této práce) bylo známé předchozí právní úpravě, byť v podstatně užším okruhu případů (šlo zejména o vedení soudního řízení správního). Přestože se jinak daňový řád důsledně snaží formulovat právní úpravu běhu lhůty pro stanovení daně určitě a jednoznačně, aby prakticky omezil možnost neadekvátního výkladu, ustanovení §148 odst. 4 písm. b) se tomu poněkud vymyká. Má-li se tato lhůta stavit *po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně*, bude patrně aplikační praxi činit potíže určit, která řízení to vlastně jsou. Autor této práce vyslovil mimo jiné názor, že by mělo jít především o taková soudní řízení, jejichž předmětem je otázka svou povahou pro správce daně předběžná, o které si současně nemůže sám učinit úsudek (např. otázka platnosti manželství, jež je významná třeba pro oblast tzv. trojdaně ve vztahu k zařazení poplatníků do jednotlivých skupin).

Daňový řád pochopitelně zachoval i **maximální možnou délku lhůty** pro stanovení daně – deset let (část II. 5. této práce). Nejvýznamnějším aspektem této úpravy podle názoru autora této práce je, že již jde o omezení definitivní. Předchozí právní úprava totiž dovolovala přesáhnout i tuto hranici, přestože k tomu mohlo dojít toliko v důsledku stavení lhůty. Podle daňového řádu to již možné nebude.

Měl-li daňový řád ode dne, kdy nabyl účinnosti (dne 1.1.2011), plynule navázat na právní úpravu předchozí, musel nezbytně zakotvit **intertemporální úpravu** (viz. část II. 6. této práce). Z přechodných ustanovení daňového řádu lze ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně formulovat dva stěžejní principy. Za prvé platí, že se přechodná ustanovení uplatní jen ohledně takových lhůt, které ke dni 1.1.2011 ještě plynuly. Druhým principem je, že se část lhůty ohraničené dobou 31.12.2010 a dobou dřívější posuzuje podle zákona o správě daní a poplatků, kdežto část téže lhůty vymezené dobou ode dne 1.1.2011 a dobou pozdější se posuzuje podle daňového řádu. Taková právní úprava je patrně zasažena nepravou retroaktivitou, která je ovšem obecně přípustná. Pokud ale jde o úpravu (§ 264 odst. 5 věta poslední daňového řádu), podle které se lhůta

pro stanovení daně podle daňového řádu nově staví ode dne 1.1.2011, v případech kdy ke skutečnostem způsobujícím její stavení došlo před tímto dnem, lze uvažovat i o nepřipustném zpětném působení.

Uplynutí lhůty pro stanovení daně způsobí významné následky (část II. 7.), které orgány veřejné moci nemohou pominout (část II. 8. této práce). Po uplynutí lhůty pro stanovení daně již nelze stanovit daň. Stanovením daně je přitom jak její první stanovení, tak i změna takové daně, která již byla stanovena dříve (změna poslední známé daně). Z toho je pak možné dovodit podmínku, že ke stanovení daně, a to navíc pravomocnému, musí dojít toliko v rámci této lhůty. Stanovení daně je důvodem, proč se vede daňové řízení a proč se vykonává správa daní vůbec (v její nalézací rovině). Nelze-li již stanovit daň, takový důvod odpadá, protože se další správa prekludované daně stává zbytečnou a proto i nepřipustnou. Na uplynutí lhůty pro stanovení daně musí orgány veřejné moci (zde správce daně a soudy) reagovat ex offio, tj. není třeba, aby daňový subjekt tuto skutečnost namítal. Reakce správce daně se bude různit podle toho, kdy k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně došlo a kdy tato skutečnost vyšla najevo. Obecně tu platí, že po uplynutí lhůty pro stanovení daně nelze správu prekludované daně vykonávat, takže v ní nesmí být započato, a pokud správa daní probíhá, musí být ukončena. Pokud rozhodnutí o stanovení daně nenabylo právní moci ve lhůtě pro stanovení daně, způsobí to nezákonnost takového rozhodnutí, která je nezhojitelná, a pro kterou je třeba takové rozhodnutí bez náhrady zrušit. Pokud jde o reakci soudů, ať už správních nebo soudu ústavního, je třeba mít na paměti, že jejich hlavním úkolem v daňových věcech je poskytovat ochranu právům daňových subjektů. Taková ochrana spočívá především v tom, že soud zruší rozhodnutí, které nedbalo skutečnosti, že lhůta pro stanovení daně uplynula (může jít o rozhodnutí správce daně, který uplynutí lhůty nevzal v potaz, nebo samozřejmě i o rozhodnutí soudní, kdy soud nesprávně určil, že k prekluzi pravomoci stanovit daň nedošlo). Soudní ochrana se však neomezuje jen na rušení nezákonných rozhodnutí, ale i na ochranu před nepřipustným výkonem správy daní, kdy správní soudy mohou správci daně zakázat další výkon takové správy (jde o ochranu před nezákonnou správou prekludované daně).

Samostatným problémem, který se týká jak předchozí právní úpravy, tak i daňového řádu, je zvláštní následek uplynutí lhůty pro stanovení daně, který formuloval Ústavní soud ve svém **nálezu sp.zn. I. ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011** (část II. 9. této práce). Ústavní soud podle chápání autora této práce zastává názor, že marné uplynutí lhůty pro stanovení daně, které daňový subjekt nezavinil, a ke kterému dojde v průběhu postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, způsobí stanovení daně v takové výši, jakou daňový subjekt uvedl ve svém daňovém tvrzení za podmínky, že to je v jeho prospěch. Ačkoli má autor této práce k uvedenému názoru výhrady (soudní názor zejména popírá prekluzivní charakter lhůty a mění ji de facto na lhůtu vydržecí, a nerespektuje to, že tzv. konkludentní vyměření daně není fikcí kladného rozhodnutí, nýbrž je jen zvláštním způsobem doručování), s důsledkem, který Ústavní soud zavedl, souhlasí.

Poměrně převratnou novinkou, kterou daňový řád zavedl, je **možnost stanovit daň po uplynutí lhůty** pro její stanovení, stane-li se tak v souvislosti se spácháním daňového trestného činu (část II. 10. této práce). Taková možnost souvisí buď s pravomocným odsouzením daňového subjektu pro daňový trestný čin, anebo se snahou daňového subjektu – pachatele daňového trestného činu dosáhnout zániku trestnosti účinnou lítostí (přiznáním a zaplacením daně, která byla předmětem trestného činu). Obecně je třeba podotknout, že takováto možnost podstatně relativizuje následek, který jinak uplynutí lhůty pro stanovení daně má. V případě pachatelů daňových trestných činů tak k definitivnímu zániku možnosti stanovit daň dojde patrně až promlčením jejich trestní odpovědnosti.

Celkově autor této práce hodnotí právní úpravu lhůty pro stanovení daně, jak je obsažena především v daňovém řádu, za podstatně zdařilejší než byla ta podle zákona o správě daní a poplatků. Předchozí právní úprava totiž znala jen přerušení a stavení lhůty, což se ukázalo jako nedostatečné, protože v některých případech to přivodilo zbytečně dlouhé prodloužení lhůty, jindy pak se z této lhůty zase nedostávalo tolik, kolik bylo potřeba. Předchozí právní úprava přerušení lhůty navíc spočívala na obecném vymezení náležitostí úkonu, který mohl přerušení vyvolat, a teprve aplikační praxe správců daně, jak byla podrobena drobnohledu soudního přezkumu, jednotlivé úkony

specifikovala. Avšak ani rozhodovací praxe soudů nebyla v tomto naprosto jednotná. Daňový řád naproti tomu účelněji rozlišil skupiny skutečností, které mohou běh lhůty pro stanovení daně ovlivnit, a učinil tak způsobem výslovným, který podstatně omezuje možnost neadekvátního výkladu.

Autor této práce tak doufá, že se alespoň z části naplní normotvůrcův záměr obnovit právní jistotu stran tak významného institutu, jakým je lhůta pro stanovení daně. Na druhou stranu si autor této práce uvědomuje, že právníci nemají a ani nemohou podléhat přílišnému optimismu, takže předpokládá, že nová právní úprava zavdá mnoha různorodým sporům. Při řešení takových sporů by ale mělo být pamatováno na to, že právní jistota, které konstantní výklad a aplikace právních norem nepochybně přispívá, je jednou ze základních hodnot, na které spočívá každý právní řád, takže je pokaždé třeba pečlivě vážit, zda je odchýlení se od dosavadní praxe skutečně nezbytné.

Seznam použitých zkratk

- **daňový řád** – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony
- **zákon o správě daní a poplatků** – zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- **občanský zákoník** – zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- **trestní zákoník** – zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- **trestní řád** – zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
- **správní řád** – zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- **obchodní zákoník** – zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- **rozpočtová pravidla** – zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů
- **celní kodex** – Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů
- **celní zákon** – zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o dani z nemovitostí** – zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o mezinárodní pomoci při správě daní** – zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o daních z příjmů** – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- **soudní řád správní** – zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

- ***zákon o dani z přidané hodnoty*** – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o trojdani*** – zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o dani silniční*** – zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o spotřebních daních*** – zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů*** – zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o soudních poplatcích*** – zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o místních poplatcích*** – zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o Ústavním soudu*** – zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů*** – zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon č. 82/1998 Sb.*** – zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů

Seznam použité literatury a dalších pramenů

Tištěné publikace:

- ALEXA, Karel. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník*. 1/2012. ISSN 0231-6625. (str. 80)
- BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7.
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9.
- BOGUSZAK, Jiří a kol. *Teorie státu a práva I. B., právo*. Praha : Státní pedagogické nakladatelství, 1968.
- BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Druhé, přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-030-0.
- BONĚK, Václav. Lhůta pro vyměření daně. *Daně a finance* 7-8/2009. (str. 22)
- DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha : Aspi, a.s., 2006. ISBN 80-7357-223-0
- FILIP, Jan; HOLLÄNDER, Pavel; ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Zákon o Ústavním soudu*. 2. vydání. Praha : C.H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-599-5.
- GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6.
- HANUŠ, Libor. Důvěra v právo z pohledu nepřipustnosti retroaktivní interpretace právních předpisů. *Právní rozhledy* 14/2005. (str. 519).
- HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2006. IBSN: 80-7179-442-2
- HENDRYCH, D. a kol. *Právníký slovník*. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-059-1.
- HRUŠÁKOVÁ, Milana a kolektiv. *Zákon o rodině*. 4. vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-061-4.
- JEROUŠEK, David. Prekluze v daňovém řízení. *Právní rádce* 6/2008. (str. 55)

- KINDL, Milan; TELECKÝ, Daniel; VÁLKOVÁ, Helena. *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-651-4.
- KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kol. *Občanské právo hmotné 1. 4.*, aktualizované a doplněné vydání. Praha: nakladatelství ASPI, a.s., 2005. IBSN 80-7357-127-7.
- KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc : ANAG, 2002. ISBN 80-7263-135-7.
- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7.
- KOHOUTKOVÁ, Alena. Strašák „LHŮTNÍK“ přežil „rekodifikaci“ daňového procesu. *Daňový expert* 2/2011. (str. 10)
- KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-72088-37-9.
- KOTOUČOVÁ, J. a kol. *Zákon o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Komentář*. 1. vydání. Praha: nakladatelství C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-320-2.
- KOUDELA, Radomír. Zánik trestnosti daňových trestných činů v důsledku účinné lítosti. *Trestněprávní revue* 6/2010. (str. 183)
- KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr. *Poradce 2011/4. Daňový řád s komentářem*. Český Těšín: Vydavatelství PORADCE s.r.o., 2011. ISSN 1211-2437.
- KÜHN, Zdeněk; BOBEK, Michal; POLČÁK, Radim. *Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha : Auditorium, 2006. ISBN 80-903786-0-9.
- KYSELA, Jan. Na okraj platnosti, účinnosti a retroaktivity zákonů. *Právní rozhledy* 22/2005. (str. 812).
- LANČÍK, Radek; SOJKA, Vlastimil. Ještě jednou k počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. *Daňový expert* 2009/3. (str. 25)
- LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. IBSN 978-80-7400-331-8.

- LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2010. IBSN 978-80-7400-390-5.
- PULKRÁBEK, Zdeněk. K povaze lhůty podle § 247 odst. 1 OSŘ – hmotněprávní či procesní?. *Právní rozhledy* 13/2004, (s. 502)
- REJMAN, Ladislav. *Slovník cizích slov. 2., doplněné vydání.* Praha : Státní pedagogické nakladatelství, 1971.
- SKALICKÁ, Hana. Bude již opravdu platit, že 3+0=3?. *Bulletin advokacie* 1-2/2010. (str. 61)
- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní řád. 6. vydání.* Praha : C.H. Beck, 2008. IBSN 978-80-7400-043-0.
- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník. 1. vydání.* Praha : C.H. Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-109-3.
- ŠIMEK, Karel. Daňový řád: K procesu vzniku nového zákona. *Daně a finance* 11/2009. (str. 3)
- ŠVESTKA, Jiří; SPÁČIL, Jiří; ŠKÁROVÁ, Marta, HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník I, II. 2. vydání.* Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-108-6.
- VOPÁLKA, Vladimír; MIKULE, Vladimír; ŠIMŮNKOVÁ, Věra; ŠOLÍN, Miloslav. *Soudní řád správní. 1 vydání.* Praha : C.H. Beck, 2004. IBSN 80-7179-864-9.
- VORLÍČKOVÁ, Lucie. Nový daňový řád přináší prolomení prekluzivní lhůty v případě uplatnění účinné lýtosti u daňových trestných činů. *Právní rozhledy* 11/2010. (str. 393)
- WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní. 4. aktualizované vydání.* Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. IBSN 80-7201-595-8.

Elektronické publikace:

- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007 , 11.12.2008. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu* [online]. 2000-2008 , 11.12.2008. Dostupný z WWW: <<http://eklep.vlada.cz/eklep/page.jsf?pid=RACK7E9MUVVN>>

- Výkladová zpráva k European Convention on the Calculation of Time-Limits, podepsané v Basileji dne 16. května 1972, vedené pod ETS 76, dostupná na www.coe.int.

Databáze soudní judikatury:

- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 2003. Dostupný z WWW: <<http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=AnonymizovaneZneniList&menu=188>>.
- NEJVYŠŠÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *Vyhledávač rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu – Rozšířené vyhledávání* [online]. 2010. Dostupný z WWW: <http://www.nsoud.cz/JudikaturaNS_new/ns_web.nsf/WebSpreadSearch>.
- ÚSTAVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *NALUS - Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. 2006. Dostupný z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

Summary

Time Limit for Tax Assessment

The thesis deals with the time limit for tax assessment as it is regulated especially in the Tax Procedure Code (Act No. 280/2009 Coll.). The time limit for tax assessment represents a period of time during which it is possible to assess the tax. This time limit thus creates a time frame of the whole tax administration because tax decision is its aim, and in the case in which tax cannot be assessed there is no reason to proceed with any tax administration. Its main purpose consists in the establishment of certainty providing that after the lapse of the period of time, rights and duties relating to substantive tax law cannot be changed.

The same important function had the time limit for tax assessment according to the previous legal regulation (Act No. 337/1992 Coll., on Administration of Taxes and Feeds, in the wording of additional amendments). This time limit was frequently subject of disputes between the tax administrators and tax subjects which led to many court judgments. It was the practice of courts which served as the most significant source of inspiration for the legislator who wanted to create new and better rules for the tax proceedings. So the reason for the analysis of the time limit for tax assessment is not only in its practical importance but also in the newness of the legislation as well.

The thesis is composed of two basic chapters. *Chapter One* is introductory and describes the phenomenon of time limits. It is subdivided into three parts. *Part One* focuses on the concept and categories of time limits. *Part Two* explains general aspects of the time limit for tax assessment (sources of law, characteristics, object and purpose). *Part Three* deals with the calculation of time limits.

Chapter Two focuses on legal regulation of the time limit for tax assessment. Chapter Two is divided in ten parts. The order of parts is based on chronological point of view – from the beginning to the expiration of time limit. *Part One* defines the beginning of the time limit for tax assessment and it is subdivided into several sections. First two sections compare previous and new legislation concerning this topic. Next section examines cases in which there is a duty to submit tax return. It is subdivided into

paragraphs according to the categories of taxes. Last section is dedicated to cases in which there is no such duty. *Part Two* looks at the extension of the time limit for tax assessment. Section One of this part describes the principle of extension and Section Two analyses legal facts which give rise to the extension (supplementary tax return, tax decision, remedial measures and nullity of tax decision). *Part Three* deals with the interruption of time limit for tax assessment – Section One explains the principle of interruption, Section Two describes legal facts which bring interruption (commencement of tax audit, submission of tax return and request to such submission). *Part Four* is dedicated to the suspension of the time limit for tax assessment and it is also subdivided into two sections. Section One – principles; Section Two – legal facts which make time limit stop in running (judicial proceedings, renewal of time limit for appeal, ineffectiveness of service of decision, special cases of stoppage). *Part Five* addresses the issue of the maximum length of the time limit for tax assessment. *Part Six* analyses transitional provisions of the Tax Procedure Code concerning the time limit for tax assessment. *Part Seven* describes consequences caused by expiration of the time limit for tax assessment (Section One focuses on the impossibility of tax assessment, Section Two deals with the influence on the consequent tax administration). *Part Eight* presents the reaction of tax administrator and courts to the fact that the time limit for tax assessment has expired. *Part Nine* reports on judgment of the Constitutional Court (no. I. ÚS 3244/09) in which the Court formulated new consequences of the expiration of the time limit. This part also presents the author's opinion about the judgment. *Part Ten* analyses two cases related to tax crime - in such cases it is possible to assess the tax in spite of the fact that the time limit for tax assessment has already expired.

New legislation of the time limit for tax assessment is significantly more sophisticated than the previous one. It also brings more balance between the positions of the tax administrator and the tax subject (i.e. extension of time limit instead of its simple interruption). Nevertheless many (at least potential) problems can be found, such as the possibility to assess tax which was object of a tax crime even if the time limit for tax assessment has expired. This possibility as a matter of fact contradicts the characteristics of the time limit for tax assessment as a lapse term. Many other problems will be surely discovered in the future, but those difficulties should be solved by proper

interpretation in the first place. It must be kept in mind however that frequent and dispensable amendments devalue the certainty of law and that the aim of the legislator who adopted the Tax Procedure Code was to restore such certainty.

Abstrakt

Lhůta pro stanovení daně

Rigorózní práce se zabývá lhůtou pro stanovení daně, která je upravena především daňovým řádem (zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Lhůta pro stanovení daně představuje časový úsek, v rámci kterého je možné stanovit daň. Tato lhůta tak vytváří časový rámec pro celou správu daní, neboť rozhodnutí o stanovení daně je jejím cílem a v případě, kdy daň již stanovit nelze, není žádný důvod ve správě takové daně pokračovat. Hlavní účel lhůty pro stanovení daně proto spočívá v nastolení jistoty, že po jejím uplynutí nemohou být hmotná daňová práva a povinnosti dotčeny změnou.

Práce se skládá ze dvou základních částí. První část je úvodní a vymezuje fenomén lhůt. První část se člení na tři kapitoly. Kapitola první vysvětluje pojem a druhy lhůt. Druhá kapitola vymezuje obecné aspekty lhůty pro stanovení daně. Třetí kapitola analyzuje pravidla počítání času.

Druhá část je již zaměřena na právní úpravu lhůty pro stanovení daně a je rozdělena do deseti kapitol. Kapitola první vymezuje počátek běhu lhůty pro stanovení daně. Kapitola druhá zkoumá prodloužení lhůty pro stanovení daně. Kapitola třetí popisuje přerušování lhůty pro stanovení daně. Čtvrtá kapitola se zabývá stavením lhůty pro stanovení daně. Kapitola pátá řeší otázku maximální délky lhůty pro stanovení daně. Kapitola šestá zkoumá přechodná ustanovení daňového řádu, která se lhůty pro stanovení daně týkají. Sedmá kapitola vymezuje důsledky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Osmá kapitola popisuje, jak bude správce daně a soud reagovat na skutečnost, že lhůta pro stanovení daně uplynula. Devátá kapitola upozorňuje na nález Ústavního soudu (I. ÚS 3244/09). Kapitola desátá rozebírá dva případy související se spácháním daňového trestného činu, kdy je možné stanovit daň, ačkoli již uplynula lhůta pro její stanovení.

Abstract

Time Limit for Tax Assessment

The thesis deals with the time limit for tax assessment as it is regulated especially in the Tax Procedure Code (Act No. 280/2009 Coll.). The time limit for tax assessment represents a period of time during which it is possible to assess the tax. This time limit thus creates a time frame of the whole tax administration because tax decision is its aim, and in the case in which tax cannot be assessed there is no reason to proceed with any tax administration. Its main purpose consists in the establishment of certainty providing that after the lapse of the period of time, rights and duties relating to substantive tax law cannot be changed.

The thesis is composed of two basic chapters. Chapter One is introductory and describes the phenomenon of time limits. It is subdivided into three parts. Part One focuses on the concept and categories of time limits. Part Two explains general aspects of the time limit for tax assessment. Part Three deals with the calculation of time limits.

Chapter Two focuses on legal regulation of the time limit for tax assessment. Chapter Two is divided in ten parts. Part One defines the beginning of the time limit for tax assessment. Part Two looks at the extension of the time limit for tax assessment. Part Three deals with the interruption of time limit for tax assessment. Part Four is dedicated to the suspension of the time limit for tax assessment. Part Five addresses the issue of the maximum length of the time limit for tax assessment. Part Six analyses transitional provisions of the Tax Procedure Code concerning the time limit for tax assessment. Part Seven describes consequences caused by expiration of the time limit for tax assessment. Part Eight presents the reaction of tax administrator and courts to the fact that the time limit for tax assessment has expired. Part Nine reports on judgment of the Constitutional Court (no. I. ÚS 3244/09). Part Ten analyses two cases related to tax crime - in such cases it is possible to assess the tax in spite of the fact that the time limit for tax assessment has already expired.

Klíčová slova - Keywords

- 1) lhůta pro stanovení daně – time limit for tax assessment
- 2) daňové řízení – tax proceedings
- 3) daňový řád – Tax Procedure Code