

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta
Katedra finančního práva a finanční vědy

Karel Alexa

Lhůty při správě daní

Disertační práce

Vedoucí práce: Prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 18. června 2013

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

V Praze dne

JUDr. Karel Alexa

Děkuji paní Prof. JUDr. Haně Markové, CSc., své školitelce za péči, trpělivost a cenné rady při zpracování této práce.

V Praze dne

JUDr. Karel Alexa

Obsah

Úvod	7
I. Část obecná	11
I. 1. Správa daní	11
I. 1.1 Obecná charakteristika	11
I. 1.2 Systém správy daní	14
I. 1.2.1 Daňové řízení	16
I. 1.2.2 Jiná řízení a postupy při správě daní	19
I. 1.3 Předmět správy daní	22
I. 1.4 Právní úprava	28
I. 2 Čas	31
I. 2.1 Co je to čas?	31
I. 2.2 Čas v pojetí práva	37
I. 2.3 Čas jako právní skutečnost	40
I. 3 Pojem lhůty	43
I. 3.1 Vymezení pojmu lhůty	43
I. 3.1.1 Definice lhůty	45
I. 3.1.2 Definice doby	47
I. 3.1.3 Závěr	49
I. 3.2 Konstrukční prvky lhůty	52
I. 4 Druhy lhůt	54
I. 4.1 Lhůty zákonné, správcovské, soudcovské a smluvní	54
I. 4.2 Lhůty hmotněprávní a procesní	55
I. 4.3 Lhůty promlčecí, prekluzivní, pořádkové a soluční	61
I. 4.3.1 Promlčecí lhůty	61
I. 4.3.2 Prekluzivní lhůty	63
I. 4.3.3 Pořádkové lhůty	65
I. 4.3.4 Soluční lhůty	67
I. 4.3.5 Lhůty specifické	69
I. 4.4 Lhůty objektivní a subjektivní	71
I. 4.5 K druhům lhůt obecně	73
I. 5 Počítání času	75
I. 5.1 Počítání lhůt	76
I. 5.1.1 Obecné principy	76
I. 5.1.2 Způsob počítání lhůt podle jednotlivých pravidel	80
I. 5.1.3 Uplatňování pravidel počítání lhůt	85
I. 5.2 Problém počítání lhůt podle daňového řádu	87
I. 5.2.1 Majoritní výklad pravidla	88
I. 5.2.2 Alternativní výklad pravidla	89
I. 5.2.3 Opodstatnění alternativního výkladu	91
I. 5.3 Počítání jiných časových úseků, zejména dob	93
I. 5.3.1 Jiné časové úseky coby tempus continuum	93
I. 5.3.2 Způsob počítání jiných časových úseků	95
I. 5.3.3 Pravidla počítání dob podle nového občanského zákoníku	97
I. 6 Běh lhůt podle daňového řádu	99
I. 6.1 Počátek a základní délka lhůty	99
I. 6.2 Prodloužení lhůty	102

I. 6.2.1 Princip prodloužení lhůty	102
I. 6.2.2 Obecná právní úprava prodloužení lhůty	104
I. 6.2.3 Zvláštní případy prodloužování lhůt	111
I. 6.3 Přerušování lhůty	112
I. 6.4 Stavení lhůty	115
I. 6.4.1 Princip stavení	115
I. 6.4.2 Stavení lhůt podle daňového řádu	117
I. 6.5 Zachování lhůty	118
I. 6.6 Uplynutí lhůty	123
I. 6.7 Obnova běhu uplynulé lhůty	125
I. 6.7.1 Navrácení lhůty v předešlý stav	125
I. 6.7.2 Vyslovení neúčinnosti doručení	127
I. 6.8 Běh lhůt kratších než jeden den	129
II. Zvláštní část	131
II. 1 Lhůty pro podání daňových tvrzení	131
II. 1.1 Daňová tvrzení	131
II. 1.2 Lhůty pro podání řádného daňového tvrzení	136
II. 1.3 Lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení	140
II. 1.4 Zachování lhůt pro podání daňových tvrzení	142
II. 1.5 Následky zmeškání lhůt pro podání daňových tvrzení	144
II. 1.5.1 Výzva k podání daňového tvrzení	144
II. 1.5.2 Pokuta za opožděné tvrzení daně	145
II. 1.5.3 Další následky zmeškání lhůt pro podání daňových tvrzení	150
II. 1.6 Závěr o povaze lhůt pro podání daňových tvrzení	151
II. 2 Lhůty splatnosti	154
II. 2.1 Mechanismus placení daně	154
II. 2.2 Den splatnosti daně	157
II. 2.2.1 Splatnost daní	157
II. 2.2.2 Následky prodlení s placením daně	158
II. 2.2.3 Závěr – lhůta splatnosti daně?	161
II. 2.3 Náhradní lhůta splatnosti daně	162
II. 2.4 Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku	164
II. 3 Lhůta pro stanovení daně	167
II. 3.1 Účel a povaha lhůty pro stanovení daně	167
II. 3.2 Běh lhůty pro stanovení daně	170
II. 3.2.1 Počátek a základní délka lhůty	170
II. 3.2.2 Prodloužení lhůty	171
II. 3.2.3 Přerušování lhůty	175
II. 3.2.4 Stavení lhůty	176
II. 3.2.5 Maximální délka lhůty	180
II. 3.3 Následky uplynutí lhůty pro stanovení daně	181
II. 3.4 Zvláštní následek uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 3244/09	183
II. 3.4.1 Meritum věci	184
II. 3.4.2 Hodnocení názoru Ústavního soudu	188
II. 3.4.3 Meze uplatnění názoru Ústavního soudu	191
II. 3.4.4 Závěr	193

II. 3.5 Možnost stanovení daně po uplynutí lhůty pro její stanovení v souvislosti se spácháním daňového trestného činu	194
II. 3.5.1 Stanovení daně v návaznosti na pravomocné odsouzení pro daňový trestný čin.....	195
II. 3.5.2 Stanovení daně z důvodu účinné lítosti.....	196
II. 3.6 Zvláštní úprava lhůt pro stanovení některých daní	197
II. 4 Lhůta pro placení daně	201
II. 4.1 Ke lhůtě pro placení daně obecně	201
II. 4.1.1 Nedoplatek a jeho vztah ke lhůtě	201
II. 4.1.2 Účel a povaha lhůty.....	205
II. 4.2 Běh lhůty pro placení daně.....	206
II. 4.2.1 Počátek, základní délka a rozštěpenost lhůty	206
II. 4.2.2 Přerušování lhůty	209
II. 4.2.3 Stavení lhůty.....	212
II. 4.2.4 Maximální délka lhůty	215
II. 4.2.5 Zvláštní lhůta pro placení daně založená zřízením zástavního práva	215
II. 4.3 Následky uplynutí lhůty pro placení daně.....	217
II. 4.4 Lhůta, ve které zaniká vratitelný přeplatek	219
II. 5 Lhůty pro uplatnění prostředků ochrany při správě daní	221
II. 5.1 Odvolací lhůta	221
II. 5.2 Lhůty pro uplatnění mimořádného opravného prostředku a prostředků dozorců.....	225
II. 5.3 Lhůty pro uplatnění ostatních prostředků ochrany.....	227
II. 6 Lhůty stanovené správcem daně	231
II. 7 Interní lhůty správce daně	237
II. 7.1 Povaha interních normativních instrukcí	237
II. 7.2 Lhůty stanovené interní normativní instrukcí	239
Závěr	243
Seznam použitých zkratk	250
Seznam použité literatury a dalších pramenů	253
Summary.....	259

Úvod

Tématem této práce jsou lhůty při správě daní. Lhůty plní v právu nezastupitelnou úlohu. Mají místo všude tam, kde má být provedení určitého úkonu (výkon práva či pravomoci nebo splnění povinnosti) omezeno v čase tak, aby po uplynutí stanovené doby bylo možné definitivně konstatovat, že takový úkon proveden nebyl a s tímto případem pak spojit předvídané právní následky. Nebude-li totiž provedení takového úkonu vázáno lhůtou, pak lze uvažovat pouze tím způsobem, že úkon buď již proveden byl, anebo že sice proveden nebyl, ale že může být proveden později. Jinak řečeno, bez lhůty není možné uzavřít, že předvídaný úkon ve stanovené době proveden nebyl, ačkoli již proveden být měl. Má-li pak mít neprovedení takového úkonu jakékoli právní následky, pak je třeba vedle těchto následků také nutno určit, kdy vlastně mají nastoupit. V tom tkví stručně řečeno nezbytnost lhůt v právu.

Ani právní úprava správy daní, ostatně jako kteréhokoli jiného procesu, se bez lhůt neobejde. Na správu daní totiž můžeme pohlížet jako na soubor úkonů správce daně a daňového subjektu, jejichž cílem je správné zjištění a stanovení daně, jakož i zabezpečení její úhrady. Veškeré tyto úkony se pochopitelně nemohou udát v jediném okamžiku, neboť na sebe navazují a vzájemně se podmiňují či jinak ovlivňují. Leckdy je pak provedení či naopak neprovedení určitého úkonu skutečností, od které se odvíjí způsob, jakým má být při správě daní dále postupováno. Pak ovšem nelze připustit, aby nejistota stran toho, zda úkon proveden bude či nikoli, trvala věčně, neboť stejně tak by trvala i nejistota o dalším postupu při správě daní. Právě zde mají místo lhůty, které takovou nejistotu z hlediska času omezují. Úkon buď ve lhůtě proveden bude anebo nebude a podle toho buď nastane následek provedení úkonu anebo následek zmeškání lhůty. Tertium non datur.

Při správě daní se uplatňuje mnoho lhůt. Jen daňový řád¹ explicitně pamatuje na více než 150 z nich, a to se zde odhlíží od lhůt správcovských, které bývají zákonem předvídaný toliko implicitně. Pojednání, které by se věnovalo každé lhůtě zvlášť, by bylo nejenom enormně rozsáhlé, ale především neúčelné. Řada lhůt totiž vykazuje

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb. a zákona č. 167/2012 Sb. (dále jen „daňový řád“).

typově shodné znaky (například lhůty odvolací), pročež by byl takový výklad leckdy jen opakováním téhož. To vůbec není účelem této práce.

Cílem této práce je především prozkoumat fenomén lhůt v jeho základních a především obecných konturách. Každý právník samozřejmě ví, co lhůta je. Zcela legitimně jí pokládá za běžnou součást právní regulace. Nicméně jen málo právníků si najde čas, aby se nad tímto institutem a jeho fungováním zamysleli hlouběji. Vždyť jde o něco na první pohled tak triviálního, že si to snad ani akademickou pozornost nezasluhuje. A recentní doktrína, je-li alespoň autorovi této práce známo, k tomu takto skutečně přistupuje. Tak je například již problém nalézt uspokojivou definici lhůty. Dále lze zmínit nevyjasněnost rozdílu mezi lhůtami a jinými časovými úseky, jako jsou například doby, období či doložky času. O jednotlivých druzích lhůt bývá traktováno jen velice stručně – v podstatě jen výčtem a základní charakteristikou. Nenalezneme ani podrobnější pojednání o způsobu počítání lhůt a jeho východiscích. Výklady se zpravidla omezují na pouhou citaci pravidel obsažených v právním předpise a na uvedení instruktivních příkladů. Skutečnost, že se dikce pravidel počítání lhůt mohou zákon od zákona lišit, se zde pomíjí. Nenalezneme ani ucelenější návod jak počítat prodloužení, přerušení či stavení lhůt. Autor proto chápe tuto práci i jako příležitost pro ucelenější pojednání o fenoménu lhůt. Daňový řád mu pro to navíc skýtá i vynikající předmět zkoumání, neboť předvídá téměř všechny druhy lhůt a všechny varianty jejich běhu.

Téma této práce se ovšem nemůže omezit na pouhou teorii lhůt jako takových, když má být zaměřeno na lhůty uplatňované při správě daní. Jak ale již bylo uvedeno výše, nelze pojednat o všech. Autor se proto zaměří jen na ty, které pokládá za nejvýznamnější. K tomuto výkladu hodlá přistoupit až poté, co prozkoumá samotný fenomén lhůt. Důvodem pro to je především osvědčený dialektický postup od abstraktního ke konkrétnímu. Pokud by navíc autor postupoval opačně, tj. nejprve by zkoumal jednotlivé lhůty uplatňované při správě daní a ze získaných poznatků pak abstrahoval jejich společné vlastnosti, pak by byly jeho obecné závěry omezeny pouze na lhůty při správě daní. To se ale jeví jako zbytečně zužující, vycházíme-li ze skutečnosti, že se lhůty v právu uplatňují zcela běžně, takže by měly vykazovat stejné vlastnosti a plnit stejné funkce napříč celým právním řádem. Cílem pojednání o jednotlivých lhůtách, které se při správě daní uplatňují, pak nebude pouhé opakování

toho, co je o nich již známo. Autor především hodlá jednotlivé traktované lhůty prozkoumat prizmatem obecných závěrů, které formuloval v obecné části práce, a dále zjistit, nakolik jejich dosavadní pojetí vůči těmto závěrům obstojí. Předpokládá také, že se při tom pravděpodobně dostane do rozporu s některými publikovanými názory, takže bude muset vyslovit názor vlastní a ten pak i odůvodnit. Vlastní názor pak bude pochopitelně muset formulovat i tam, kde zatím vůbec formulován nebyl.

Autor tedy tuto práci rozdělí do dvou částí. První část věnuje obecným otázkám ohledně lhůt. Nejprve však bude muset ve stručnosti a obecnosti vymezit pojem správy daní, neboť v následujících kapitolách a zejména pak v části zvláštní na něj bude tak či onak poukazovat. Teprve další kapitola bude jakýmsi úvodem do problematiky lhůt. Pojedná totiž o času a jeho roli v právu. Jsou-li lhůty časovými úseky, pak jistě nebude na škodu zjistit, co to čas vlastně je. Třetí kapitola obecné části bude zaměřena na samotný pojem lhůty a jeho vymezení vůči jiným časovým úsekům, zejména dobám. V následující kapitole hodlá autor obrátit svou pozornost na jednotlivé druhy lhůt, jak jsou v recentní doktríně traktovány, a na jejich podrobnější vymezení včetně úvahy o tom, zda je výčet takových druhů úplný a zda jej není vhodné doplnit. Pátá kapitola bude věnována počítání času v právu. Předně se bude jednat o počítání lhůt, kde se autor zaměří mimo jiné na komparaci pravidel počítání lhůt, které jednotlivé právní předpisy zakotvují, a abstrakci principů, ze kterých tato pravidla vycházejí. Samostatnou pozornost si zaslouží pravidla počítání lhůt obsažená v daňovém řádu, neboť již nyní je možné konstatovat, že jejich dikce je atypická. Konečně se autor pokusí o vymezení pravidel pro počítání jiných časových úseků, než jsou lhůty, a o jejich opodstatnění. V závěrečné kapitole obecné části této práce autor prozkoumá běh lhůt podle daňového řádu. Zde bude mít místo nejenom pojednání o počátku, základní délce, zachování a obnovení běhu lhůt, ale i o prodloužení, přerušení a stavení lhůt a o způsobu jejich počítání.

Druhá - zvláštní část této práce bude věnována vybraným lhůtám, které se při správě daní uplatňují. Pozornost autora bude upřena především na právní úpravu obsaženou v daňovém řádu, jakož i ve zvláštních daňových zákonech. Na předchozí

právní úpravu obsaženou v zákonu o správě daní a poplatků² bude poukazováno jen parciálně a tam, kde to bude vhodné resp. nezbytné.

V první kapitole zvláštní části práce bude pojednáno o lhůtách pro podání daňových tvrzení, neboť tato představují nejvýznamnější podání daňového subjektu v rámci nalézací roviny správy daní. Následovat bude výklad o lhůtách splatnosti, které jsou naopak zcela zásadní pro rovinu platební. Pozornost zde bude věnována i lhůtě pro vrácení vratitelného přeplatku, a to z důvodu její tematické souvislosti. Předmětem třetí kapitoly bude lhůta pro stanovení daně, protože představuje časový rámec celé nalézací roviny správy daní. Pátá kapitola bude zaměřena na lhůtu pro placení daní, jež zakládá časový rámec správy daní v její rovině platební. V této souvislosti pak bude zmíněna i lhůta, ve které zaniká vratitelný přeplatek. Předmětem šesté kapitoly budou lhůty pro uplatnění prostředků ochrany, neboť jimi je z hlediska času vázána možnost nápravy vad, kterých se správce daně při správě daní dopustil. V sedmé kapitole bude obecně pojednáno o lhůtách stanovených správcem daně. V poslední kapitole bude poukázáno na charakter a vlastnosti lhůt interních, tj. těch, kterými správce daně omezil sám sebe skrze interní normativní instrukce.

² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)

I. Část obecná

I. 1. Správa daní

I. 1.1 Obecná charakteristika

De lege lata je pojem správa daní vymezen v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, podle kterého jde o *postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. Uvedená dikce zákona představuje legální definici³, kdy je definovanému pojmu správa daní (definiendum) přiřazeno příslušné vymezení (definiens). Odborná literatura⁴ již upozornila na zajímavý problém, kterým takové vymezení trpí. Definice správy daní totiž vychází z vymezení svého cíle (účelu). Účel však vypovídá pouze o tom, jaký má vymezovaný institut být, nikoli o tom, jaký ve skutečnosti je. Osvětlení pojmu správa daní je pak podle této doktríny možné jen skrze popis jeho vlastností. Autor této práce s touto výtkou souhlasí, neboť hovoří-li definiens rovnou o cíli určitého postupu, pak vlastně samotný postup, kterým má být cíle dosaženo, přeskakuje a vynechává. Je přitom zřejmé, že právě tento postup je těžištěm pojmu správa daní. Dovedeno do důsledků by to pak v souladu s uvedenou doktrínou znamenalo, že zákon vlastně správu daní nedefinuje. Autor této práce má nicméně za to, že zákonné definice k osvětlení pojmu správa daní použít lze. V daném případě je totiž možné z cíle spolehlivě usuzovat na postup, který k jeho dosažení vede. Má-li být cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, pak takového cíle nelze dosáhnout jinak než postupem spočívajícím ve správném zjišťování a stanovování daní a zabezpečování jejich úhrady. A správným tento postup bude jen tehdy, bude-li v souladu se zákonem, který jej upravuje. Nesprávné zjišťování a stanovování daní nebo nezabezpečování jejich úhrady k žádoucímu cíli vést nemůže. Správné zjištění a stanovení daně, jakož i zabezpečení její úhrady by konečně mohly být

³ KNAPP, Viktor; GERLOCH, Aleš. *Logika v právním myšlení*. 3. aktualizované vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2001. ISBN 80-86432-02-5. (str. 174).

⁴ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 3).

i dílem náhody, avšak v takovém případě jistě nelze hovořit o postupu cíleném, protože je možné jej z definice vyloučit.

Na první pohled by se také mohlo zdát, že se zákonodárce při definování pojmu správa daní dopustil nepřipustné tautologie⁵, když jak definiendum, tak i definiens obsahují tentýž prvek – daň. Není tomu tak proto, že pojem daň je daňovým řádem definován zvlášť (viz § 2). Obě definice jsou proto neoddělitelně spjaty. K pojmu daň srov. část této práce věnované předmětu správy daní.

Správa daní je tedy postupem správného zjišťování a stanovování daně a zabezpečování její úhrady. Je procesem realizace daně. Vztah mezi daní a její správou je vztahem cíle a prostředku. Správou daně se realizuje hmotněprávní daňový vztah, jehož subjekty jsou poplatník nebo plátcе daně na jedné straně a stát resp. jiný subjekt reprezentovaný správcem daně na straně druhé. Předmětem je daň 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 plátcе daně přiznat a zaplatit a právo a současně povinnost správce daně daň stanovit a vybrat. Správa daní je proto institutem procesním⁶, jehož účel není samostatný, nýbrž je odvislý od účelu hlavního (realizace hmotněprávní daňové úpravy). Je naprosto jasné, že pokud by tuzemský právní řád daně neznal, pak by ani nebylo co spravovat.

Správou daně se hmotněprávní daňový vztah realizuje komplexně, neboť má být nejen autoritativně určen, ale jeho obsah má být rovněž konzumován – povinnosti mají být splněny dobrovolně anebo má být jejich splnění vynuceno státní mocí.

Podle názoru autora této práce správa daní představuje také zásadně⁷ výlučný způsob realizace hmotněprávního daňového vztahu. Podle současné právní úpravy

⁵ Tautologie představuje jeden z případů nesprávného definování *ignotum per ignota*, kdy tentýž prvek obsahuje jak v definiendum, tak definiens (k tomu blíže KNAPP, Viktor; GERLOCH, Aleš. *Logika v právním myšlení*. 3. aktualizované vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2001. ISBN 80-86432-02-5. (str. 176)).

⁶ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 128).

⁷ Platí to především o daních *stricto sensu*. Výjimkou ale bude například případ místních poplatků, kde je stávající koncepce taková, že se tyto primárně platí bez ingerence veřejné moci (správce poplatku). Teprve nebudou-li zaplacený včas, vydá správce poplatku platební výměr (viz. § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“)).

daňového řádu totiž teprve autoritativní stanovení konstituuje v konkrétním případě daň a bez takového stanovení nelze ani daň účinně zaplatit (taková platba by byla pouhým přeplatkem). Bez ingerence správce daně se proto hmotněprávní daňový vztah neobejde. Snad by pak bylo možné dokonce tvrdit, že účel hmotněprávních daňových norem ani nepřipouští svou realizaci toliko skrze jejich prosté dodržování⁸. Jiná situace patrně nastává v případě tzv. samovyměření⁹. Samovyměření spočívá totiž v tom, že deklarovaná daň se stává daní stanovenou ex lege, tj. aniž by zde bylo třeba ingerence veřejné moci.

Správa daní je postupem zvláštního správního orgánu – správce daně. Správcem daně je podle obecného ustanovení § 10 odst. 1 daňového řádu správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Rozhoduje tak zvláštní právní úprava, která má v případě každého jednotlivého druhu daně určit, kdo bude jejím správcem. Taková zvláštní úprava je vymezením kompetence¹⁰, tj. úkolů, jež jsou takovému správnímu orgánu svěřeny k plnění. Samotný institut správy daní pak ve vztahu k určenému orgánu představuje jeho pravomoc¹¹ – soubor nástrojů, kterými je ze účelem efektivního plnění svěřeného úkolu vybaven.

Správce daně při správě daní postupuje vůči daňovým subjektům, což jsou nositelé hmotněprávní daňové povinnosti a současně i procesní subjekty správy daní¹². Vedle daňových subjektů však může správa daní pojmut i jiné subjekty, jejichž vlastní

⁸ Prosté plnění právních povinností je nejčastějším způsobem realizace práva (GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 153). Pro ilustraci lze uvést příklad trestního práva. Platí sice zásada nullum crimen sine processus criminalis, pročež represivní moc státu lze uplatnit jen prostřednictvím trestního řízení, avšak hlavním účelem hmotněprávních trestních norem je zakázat společensky nežádoucí chování. Trestní právo hmotné se pak realizuje již tím, že trestné činy nejsou páčány. Státní moc pak má místo jen tam, kde došlo k naplnění skutkové podstaty trestného činu.

⁹ De lege lata se samovyměření uplatňuje jen při správě pojistného na důchodové spoření. Viz § 22 zákona č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření (dále jen „zákon o pojistném na důchodovém spoření“).

¹⁰ K tomu blíže HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo*. 7. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN: 978-80-7400-049-2. (str. 118-120).

¹¹ Tamtéž

¹² Správa daní přímo předpokládá, aby byl určitý subjekt stranou jak hmotněprávního daňového vztahu, tak i souvisejícího vztahu procesního. Jinak totiž bude hmotná povinnost určena tomu, kdo jí ve skutečnosti nemá, anebo bude určena bez jeho účasti, přičemž v obou případech jde o podstatnou vadu správy daní.

daňové povinnosti sice nejsou předmětem správy daní, ale jejichž účasti je zde třeba, a které pak zákon nazývá třetími osobami (§ 22 daňového řádu).

Správa daní je konečně institutem nepochybně veřejnoprávním. Správu daní totiž vykonává správce daně tak, že v rámci své kompetence využívá svěřené pravomoci k autoritativnímu rozhodování o hmotných právech a povinnostech daňových subjektů. Správa daní je uplatňováním veřejné moci. Takový závěr má naprosto zásadní význam, protože především implikuje ústavní princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí¹³. Tento princip, který je imanentní součástí postulátu právního státu, velí vykonávat správu daní výlučně *secundum et intra legem*. Z toho pak vyplývá například to, že postup správce daně *praeter legem* bude nutně postupem *contra legem*, nebo že argumentu *e silentio legis* či analogie nelze použít v neprospěch daňového subjektu.

I. 1.2 Systém správy daní

Jak již bylo uvedeno výše, správa daní je komplexním způsobem realizace hmotněprávního daňového vztahu. Správou daní má být daň nejen určena, ale má být dosaženo i její úhrady. Důvodová zpráva¹⁴ k návrhu daňového řádu v této souvislosti hovoří o tzv. nalézací a platební rovině správy daní. Zatímco v rámci nalézací roviny správy daní má být hmotněprávní daňový vztah zjištěn a závazně určen, v rámci platební roviny má být realizována platební povinnost z něj vyplývající. Obě roviny správy daní spolu souvisí tak, že nalézací rovina podmiňuje rovinu platební. Absence stanovené daně brání tomu, aby taková daň byla zaplacená. Vadné stanovení daně pak může¹⁵ zpochybnit i její zaplacení. Z hlediska času však nalézací rovina správy daní probíhá zásadně paralelně s rovinou platební. To je způsobeno obecnou koncepcí, podle

¹³ Čl. 2 odst. 3 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava České republiky“) a čl. 2 odst. 2 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Listina základních práv a svobod“).

¹⁴ 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> (str. 17).

¹⁵ Rozdíl bude v povaze vady, kterou stanovení daně trpí. Postihne-li vada přímo hmotněprávní stránku věci, nutně ovlivní i výši zaplacené daně. Bude-li naopak vada toliko procesní a odstranitelná, výše stanovené a zaplacené daně tím nemusí být dotčena.

kteře je tvrzená daň splatná ve lhůtě pro její tvrzení¹⁶. Platební rovina může dokonce té nalézací předcházet, pokud dojde zejména k zajištění daně před jejím stanovením. To je podstatný rozdíl, který odlišuje správu daní od jiných procesních úprav našeho právního řádu, kdy svou povahou je tu neblíží řízení správní. Jak na to již poukázala odborná literatura¹⁷, klíčovým momentem správního řízení je vydání rozhodnutí, podle kterého je třeba se následně chovat, kdežto v daňovém řízení je jím přímo sama povinnost daň platit. V rámci správy daní se tedy zásadně plní povinnost, kterou povinný subjekt správci daně teprve deklaruje, a autoritativně určena bude až následně, přičemž toto určení je zároveň podmínkou sine qua non toho, aby šlo o skutečnou daňovou platbu a tedy o splnění hmotné daňové povinnosti.

Správa daní je tím nejširším pojmem, který daňový řád zná. Ostatně, vymezuje-li daňový řád svůj předmět úpravy jako *postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní* (§ 1 odst. 1), nic jiného než právě správu daní by ani upravovat neměl. Obsah správy daní sestává z řady procesních nástrojů různé povahy, účelu a vzájemného vztahu. Tyto procesní nástroje lze pak klasifikovat například podle toho, jak se jejich vlastní účel blíží účelu správy daní. Správa daní a pak i její účel celé toto instrumentarium samozřejmě spojuje, ale přeci jen lze určit některé nástroje, které k němu mají blíže než jiné. Tu si lze pomoci představou pyramidy. Na jejím vrcholu bude daňové řízení, jehož účel, jak bude osvětleno dále, směřuje k naplnění účelu správy daní bezprostředně a jehož právní úpravě je také věnována většina daňového řádu. Nižší úroveň této pyramidy pak tvoří postupy při správě daní a řízení, která nejsou součástí řízení daňového. Účelem těchto postupů a řízení je tak či onak „podepřít“ či doplnit daňové řízení, pročez je jejich účel vůči účelu správy daní jen zprostředkovaný. Základnu pyramidy nakonec představují všechny ostatní procesní instrumenty, které správa daní zahrnuje. Je pro ně typické, že zásadně ani vlastní účel nemají, ale své uplatnění nacházejí až v souvislosti s daňovým řízením, postupy při správě daní nebo jinými řízeními. Podobné nástroje jsou ostatně známé i jiným procesním úpravám. Příkladem tu budiž institut předvolání, kterého lze použít pouze v řízení, je-li účasti předvolaného v tomto řízení třeba. Bez takové souvislosti by bylo předvolání nejen nezákonné, ale ani by nemohlo pomoci dosažení

¹⁶ Viz § 135 odst. 3, § 141 odst. 8, § 137 a § 142 odst. 2 daňového řádu

¹⁷ BÁRTA, Jan. *Systém procesních úprav v platném správním právu*. Právník č. 3/1995. (str. 193).

cíle správy daní. Patří sem i faktická (či neformální) činnost správce daně, kdy nedochází k uplatnění jeho pravomoci, jako je třeba výměna informací mezi správci daně nebo vedení různých evidencí.

I. 1.2.1 Daňové řízení

Páteří správy daní je tedy daňové řízení¹⁸. Účelem daňového řízení je ve smyslu ustanovení § 134 odst. 1 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Předmětem daňového řízení je daň určená svým druhem a zdaňovacím obdobím resp. jednotlivou daňovou povinností zakládající skutečností¹⁹ (viz § 134 odst. 2 daňového řádu), tj. daň konkrétní. Nelze přehlédnout podobnost mezi vymezením daňového řízení a definicí správy daní, když oběma má být na první pohled dosaženo téhož účelu (cíle). Rozdíl spočívá v tom, že zatímco předmětem daňového řízení může být jen daň konkrétní, předmětem správy daní jsou daně obecně. Správa daní totiž zahrnuje i takové postupy, které se nemusí týkat pouze jediné konkrétní daně (k tomu viz dále) a mohou také probíhat v době, kdy se daňové řízení nevede. Správa daní je vlastně všestrannou starostí o veškeré daně, kdežto v daňovém řízení se rozhoduje o dani jediné. Daňové řízení má ale k účelu správy daní nejbližší, protože k němu směřuje bezprostředně a správa daní se bez něj vůbec neobejde.

Daňové řízení se má podle okolností skládat z dílčích řízení, která zákon taxativně vypočítává (§ 134 odst. 3). Na prvním místě zákon uvádí řízení, která souhrnně označuje za nalézací. Patří sem řízení vyměřovací, jehož účelem je vydání rozhodnutí o prvním stanovení daně, a řízení doměřovací, jenž směřuje k vydání rozhodnutí, kterým se naposledy stanovená daň mění. Nakonec jde o řízení o opravných prostředcích proti rozhodnutím, která vzešla z řízení vyměřovacího nebo doměřovacího. Zákon dále zavádí skupinu dílčích řízení, která označuje za řízení při placení daní. Jedná se o řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,

¹⁸ Pojmu daňové řízení a jeho místu v rámci správy daní se autor této práce blíže věnuje v článku ALEXA, Karel. Pojem daňového řízení v novém daňovém řádu. *Daně a finance* 6/2012. (str. 8). Na tomto místě pouze stručně konstatuje některé své závěry.

¹⁹ To se týká daní, jejichž konstrukce nezná zdaňovací období. Příkladem tu může být třeba daň z převodu nemovitostí.

řízení o zajištění daně, exekuční řízení a řízení o opravných prostředcích proti rozhodnutím z těchto řízení vzešlých. Posledním dílčím řízením jsou pak řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti rozhodnutím vydaným v jiných dílčích řízeních.

Rámcem daňového řízení tak kopíruje koncepci dvou rovin správy daní – nalézací a platební. Jednotlivá dílčí řízení pak směřují k té či oné rovině, což také jednotlivá dílčí řízení odlišuje. Jak zákon výslovně předpokládá, bude záležet na okolnostech konkrétního případu, jakých dílčích řízení bude třeba. Vyměřovací řízení však musí proběhnout vždy, neboť bez něj (resp. mimo něj) nelze dosáhnout prvního stanovení daně. Ostatní dílčí řízení jsou naproti tomu fakultativní. Ideálním případem je, pokud dojde k bezvadnému stanovení daně hned napoprvé ve vyměřovacím řízení a stanovená daň je bezezbytku zaplacená. Tu pak není důvod stanovenou daň zpochybňovat opravnými nebo dozorčími prostředky, měnit ji v rámci doměřovacího řízení, ani ingerovat do splnění platební povinnosti (ulehčovat ji posečkáním nebo rozložením na splátky či ji vynucovat daňovou exekucí).

Jednotlivá dílčí řízení představují řízení v klasickém smyslu slova. Jde o postupy orgánu veřejné moci (zde správce daně) vůči podřízenému subjektu (zde daňovému subjektu), jehož účelem je vydání rozhodnutí, kterým se právo či povinnost založí, změní či zruší, anebo kterým se takové právo či povinnost autoritativně určí (meritorní rozhodnutí). Řízení je zahájeno buď k návrhu podřízeného subjektu anebo ex officio orgánem veřejné moci. Zahájené řízení musí vždy skončit rozhodnutím, a to zásadně meritorním. Není-li možné vydat rozhodnutí meritorní, řízení se zastaví (rozhodnutím tzv. procesním). Tomuto vymezení se vymyká pouze řízení exekuční, jehož účelem není vydání rozhodnutí, ale přímé vynucení splnění již existující povinnosti veřejnou mocí, což je ovšem v právu typické pro nucený výkon rozhodnutí obecně.

Daňový řád rozlišuje mezi daňovým řízením a jednotlivými řízeními dílčími, ze kterých se má skládat. Daňové řízení má tedy představovat jakýsi komplex řízení dílčích, která spojuje právě jejich předmět (konkrétní daň) a účel (správné zjištění a stanovení této daně a zabezpečení její úhrady). Taková koncepce daňového řízení však vyvolává teoretické problémy. Daňové řízení totiž není jen prostým součtem dílčích

řízení, která v jeho rámci proběhla. Je tomu tak proto, že daňové řízení končí²⁰ ex lege splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která je jeho předmětem (§ 134 odst. 1 in fine). Jinak řečeno, konec daňového řízení není dán koncem posledního řízení dílčího, které v jeho rámci proběhlo, a žádné rozhodnutí se o tom nevydává. O počátku tohoto řízení pak zákon mlčí, takže jej lze jen dovozovat²¹. Daňové řízení každopádně musí probíhat v době mezi svým počátkem a koncem. Daňové řízení dokonce předpokládá, že v jeho průběhu dojde k jakýmsi obdobím procesní pasivity²², kdy daňový subjekt ani správce daně nečiní žádné úkony a ani je neočekávají, ačkoli daňové řízení probíhá. Jde o časové mezery mezi jednotlivými řízeními dílčími anebo mezi posledním dílčím řízením a koncem daňového řízení. Pokud například byla daň ve vyměřovacím řízení stanovena a stanovená daň byla zaplácena, je potud věc vyřízena. Pokud si ale daňový subjekt třeba po roce uvědomí, že doposud stanovená daň nebyla stanovena správně, podá dodatečné daňové tvrzení, kterým zahájí doměřovací řízení. Onen rok pak představuje zmíněné období procesní pasivity, kdy se daňové řízení fakticky nevede a kdy nemusí probíhat ani jiná správa daně, ačkoli daňové řízení de jure běží.

Právě absence formálních hranic daňového řízení a předpokládaná období procesní pasivity vedou autora této práce k závěru, že daňové řízení vlastně řízením není (alespoň ne řízením v klasickém smyslu slova). Podstatnějším však je, že daňový řád s daňovým řízením nespojuje žádná práva ani povinnosti, nýbrž tyto upravuje jen v souvislosti s řízeními dílčími. Podle názoru autora této práce ovšem taková koncepce

²⁰ Už samotné vymezení konce daňového řízení činí potíže. Aby byla daňová povinnost splněna, musí být daň řádně zaplácena. Předpokladem ovšem je, že daň byla stanovena správně. Doposud stanovenou daň ale lze velice snadno zpochybnit podáním dodatečného daňového tvrzení, a to i opakovaně, neboť tu neplatí překážka rei iudicatae (§ 143 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Dokud lze stanovenou daň měnit, není postaveno na jisto, že doposud stanovená daň byla stanovena správně (tj. ve správné výši). Na jisto je daň postavena až tehdy, kdy jí již nelze změnit, což nastane uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu), kdy je navíc již z praktických důvodů lhostejno, jaká daň byla vlastně správná. Autorovi této práce se proto jeví, že konec daňového řízení nastane zásadně až tehdy, když uplyne lhůta pro stanovení daně a kdy je doposud stanovená daň zaplácena, anebo není-li zaplácena, pak až uplynutím lhůty pro placení daně (§ 160 daňového řádu). Nepodařilo-li se daň stanovit vůbec, daňové řízení skončí prostým uplynutím lhůty pro její stanovení.

²¹ V úvahu připadají dvě možnosti. Buď je dán okamžikem, kdy je zahájeno první dílčí řízení (protože před tím bylo daňové řízení bezobsažné), anebo je dán již vznikem daňové povinnosti, což je jakýsi přirozený protějšek konce daňového řízení – zániku daňové povinnosti.

²² Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu hovoří o latentní podobě daňového řízení - 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> (str. 90).

daňového řízení z praktického hlediska ničemu nevadí, ale ani neprospívá. Zákonost postupu správce daně bude stejně poměřována ustanoveními zákona, která upravují jednotlivé procesní nástroje, kterých bylo v konkrétním případě použito. Daňové řízení pak ani nezakládá lepší pozici správce daně nebo daňového subjektu, protože jim může být vlastně lhostejno, že jednotlivá dílčí řízení probíhají v rámci daňového řízení.

I. 1.2.2 Jiná řízení a postupy při správě daní

Vedle daňového řízení, resp. jeho dílčích řízení, zná daňový řád i řízení jiná. Jde o řízení v klasickém smyslu slova, která nejsou zahrnuta do daňového řízení, takže stojí mimo něj, avšak stále v rámci správy daní. Jedná se třeba o řízení registrační (§ 125 – 131 daňového řádu), jehož účelem je registrovat daňový subjekt pro určitý druh daně, nebo řízení o závazném posouzení (§ 132 a 133 daňového řádu), ve kterém správce daně závazně deklaruje, že určité skutečnosti budou mít pro daňový subjekt deklarované právní následky. Výsledky obou řízení směřují pro futuro a neomezují se jen na konkrétní daň, nýbrž na určitý druh daně. Lze sem zařadit i všechna řízení o opravných a dozorčích prostředcích, jejichž předmětem je rozhodnutí, které nebylo vydáno v některém z dílčích řízení daňového řízení. Příkladem budiž odvolací řízení proti rozhodnutí správce daně, kterým zamítl žádost daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 2 a 4 daňového řádu).

Výsledky těchto řízení přímo nenaplnují účel správy daní, ale podstatně jeho naplnění napomáhají nebo jej podmiňují. Tak je například správce daně ve vyměřovacím řízení vázán svým vlastním rozhodnutím o závazném posouzení.

Daňový řád konečně upravuje zvláštní skupinu procesních nástrojů, které souhrnně nazývá postupy při správě daní. Tyto postupy lze charakterizovat jako zákonem upravenou cílenou činnost správce daně, jejímž účelem je především zjištění skutkového stavu a která sama o sobě nesměřuje k vydání žádného rozhodnutí. Jde o vyhledávací činnost, daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností.

Vyhledávací činnost (§ 78 daňového řádu) spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů a zjišťování, zda tyto plní své povinnosti. Vyhledávací

činnost správce daně zahrnuje zejména shromažďování potřebných informací, vyžadování vysvětlení a provádění místního šetření²³. Vyhledávací činnost není důkazním řízením, protože zde zásadně²⁴ nedochází k provedení důkazu a nikdy tu nemůže dojít k jeho hodnocení. Výsledky vyhledávací činnosti se proto musí promítnout do řízení, daňové kontroly nebo postupu při odstraňování pochybností, kde je teprve pro provádění důkazů a jejich hodnocení prostor. Proto je možné vyhledávací činnost realizovat jak v řízení, tak i mimo něj, jakož i bez součinnosti daňového subjektu, což ostatně daňový řád uvádí výslovně (§ 78 odst. 1 a 2). Vyhledávací činnost se může týkat jak nalézací, tak i platební roviny správy daní (správce daně může například doslova vyhledávat majetek daňového dlužníka, který by mohl být postižen daňovou exekucí).

Daňová kontrola (§ 85 až 88 daňového řádu) je postupem správce daně, při kterém zjišťuje nebo prověřuje skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je procesním rámcem, ve kterém má dojít k úplnému procesnímu dokazování (od určení důkazních prostředků, přes jejich provedení až po hodnocení), jakož i k právní kvalifikaci zjištěného skutkového stavu; to vše při důsledném zachování principu kontradiktornosti. Daňová kontrola je těžištěm dokazování celého daňového řízení, neboť ke stanovení daně dochází v naprosté většině případů tzv. konkludentně²⁵, a i pokud se správce daně rozhodne daň ať už teprve tvrzenou nebo již dříve stanovenou komplexně prověřit, má se tak stát právě daňovou kontrolou. Předmětem daňové kontroly je konkrétní daň. Právní úprava daňové kontroly, bude-li důsledně dodržena, zajistí naplnění principu kontradiktornosti (tj, že daňový subjekt získá možnost vyjádřit se ke zjištění správce daně a jeho právní kvalifikaci ještě před

²³ Při místním šetření správce daně vyhledává (nebo si přímo opatřuje) důkazní prostředky nebo provádí ohledání (viz. § 80 odst. 1 daňového řádu). Doktrína správně zdůraznila, že místní šetření spadá výlučně do rámce vyhledávací činnosti (BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 422). Na tom pak nic nemění ani fakt, že místní šetření může správce daně provést i v průběhu daňové kontroly (to daňový řád předpokládá výslovně v ustanovení § 86 odst. 4), neboť povaha místního šetření zůstane zachována.

²⁴ Výjimkou je ohledání při místním šetření, které je samo o sobě provedením důkazu. Nicméně ještě nedochází k jeho hodnocení.

²⁵ Byť je termín „konkludentní stanovení či vyměření daně“ poněkud zavádějící, je již od doby účinnosti předchozí právní úpravy zcela běžně v praxi užíván. Tento termín vyjadřuje, že správce daně stanoví daň tak, jak byla daňovým subjektem deklarována v podaném daňovém tvrzení, aniž by požadoval jakékoli prokázání tvrzených údajů. To je pochopitelně při správě daní naprostou nezbytností, protože prověřování každého tvrzeného údaje je mimo možnosti správce daně, uvážíme-li jen, kolik daňových tvrzení jeden daňový subjekt musí za rok podat.

tím, než správce daně tento postup uzavře). To pak dovoluje použít výsledku daňové kontroly jako jediného podkladu pro rozhodnutí o stanovení daně²⁶, takže se v nalézacím řízení další dokazování nebo projednání jeho výsledků provádět nemusí. Daňová kontrola má místo pouze v řízení nalézacím, přičemž může proběhnout jak před vydáním rozhodnutí o stanovení daně, tak i následně.

Posledním zástupcem traktovaných postupů je postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu). Tento postup slouží k tomu, aby daňový subjekt odstranil pochybnosti, které správci daně vzniknou ohledně správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti údajů, které daňový subjekt správci daně tvrdí²⁷. Má jít o jednoduchý a zejména rychlý proces, jehož základní podmínkou je, že správci daně takové pochybnosti vzniknou, a že je daňovému subjektu sdělí. Na rozdíl od daňové kontroly se má postup k odstranění pochybností omezit na poměrně úzký rámec dokazovaných skutečností, tedy jen těch, o kterých správce daně pochybuje a které daňovému subjektu sdělil. Podobně jako v případě daňové kontroly i zde se výsledky postupu k odstranění pochybností promítají přímo do rozhodnutí o stanovení daně. Tento postup lze použít jen v době mezi podáním příslušného tvrzení a vydáním rozhodnutí o stanovení daně, tj. v rámci vyměřovacího nebo doměřovacího řízení. Je to naprosto logické, protože dříve než je tvrzení podáno, tu pojmově nelze uvažovat o pochybnostech, které by mohlo vyvolat, a jakmile správce daně daně stanoví, zcela jistě tím dává jasně najevo, že žádné pochybnosti nemá²⁸.

Soubor procesních nástrojů správy daní, jak byl ve stručnosti popsán výše, je tak vnitřně propojen a jednotlivé jeho prvky se navzájem podmiňují nebo doplňují. Správu daní si je možné rovněž představit jako množinu, jejímiž prvky jsou jednotlivé procesní nástroje. Vztah mezi množinou a jejími prvky je vztahem inkluze, ze kterého plyne, že co platí pro množinu, platí i pro její prvky, ovšem naopak to platit nemusí. V praxi to potom především znamená, že zásady správy daní, jak jsou zakotveny v § 5 až 9

²⁶ Je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly, slouží zpráva o daňové kontrole jako odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně (viz § 147 odst. 4 daňového řádu).

²⁷ Téměř (možná i zcela) výlučně jde o údaje obsažené v podaném řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení, byť zákon předvídá, že může jít o jiné písemnosti (§ 89 odst. 1).

²⁸ V žádném řízení totiž nelze rozhodnout, pokud si ten, kdo má rozhodnutí učinit, není jistý skutkovými okolnostmi případu. Situace, kdy se ani přes veškerou snahu nepodaří skutkový stav zjistit, je obecně řešena vydáním negativního rozhodnutí – tj. takového, kterým se do práv a povinností nezasáhne (příkladem budiž jednoduchý příklad z oblasti civilního procesu, kdy soud, nebude-li mít tvrzení žalobce za prokázané, musí žalobu zamítnout).

daňového řádu, jakož i jiná obecná úprava správy daní, naleznou všeobecné uplatnění vždy, ledaže jsou v případě konkrétního procesního nástroje vyloučeny.

I. 1.3 Předmět správy daní

Předmětem správy daní jsou daně. Nejde ovšem jen o daně v onom úzkém, klasickém smyslu slova, nýbrž jde o širší skupinu platebních povinností, kterou daňový řád pro své účely (tj. určení předmětu správy daní) vymezuje²⁹. Musí jít o platební povinnost podřaditelnou pod některou z kategorií uvedených v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, která je současně navázána na některý z veřejných rozpočtů předvídaných ustanovením § 2 odst. 2 téhož zákona. Takové vymezení je ovšem jen rámcem, pod který je třeba tu či onu platební povinnost podřadit. Vlastní charakteristika takové platební povinnosti je pak dána jinou, hmotněprávní úpravou, pročež na ní bude záležet, zda půjde o daň ve smyslu daňového řádu či nikoli.

Samotné určení toho, které všechny platební povinnosti vlastně podléhají správě daní podle daňového řádu, by ale vydalo na samostatnou práci, pročež se autor této práce omezí jen na jejich základní charakteristiku a v zásadě příkladný výčet některých z nich.

První kategorií platebních povinností, které jsou předmětem správy daní, jsou daně v úzkém smyslu slova – peněžitá plnění, která zvláštní zákon explicitně za daň označuje (§ 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu). Jedná se o daně z příjmů³⁰, daň z nemovitostí³¹, daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí³², daň silniční³³, daň z přidané hodnoty³⁴, spotřební daně³⁵ a tzv. ekologické či energetické daně³⁶.

²⁹ Tu je třeba upozornit, že právní úprava § 2 daňového řádu skutečně představuje legální vymezení pojmu daň pro účely tohoto zákona, nikoli zvedení legislativní zkratky „daň“. K tomu: BOHÁČ, Radim. *Pojem daň v daňových zákonech*. In sborník z konference Dny práva 2011 – Days of law 2011, Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování) [online]. 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5912-2. (str. 11). Dostupný na WWW: <http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/index.html>

³⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)

³¹ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“)

³² Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“)

Veškeré tyto daně spadají do rámce daní ve smyslu daňového řádu, protože jsou jednotlivými zákony výslovně za daň označeny a jejich výnos plyne do některého z veřejných rozpočtů. Jde zpravidla o daně sdílené, neboť jejich výnos není určen výlučně do jediného veřejného rozpočtu³⁷. Správu těchto daní vykonávají zásadně orgány Finanční správy, ovšem spotřební daně, ekologické daně a daň z přidané hodnoty při dovozu a vývozu zboží spravuje Celní správa³⁸.

Předmětem správy daní je dále clo³⁹ (§ 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu), byť těžišťe nalézací roviny správy cla nespočívá na daňovém řádu, takže se ho používá především subsidiárně⁴⁰. Širšího uplatnění se mu dostává až v rovině platební. Výnos cla je z valné většiny příjmem rozpočtu Evropské unie a zbytek jako náhrada za jeho výběr členskými státy pak plyne do státního rozpočtu⁴¹. Správu cla vykonává Celní správa⁴².

³³ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“)

³⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“)

³⁵ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“)

³⁶ Část čtyřicátá pátá, čtyřicátá šestá a čtyřicátá sedmá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“)

³⁷ Výnosy daní jsou příjmem státního rozpočtu, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak (viz § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“)). Oním zvláštním zákonem je pak zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů. Z těchto norem vyplývá, že se výnosy daně z příjmů a daně z přidané hodnoty dělí mezi státní rozpočet, rozpočty krajů a rozpočty obcí. Výlučně do státního rozpočtu je určen výnos tzv. trojdaní a ekologických daní. Výnos daně z nemovitostí je určen pouze do rozpočtů obcí. Výnos daně silniční směřuje toliko do rozpočtu Státního fondu dopravní infrastruktury. Výnosy spotřebních daní jsou příjmem státního rozpočtu s výjimkou části výnosu daně z minerálních olejů, o který se dělí se Státním fondem dopravní infrastruktury.

³⁸ Ve smyslu § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“), je správa daní obecně svěřena těmto orgánům. Zvláštní zákon pak může z tohoto pravidla učinit výjimku, což se také v uvedených případech stalo (viz § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních, § 1 odst. 2 části čtyřicáté páté, § 1 odst. 2 části čtyřicáté šesté a § 1 odst. 2 části čtyřicáté sedmé zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a § 4 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty).

³⁹ Zejména 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“) a zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“).

⁴⁰ Viz § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona.

⁴¹ Viz čl. 2 odst. 1 písm. b) a čl. 2 odst. 3 rozhodnutí Rady 2007/436/ES, Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství, a § 6 odst. 1 písm. c) rozpočtových pravidel.

⁴² Viz § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Poslední kategorií předvídanou v ustanovení § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu jsou poplatky. Předmětem správy daní jsou bezezbytku poplatky místní⁴³, správní⁴⁴ a soudní⁴⁵. Výnos místních poplatků plyne do rozpočtu obce, která je zavedla⁴⁶. Výnosy správních poplatků jsou příjmem buď státního rozpočtu, rozpočtu obce anebo rozpočtu kraje, a to podle toho, zda souvisí se správní činností státní správy anebo příslušného územního samosprávného celku⁴⁷. Výnos ze soudních poplatků je pak vždy příjmem státního rozpočtu⁴⁸. Místní poplatky spravuje (v přenesené působnosti) obecní úřad obce, která místní poplatky zavedla⁴⁹. Správní poplatky spravuje zásadně ten správní orgán, v souvislosti s jehož činností vznikla poplatková povinnost, a soudní poplatky pak příslušný orgán moci soudní⁵⁰.

Vedle těchto poplatků však tuzemský právní řád zná mnoho dalších platebních povinností nazývaných poplatky, jejichž výnos je určen do některého z veřejných rozpočtů. Jde především o poplatky spojené s ochranou životního prostředí⁵¹. Dále lze zmínit např. poplatek za odbornou činnost Státního úřadu pro jadernou bezpečnost⁵², poplatek za činnost Energetického regulačního úřadu⁵³, poplatek za právo využívat rádiové kmitočty a poplatek za právo využívat čísla⁵⁴, poplatky za udržování patentů a dodatkových osvědčení⁵⁵ nebo poplatek za trvání ochranných práv k chráněné odrůdě⁵⁶.

⁴³ zákon o místních poplatcích

⁴⁴ Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích“)

⁴⁵ Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“)

⁴⁶ Viz § 7 odst. 1 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů“)

⁴⁷ Viz § 6 odst. 1 písm. g) rozpočtových pravidel, § 7 odst. 1 písm. d) a § 8 odst. 1 písm. d) zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

⁴⁸ Viz § 6 odst. 1 písm. g) rozpočtových pravidel

⁴⁹ § 14 odst. 3 a § 15 zákona o místních poplatcích

⁵⁰ Viz § 5 odst. 1 zákona o správních poplatcích a § 3 zákona o soudních poplatcích

⁵¹ K výčtu, charakteristice a právní úpravě těchto poplatků srov. BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

(str. 315 a násl.) a MARKOVÁ, Hana. Platební povinnosti poplatkového charakteru na úseku ochrany životního prostředí. *Daně 10/2004*. (str. 2).

⁵² Viz § 3a a 3g odst. 4 zákona č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření (atomový zákon), ve znění pozdějších předpisů

⁵³ Viz § 17d zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů

⁵⁴ Viz § 24, § 37 a § 133 odst. 2 zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o elektronických komunikacích), ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ Viz § 1 a 12 zákona č. 173/2002 Sb., o poplatcích za udržování patentů a dodatkových ochranných osvědčení pro léčiva a pro přípravky na ochranu rostlin a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o udržovacích poplatcích za patenty a dodatková osvědčení“)

Mají-li být takové platební povinnosti předmětem správy daní, musí být předně zvláštním zákonem za poplatek výslovně označeny. Důvodová zpráva⁵⁷ k návrhu daňového řádu sice hovoří o tom, že má jít o platební povinnosti splňující definici profesora Funka, nicméně zákon takovou podmínku neobsahuje. Podle názoru autora této práce proto nelze uzavřít jinak, že rozhodujícím je právě formální označení platební povinnosti za poplatek. Teprve pokud by určitá platební povinnost sice nebyla zákonem výslovně označena za poplatek, ale jinak by veškeré doktrinní znaky poplatku naplňovala, a současně by zákon neurčil, podle jakého procesního předpisu se má spravovat, bylo by možné uplatnit daňový řád, a to ovšem pouze analogií iuris in favorem adresáta práva (nikoli „důvododárcem“ zamýšlenou aplikací ustanovení § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu). Další podmínkou je, že výnos poplatku musí plynout do některého z rozpočtů, které daňový řád v ustanovení § 2 odst. 2 vypočítává. To pak ze správy daní vylučuje například televizní a rozhlasové poplatky⁵⁸, které jsou příjmem České televize a Českého rozhlasu, jakožto samostatných právnických osob. Poslední podmínkou je, že zvláštní právní úprava takový poplatek ze správy daní nevyloučí a zachová tak aplikovatelnost obecné právní úpravy daňového řádu. Příkladem výslovného vyloučení může být poplatek za povolené vypouštění odpadních vod do vod podzemních, který obec stanoví podle správního řádu⁵⁹.

Ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu jsou předmětem správy daní dále ta peněžítá plnění, o kterých zvláštní zákon stanoví, že se při jejich správě postupuje podle daňového řádu. Jde zjevně o zbytkovou kategorii vymezující předmět správy daní, která zahrnuje takové platební povinnosti, které nelze subsumovat

⁵⁶ Viz § 23a a 23j zákona č. 408/2000 Sb., o ochraně práv k odrůdám rostlin a o změně zákona č. 92/1996 Sb., o odrůdách, osivu a sadbě pěstovaných rostlin, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o ochraně práv k odrůdám), ve znění pozdějších předpisů

⁵⁷ 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> (str. 18).

⁵⁸ Zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁹ Viz § 100 odst. 7 zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů. Taková úprava je poněkud nekonceptní, když ohledně poplatku za vypouštění odpadních vod do vod povrchových podobná výjimka stanovena není.

pod jiná ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu. I zde nepochybně platí, že taková peněžítá plnění mají být napojena na některý z vymezených veřejných rozpočtů⁶⁰.

Sem patří například odvody za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel, které podle výslovné zákonné dikce spravují finanční úřady podle daňového řádu⁶¹. Odvod za porušení rozpočtové kázně směřuje vždy do některého z rozpočtů, které daňový řád označuje za veřejný. Dále sem patří odvod z loterií a jiných podobných her, který spravují opět finanční úřady podle daňového řádu⁶². O výnos tohoto odvodu se dělí státní rozpočet a rozpočty obcí⁶³. Nakonec lze zmínit úhradu z dobývacího prostoru a úhradu z vydobytých nerostů, jejichž správu vykonávají obvodní báňské úřady podle daňového řádu a jejichž výnos je rozdělen mezi státní rozpočet a rozpočet příslušné obce⁶⁴.

Předmětem správy daní jsou konečně peněžítá plnění v rámci dělené správy (§ 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu). Dělená správa, jak je zakotvena v § 161 a 162 daňového řádu, představuje správu placení takových platebních povinností, které sice nejsou daněmi ve smyslu daňového řádu, ale protože jsou určeny do některého z veřejných rozpočtů, je jejich placení režimu daňového řádu podrobeno. Taková platební povinnost tedy není daní a neopírá se o daňový zákon a orgán, který jí uložil (určil), při tom nepostupoval jako správce daně podle daňového řádu. Dělená správa spočívá právě a jenom ve správě placení takto uložené platební povinnosti podle daňového řádu, pročež se tu správa daní omezuje toliko na svou platební rovinu. Obecně vzato se dělená správa týká především různých forem peněžitých sankcí nebo nákladů řízení. Vždy ale rozhoduje právní úprava obsažená ve zvláštním (nedaňovém) předpise, zda se dělená správa uplatní a pokud ano, tak v jakém rozsahu.

⁶⁰ Teoreticky lze nicméně uvažovat i o případě takové platební povinnosti, která nesouvisí s veřejným rozpočtem, a přesto má být podle zvláštního zákona spravována podle daňového řádu. Tu by nešlo o podřazení takové platební povinnosti pod daňovým řádem předvídané vymezení daně, ale jednalo by se o speciální úpravu, která by měla před daňovým řádem přednost. Důsledek by tak byl tentýž, ale jeho důvod by se lišil. Autorovi této práce není znám žádný takový případ, ale to neznamená, že o něm nelze uvažovat.

⁶¹ Viz § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel

⁶² Viz § 41h odst. 1 a 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „loterijní zákon“)

⁶³ § 41i loterijního zákona

⁶⁴ Viz § 32a odst. 1,2,4 a 8 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů

Dělená správa má dvě formy, které doktrína⁶⁵ označuje za procesní a kompetenční dělenou správu.

V případě procesní dělené správy jde vlastně jen o rozštěpení procesního režimu, kdy jeden a tentýž orgán veřejné moci ukládá nedaňovou platební povinnost podle nedaňové právní úpravy, kdežto správu placení této povinnosti vykonává podle daňového řádu. Jakmile se takový orgán veřejné moci pustí do správy placení této povinnosti, získává v tomto rozsahu postavení správce daně podle daňového řádu a ten, koho tato platební povinnost tíží, se stává daňovým subjektem. Zejména se jedná o případy nedaňových platebních povinností, které se ukládají podle správního řádu⁶⁶, neboť podle jeho § 106 odst. 3 platí, že se tyto evidují, vybírají a exekvují podle daňového řádu. O dělenou správu procesní může jít i tehdy, pokud nedaňovou platební povinnost ukládá orgán veřejné moci, který již jinak správcem daně je, jako je tomu u pokut ukládaných podle zákona o omezení plateb v hotovosti⁶⁷. Jako další příklad lze zmínit peněžité trest podle trestního zákoníku, jehož placení (včetně případného vymáhání) spravuje soud, který jej uložil, podle daňového řádu⁶⁸. Konečně může být dělená správa omezena jen na vymáhání splnění nedaňové platební povinnosti, kdy příkladem tu je třeba náhrada nákladů civilního soudního řízení, které platil stát⁶⁹.

Naproti tomu v případě kompetenční dělené správy jde o to, že jeden orgán veřejné moci uložil nedaňovou platební povinnost podle nedaňové právní úpravy, kdežto placení této povinnosti vykonává zcela nebo z části jiný orgán veřejné moci – správce daně – podle daňového řádu. Zmínit lze především obecnou úpravu správního řádu, podle které výkon rozhodnutí, kterým bylo uloženo (nedaňové) peněžité plnění, může vykonat buď sám správní orgán, který jej vydal, anebo o to požádat soudního exekutora, soud anebo konečně obecného správce daně⁷⁰. Obecným správcem daně je

⁶⁵ K tomu, jakož i dalším souvislostem srov.: ROZEHNAL, Tomáš. Dělená správa aneb kdo je v České republice správcem daně?. *Daňový expert 1/2013*. (str. 10)

⁶⁶ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“)

⁶⁷ Viz § 6a odst. 6 a 7 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. Ačkoli jsou finanční a celní úřady bez dalšího správci daně, při ukládání pokuty podle tohoto zákona nepostupují podle daňového řádu, nýbrž podle správního řádu (v případě přestupků i podle přestupkového zákona). Daňový řád se uplatní jen ohledně správy placení takové pokuty.

⁶⁸ Viz § 315 odst. 1 a 343 odst. 3 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“)

⁶⁹ Viz § 148 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“)

⁷⁰ Viz § 105 odst. 1 písm. a), odst. 2 a § 106 odst. 1 správního řádu

celní úřad⁷¹. Pokud celní úřad provádí na žádost příslušného správního orgánu exekuci nedaňové platební povinnosti, dochází k dělené správě kompetenční.

Daň, jak je pro účely daňového řádu vymezena, zahrnuje vedle daňového odpočtu, daňové ztráty nebo jiného způsobu zdanění také příslušenství daně (§ 2 odst. 4 daňového řádu). Příslušenstvím daně jsou úroky, penále, pokuty a náklady řízení, avšak jen tehdy, pokud jsou ukládány anebo vznikají podle daňového zákona. Proto nebude příslušenstvím daně pokuta uložená za přestupek porušení povinnosti mlčenlivosti podle § 246 daňového řádu⁷². Naproti tomu pořádková pokuta, jak je upravena v § 247 daňového řádu, již příslušenstvím daně je. Příslušenství daně se tak stává předmětem správy daní, a to jak v její nalézací, tak i platební rovině. Zvláštní režim mají úroky⁷³, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně, neboť sledují osud daně, což znamená, že jejich výše a existence je závislá na výši a existenci (konkrétní) související daně (jistiny). Pro ostatní druhy příslušenství to neplatí, takže například pořádková pokuta není závislá na tom, zda došlo ke stanovení daně či nikoli, což je zcela pochopitelné, protože jejím účelem je pouze zajistit řádný průběh správy daní.

I. 1.4 Právní úprava

Těžištěm právní úpravy správy daní je daňový řád. Tento předpis má podle záměru zákonodárce představovat kodifikaci⁷⁴ daňového procesu, tj. obecnou a v zásadě ucelenou právní úpravu této materie. Daňový řád je tedy *lex generalis* správy daní a má místo všude tam, kde zvláštní (daňový) zákon – *lex specialis* – neupraví pravidla správy daní jinak (viz § 4 daňového řádu). Podstatnou výjimkou je právní úprava daňové exekuce, kde vystupuje daňový řád naopak jako *lex specialis*, kdežto obecnou právní

⁷¹ Viz § 8 odst. 2 písm. a) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

⁷² Taková pokuta se totiž ukládá podle zákona o přestupcích za subsidiárního použití správního řádu. Daňový řád nalezne své uplatnění až v rámci dělené správy, pokud jde o správu placení této pokuty.

⁷³ Jde o úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5), úrok z prodlení (§ 252) a úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu).

⁷⁴ MINISTERSTVO FINANČÍ 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> (str. 1). K názoru, že daňový řád nesplňuje teoretické předpoklady, pro které by mohl být označen za kodex, srov. ŠMEJKAL, Viktor. Ke konceptu daňového procesu jakožto samostatného odvětví práva. *Daně a finance 6/2010*. (str. 23).

úpravou je občanský soudní řád (§ 177 odst. 1 daňového řádu). Právní úprava daňového řádu má být komplexní natolik, že se obejde bez subsidiárního použití obecné právní úpravy postupů orgánů veřejné moci v oblasti veřejné správy, protože je při správě daní vyloučeno použití správního řádu (§ 262 daňového řádu). Přestože má být správa daní předmětem obecné právní úpravy daňového řádu, neznamená to, že by tento předpis stál v jakémisi právním vakuu. Daňový řád, stejně jako jiné právní normy, je součástí systému objektivního práva, takže vedle něj naleznou uplatnění i jiné právní předpisy. Příkladem může být problematika procesní způsobilosti (§ 24 odst. 1 daňového řádu), jež se odvíjí od obecné způsobilosti k právním úkonům, kterou ale upravuje občanský zákoník⁷⁵.

Daňový řád obsahuje především právní úpravu procesní, ale nalézt lze i celou řadu institutů, které jsou povahy hmotněprávní (např. lhůta pro stanovení daně, lhůta pro placení daně, ručení).

Podle názoru autora této práce lze obecně konstatovat, že daňový řád je „šitý na míru“ daním stricto sensu. Ohledně těchto daní totiž zásadně platí, že mají být daňovým subjektem přiznány ve zvláštní formě podání – daňovém tvrzení. Právě daňové tvrzení má být základem nalézací roviny správy daní⁷⁶, protože je na něj navázána řada procesních institutů této části správy daní (kupříkladu stanovení daně podle pomůcek, pravidla změny původního tvrzení, postup k odstranění pochybností).

Z toho pak lze podle názoru autora této práce usuzovat na pravidlo, že čím více se bude předmět správy daní svou konstrukcí odlišovat od konstrukce daní stricto sensu, tím méně bude z obecné právní úpravy daňového řádu použitelné a tím více se bude muset uplatnit zvláštní právní úprava.

Tak například poplatky za udržování patentů a dodatkových osvědčení vyměří správce poplatku (Úřad průmyslového vlastnictví) rovnou, aniž by je musel poplatník nejprve tvrdit⁷⁷. Při správě těchto poplatků je tak pojmově vyloučen např. postup k odstranění pochybností nebo stanovení poplatku podle pomůcek. Zcela zřejmým příkladem je pak dělená správa, jak byla popsána výše, protože tu je právní úprava

⁷⁵ Viz § 8 až 10 a § 19a zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“)

⁷⁶ Viz § 1 odst. 3 daňového řádu

⁷⁷ § 5 odst. 2 zákona o udržovacích poplatcích za patenty a dodatková osvědčení

nalézací roviny správy vyloučena zcela a i platební rovina může být omezena jen na právní úpravu daňové exekuce.

Samotné určení toho, nakolik se má vlastně daňový řád při správě daní uplatnit, může v praxi činit potíže. Nejvyšší správní soud například judikoval⁷⁸, že se ve věci kontroly plnění podmínek, za kterých byla poskytnuta dotace z veřejného rozpočtu, jejichž porušení zakládá porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel, postupuje podle zákona o správě daní a poplatků. Tato judikatura sice dopadá na předchozí právní úpravu správy daní, avšak autor této práce má za to, že stejným směrem se bude soudní a správní praxe ubírat i za účinnosti daňového řádu, neboť samotný princip, na kterém soudní výklad stojí, zůstal nezměněn. Autor této práce však s takovým závěrem nesouhlasí. Podle rozpočtových pravidel se odvody za porušení rozpočtové kázně spravují podle daňového řádu (viz § 44 a odst. 9 věta první). Předmětem správy podle daňového řádu tudíž není samotná rozpočtová kázeň (řádné nakládání s prostředky veřejného rozpočtu), ale právě jen odvod, jehož předpokladem teprve porušení rozpočtové kázně je. Daňový řád se tak může uplatnit až po té, co bylo porušení rozpočtové kázně konstatováno, nikoli dříve. Samotná kontrola rozpočtové kázně má podle názoru autora této práce probíhat podle zákona o finanční kontrole⁷⁹ za subsidiárního použití zákona o státní kontrole⁸⁰. Pokud by měla být kontrola rozpočtové kázně skutečně podrobena daňovému řádu, bude jejím předmětem pouze hypotetický odvod za porušení rozpočtové kázně, protože konstatován ještě nebyl, což ale nápadně připomíná nepřípustnou presumpci viny. Příjemce dotace navíc nemá povinnost tvrdit, že rozpočtovou kázeň neporušil, a s ohledem na princip zákazu sebeobviňování po něm nelze požadovat tvrzení, že se takového porušení dopustil. Právní úprava dokazování, jak jí zakotvuje daňový řád, stojí na tom, že je to kontrolovaný daňový subjekt, kdo má prokázat své tvrzení. Jaké tvrzení ale má prokazovat tento hypotetický porušitel rozpočtové kázně? Daňová kontrola se sem zkrátka příliš nehodí.

⁷⁸ Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 36/2008 – 146 ze dne 6. listopadu 2008, č.j. 2 Aps 6/2008 – 86 ze dne 23. července 2009 nebo č.j. 1 Afs 64/2010 – 90 ze dne 15. září 2010

⁷⁹ Viz § 1 odst. 1, § 2 písm. j) a § 13 odst. 1 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“)

⁸⁰ Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů

I. 2 Čas

I. 2.1 Co je to čas?

Obsah této kapitoly by bylo možné omezit na lakonickou odpověď na otázku položenou v jejím názvu. Ta by zněla, že nikdo přesně neví, co že to čas vlastně je. Nicméně tématem této práce jsou lhůty při správě daní, které jistě s časem souvisí, takže stručná zmínka o tomto fenoménu nebude od věci. Ovšem už tu je třeba předeslat, že čas je jedním z pojmů, o kterých platí, že čím více se o něm hloubá, tím méně je jeho skutečná podstata zřejmá. A přesto jde o cosi, co je každému bytostně známé a s čím běžně „počítá“.

Na konci čtvrtého století to vystihl Svatý Augustin, když napsal: „*Co jest tedy čas? Vím to, když se mne naň nikdo netáže; mám-li to však někomu vysvětlit, nevím.*“. Pak dodává: „*Přece však mohu tvrdit zcela určitě: „Nebyl by minulý čas, kdyby nic nemíjelo, nebyl by budoucí, kdyby nic nepřicházelo, nebyl by přítomný, kdyby nic netrvalo“. Ale jak jsou ony dva časy, minulý a budoucí, když minulý již není a budoucí ještě není? Kdyby však přítomný čas byl stále přítomným a neměnil se v minulý, již by to nebyl čas, nýbrž věčnost. Musí-li se tedy přítomný čas, aby byl časem, proměnit v minulý, jak smíme o něm říci, že jest, když důvod jeho bytí jest v tom, že nebude? Nemůžeme tedy vskutku říci „Čas jest,“ leč když spěje ke svému zániku?“⁸¹.*

Postatou času se v nejucelenější míře zabývá věda nejstarší a nejobecnější – filosofie. Mnoho vynikajících filosofů představilo mnoho způsobů, jakými čas vystihnout, leč žádný z nich neplatí za jediný správný⁸².

Tak například Aristotelés měl za to, že čas je nutně nějakým hlediskem pohybu, přičemž základním druhem pohybu je změna. Čas je pak počtem pohybu vzhledem k tomu, že pohyb má fáze, z nichž některé jsou napřed a jiné potom⁸³. Aristotelés tedy

⁸¹ AURELIUS AUGUSTINUS. *Vyznání*. Původní vyd. Praha : Ladislav Kuncíř, 1926. (str. 391).

⁸² K obsáhlému souhrnu názorů různých filosofů srov. SOKOL, Jan. *Čas a rytmus*. Druhé, rozšířené vydání. Praha : Oikomenh, 2004. ISBN 80-7298-123-4

⁸³ VÍCH, Marek. Čas pohledem (nejen) fenomenologické filosofie. *E-LOGOS – ELECTRONIC JOURNAL FOR PHILOSOPHY*. [online] 2008. [cit. 22.8.2012].

chápal čas ve smyslu změny. To je naprosto přirozené, neboť právě prostřednictvím změn čas běžně vnímáme. Stačí se jen na chvíli podívat na hodiny a sledovat, jak vteřinová ručička obíhá ciferník, tj. pohybuje se (její pozice doznává změny). Anebo si jistě každý, jehož pravidelná cesta do zaměstnání vede podél staveniště, někdy řekne např. „To už mají hotovou střechu?“. Vnímáním toho, jak stavební práce postupně formují stavbu, registrujeme změnu díky které konstatujeme, že stavba probíhá v čase.

S Aristotelovým chápáním času polemizuje Plótinus (nar. kolem r. 205). Tvrdí, že vymezíme-li čas jako míru pohybu, necharakterizujeme tím čas jako takový. A zejména se táže, zda má-li být čas mírou s vlastní velikostí, je potom čas to měřené anebo to měřící? Nakonec dodává, že čas nepotřebuje měření, aby byl plně i dřív, než bude změřen⁸⁴.

Nicméně Aristotelův přístup se zdá velice přesvědčivým. Vždyť bez neustávajících změn by nebylo života (i fyziologické procesy přírody jsou svou povahou změnou). Je ale čas závislý na změně? Či jinak řečeno, mohl by existovat čas, i pokud by k žádným změnám nedocházelo, a pokud ano, byl by to vůbec člověk schopen postřehnout? Americký filosof Sydney Shoemaker (nar. 1931) vymyslel řešení, podle kterého by to teoreticky možné bylo. Jeho teorém ovšem předpokládá existenci tří hypotetických světů, v nichž pravidelně dochází k tomu, že veškeré změny ustanou, a to navíc v každém z těchto světů zvlášť a jednou pak ve všech zároveň⁸⁵. Praktické popření Aristotelovského chápání času to tak asi není, ale filosofie leckdy musí uvažovat i v intencích hypotetického, aby se dobrala správného řešení.

Lze se dokonce setkat s názory, že čas jako takový neexistuje – je nereálný. Jedním z nejznámějších zastánců tohoto názorového proudu je britský filosof John Mc Taggart (nar. 1866). Podle něj v podstatě samotné plynutí času vyvolává takový logický rozpor, či lépe řečeno paradox, pro který samo sebe neguje⁸⁶, takže čas ve skutečnosti

Dostupný z WWW: <<http://e-logos.vse.cz/index.php?article=163>> ISSN 1211-0442

⁸⁴ SOKOL, Jan. *Čas a rytmus*. Druhé, rozšířené vydání. Praha : Oikoymenth, 2004. ISBN 80-7298-123-4 (str. 54).

⁸⁵ *The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Winter 2010 Edition)*. Heslo “Time” – MARKOSIAN, Ned. [online] Edward N. Zalta (ed.), Stanford: The Metaphysics Research Lab, Center for the Study of Language and Information, Stanford University, c2012 [cit. 22.8.2012].

Dostupný z WWW: <<http://plato.stanford.edu/entries/time/>> ISSN 1095-5054

⁸⁶ Mc Taggart zjednodušeně řečeno uvažuje následující časovou řadu atributů: dva dny v budoucnosti – jeden den v budoucnosti – přítomnost – jeden den v minulosti. Dále předpokládá, že myšlený okamžik *t* nemůže být současně v budoucnosti, přítomnosti i minulosti, tj. může mít pouze jeden časový atribut. Každý okamžik *t* ovšem plynutím času získá postupně atribut budoucnosti, přítomnosti i minulosti. Pokud platí, že okamžik *t* musí být v čase jediném a zároveň platí, že stejný okamžik je budoucí, přítomný a

existovat nemůže. Rozporuplnosti plynutí času si ostatně všímá i Svatý Augustin, jak je citován výše.

Času se ale věnují i přírodní vědy, především fyzika. Isaac Newton, jeden z největších vědců historie a průkopník klasické mechaniky, rozlišoval mezi časem absolutním (pravým), který plyne rovnoměrně a nezávisle na čemkoli vnějším, a časem relativním (zdánlivým), který je smyslovou mírou trvání pomocí pohybů, a který vyjadřují hodiny, dny měsíce či roky. Newtonův absolutní čas tedy plynul nezávisle na prostoru⁸⁷. Revoluční převrat v tomto nazírání způsobila speciální teorie relativity, kterou v roce 1905 představil snad ještě slavnější vědec – Albert Einstein. Jeho teorie vychází z předpokladu, který je dnes prokázán a platí za vědecký fakt, že rychlost světla je absolutní (tedy že nic nemůže být rychlejší než světlo). Čas se stává čtvrtým rozměrem (vedle třech rozměrů „prostorových“: šířky, délky a hloubky) a čas a prostor se spojují v prostoročas.

Prostor i čas jsou navzájem závislé a oba jsou relativní. Relativitu prostoru konstatoval mnohem dříve Galileo Galilei, ale teprve Einstein to řekl i o čase. Relativita spočívá v tom, že dva různí pozorovatelé nacházející se ve dvou různých vztažných soustavách mohou jednu a tutéž událost pozorovat jinak. Každý z pozorovatelů tak může naměřit různé hodnoty pozorované události včetně hodnoty času. Zároveň ale nelze dát žádnému z pozorovatelů předost a určit, že právě jeho pozorování je to lepší, protože oba, budou-li jejich měření provedena správně, mají pravdu. Důsledkem je, že čas může plynout pro různé pozorovatele různě rychle – může docházet k tzv. dilataci neboli zakřivení času. Dilataci času může způsobit rychlost nebo gravitační síla (dilatace času působením gravitační síly je důsledkem jiné teorie Alberta Einsteina, kterou formuloval v roce 1916 a jež se nazývá obecnou teorií relativity). Platí, že pro pozorovatele ve vztažné soustavě s vyšší rychlostí nebo silnějším působením gravitace

minulý, popírá sám sebe. K tomu: *The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Winter 2010 Edition)*. Heslo “Time” – MARKOSIAN, Ned. [online] Edward N. Zalta (ed.), Stanford: The Metaphysics Research Lab, Center for the Study of Language and Information, Stanford University, c2012 [cit. 22.8.2012].

Dostupný z WWW: <<http://plato.stanford.edu/entries/time/>> ISSN 1095-5054

⁸⁷ K tomu: VÍCH, Marek. Čas pohledem (nejen) fenomenologické filosofie. *E-LOGOS – ELECTRONIC JOURNAL FOR PHILOSOPHY*. [online] 2008. [cit. 22.8.2012].

plyne čas pomaleji než pro pozorovatele ve vztažné soustavě, která se pohybuje pomaleji nebo na kterou působí slabší gravitační síla. I dilatace času byla dokázána⁸⁸.

Poznatek, že čas může plynout různě rychle, pochopitelně jen podněcuje úvahy o tom, zda je také možné cestovat časem do minulosti nebo do budoucnosti. Cestování časem do budoucnosti teoreticky možné je, a to právě díky dilataci času. Tak uvažuje jeden z neznámějších fyziků současnosti, Stephen Hawking následující příklad⁸⁹. Kosmonaut se vydá raketoplánem letícím rychlostí blízkou rychlosti světla na cestu k černé díře a v cíli se mu podaří obíhat kolem ní tak, aby na sebe nechal působit její ohromnou gravitační sílu. Kosmonaut bude těžit jak z vysoké rychlosti, tak i ze silné gravitace, protože bude jeho čas plynout pomaleji než čas, který plyne pro ty, které zanechal na planetě Zemi. Zemský čas bude rychlejší, takže kosmonaut, vrátí-li se živ a zdrav domů, nalezne Zemi budoucnosti. Jde tak vlastně „jen“ o to, že čas v kosmonautově vztažné soustavě poběží pomaleji než ve vztažné soustavě Země. Nicméně zatím není, a patrně ani nikdy nebude, v lidských možnostech cestovat tak vysokou rychlostí a odolat ohromné gravitační síle černé díry, aby bylo možné do budoucnosti takto efektivně cestovat.

Naproti tomu cestování časem do minulosti Stephen Hawking vylučuje. Cestování časem nazpět by umožnilo narušení kauzality třeba tak, že by se zpětně zabránilo příčině, aby vyvolala následek, což zakládá paradox. Nejznámějším je paradox dědečka⁹⁰. Dobrodruh se vydá na cestu časem do minulosti, kde se setká se svým dědečkem, který je v této době ještě nemluvnětem, a zabije jej. Pokud ale dobrodruh zabil vlastního dědečka, nemohl se narodit dobrodruhův otec a tudíž ani dobrodruh. A nenarodil-li se dobrodruh, pak nemohl cestovat časem, aby zabil člověka,

⁸⁸ Praktickým důkazem je nezbytnost korekce času v systému GPS (Global Positioning System). Tento systém využívá satelitů obíhajících naší planetu. Pro určení přesné polohy na Zemi je mimo jiné třeba znát čas naměřený hodinami umístěnými v satelitu a hodinami, které se nacházejí na zemi. Z porovnání ale vyplývá, že satelitní a zemské hodiny, ačkoli by byly přesně synchronizovány, ukazují rozdílný čas. Hodiny umístěné v satelitu, ať se to zdá jakkoli nemožným, běží pomaleji. Dochází zde totiž k dilataci času, která je způsobena jednak vyšší rychlostí satelitů vůči pomaleji se pohybující Zemi a jinak i tím, že na hodiny umístěné na Zemi působí větší gravitační síla (gravitační síla Země zpomaluje zemské hodiny méně, než jsou satelitní hodiny zpomaleny rychlostí satelitu). Jde tak o důkaz jak speciální teorie relativity, tak i obecné teorie relativity. K tomuto i k jiným důkazům: PAVLÍČEK, Martin. *Teorie relativity, on – line učebnice*. [online] 2007 [cit. 23.8.2012].

Dostupný na WWW: <<http://martin184.webpark.cz/terel.html>>

⁸⁹ Svě úvahy srozumitelně vysvětluje Stephen Hawking v dokumentárním pořadu *Into the Universe with Stephen Hawking*, epizoda *Time travel*, režie Martin Williams a Iain Riddick, produkce Discovery Channel, 2010

⁹⁰ Hawking v tomto pořadu uvádí vlastní paradox šíleného vědce, který sám sebe zavraždí skrze časový portál, ale principiálně jde o totéž.

který mohl být jeho dědečkem. Hawking shledává paradoxy související s cestováním časem do minulosti natolik závažné, že podle něj musí příroda disponovat takovým nástrojem, který tomu prostě zabrání (Hawking to nazývá principem ochrany chronologie).

Cestování časem a s ním spojené riziko narušení kauzality tak lidstvo trápit nemusí. Pro naše účely je tak podstatné, že i přes relativitu času čas plyne nezvratitelně, že příčina musí vždy předcházet následku a že jinak tomu být nemůže. Nadále si tak lze plynutí času zjednodušeně představovat jako šipku, která pevně rozlišuje minulost od budoucnosti. Ostatně s výrazem šipka času pracuje i věda. Existuje například termodynamická šipka času, jejímž směrem (tj. do budoucnosti) roste entropie, což je důsledek druhého termodynamického zákona (v každém uzavřeném systému jeho neuspořádanost s časem roste). Existuje také psychologická šipka času, která ukazuje tu samozřejmou lidskou zkušenost, že si pamatujeme minulost, nikoli však budoucnost⁹¹.

Na závěr je třeba učinit krátkou zmínku o počítání času, resp. o jeho tradičních jednotkách, protože právě jimi dnes čas měříme a vlastně i vnímáme.

Každý ví, že rok čítá 365 dnů (s výjimkou roku přestupného, který má o den více), že rok má 12 měsíců a týden 7 dnů, a že den se skládá z 24 hodin. Tyto jednotky jsou ale výdobytkem lidské civilizace, nikoli přírody samotné, byť více či méně přírodu popisují. Tak den vyjadřuje jedno otočení planety Země kolem své vlastní osy, měsíc připomíná⁹² jednu otáčku Měsíce kolem Země a rok je doba, za kterou Země oběhne Slunce. Nicméně tyto jednotky jsou také výrazem tradice, která jen těžko doznává změny. Tak například u starých Egyptanů a Římanů začínal nový den úsvitem, kdežto Řekům a Židům soumrakem. Současný zvyk, že den začíná půlnocí, vznikl až v pozdně císařském Římě⁹³. Řady změn doznal především kalendář, než se ustálil v ten současný – gregoriánský. Gregoriánský kalendář zavedl roku 1582 papež Řehoř XIII. a dnes platí v naprosté většině států světa. V Českých zemích byla příslušná reforma kalendáře

⁹¹ HAWKING, Stephen. *Stručná historie času : od velkého třesku k černým dírami*. 1. vydání. Praha: Mladá fronta, 1991. ISBN 80-204-0169-5. (str. 141).

⁹² Lunární měsíc, tedy doba oběhu Měsíce kolem planety Země, trvá 29,5 dnů, kdežto kalendářní měsíce čítají 28, 29 (únor v případě přestupného roku), 30 anebo 31 dnů. Stávající kalendář je postaven na solárním principu, který délku roku odvozuje od doby oběhu Země kolem Slunce.

⁹³ SOKOL, Jan. *Čas a rytmus*. Druhé, rozšířené vydání. Praha : Oikoymenth, 2004. ISBN 80-7298-123-4 (str. 82).

provedena již v roce 1584, kdežto třeba v Rusku roku 1918 a v Řecku dokonce až roku 1923⁹⁴.

Základní jednotkou času ve vědě je sekunda. Sekunda je základní jednotkou soustavy SI, kterou zavedl Mezinárodní ústav pro míry a váhy, a je definována jako trvání 9 192 631 770 period záření, které odpovídá přechodu mezi dvěma hladinami velmi jemné struktury základního stavu atomu cesia 133⁹⁵. Minuty, hodiny a dny jsou pak jednotky odvozenými a jsou definovány jako určené násobky sekundy (jedna minuta je 60 sekund, hodina 3600 sekund a den pak 86 400 sekund). V České republice jsou dokonce definice těchto jednotek předmětem právní úpravy⁹⁶. I tu jde ale o úzus, protože den by se klidně mohl beze zbytku dělit i jinak a definicí sekundy si jen pomáháme v tom, aby každá sekunda byla stejně dlouhá.

Člověk je ovšem i tak navyklý jakémusi vnitřnímu vnímání času, které je od pradávna dáno především střídáním dne a noci, a jen těžko by strpěl, aby v poledne byla noc. Rotace Země kolem vlastní osy ale způsobuje, že Slunce svítí na různá místa v různou dobu a lidé z různých míst se přesto potřebují shodnout na tom, kolik je kde hodin. Tento problém vyřešil tzv. pásmový čas, který byl zaveden na mezinárodní konferenci ve Whashingtonu roku 1882⁹⁷. Povrch země byl rozdělen na 24 časových pásem, jejichž čas se mezi nejbližšími dvěma liší vždy o hodinu, tak aby v každém pásmu bylo poledne pokud možno v době, kdy je slunce v zenitu. Současně byl určen nultý poledník, který prochází londýnskou částí Greenwich, jako výchozí čas nula, ke kterému se časy ostatních časových pásem přičítají (směrem na východ, kde slunce vychází dříve) nebo odečítají (směrem na západ, kam slunce doputuje později). Při přechodu mezi různými časovými pásmy je tak třeba svůj „importovaný“ čas upravit na

⁹⁴ Předchůdcem gregoriánského kalendáře byl kalendář juliánský, který zavedl roku 46 př.n.l. Julius Caesar. Známa je také historka, že na Caesarovu počest byl sedmý měsíc nazván Julius. Později se dostalo vlastního měsíce také císaři Augustovi – osmý měsíc Augustus. A aby nebyl Augustův měsíc kratší než ten Caesarův, musely mít oba po 31 dnech. To se vyřešilo tak, že se srpen prodloužil o jeden den na úkor února. K tomuto i k vývoji kalendáře obecně: ZANDL, Patrik. *Kalendář: základní pilíř civilizace*. [online] c2011-2012 [cit. 27.8.2012]. Dostupný na WWW: <<http://www.historieweb.cz/kalendar-zakladni-pilir-civilizace>>

⁹⁵ The International System of Units (SI) [online] France: Bureau International des Poids et Mesures, 2006 [cit. 27.8.2012]. Dostupný na WWW: <http://www.bipm.org/utls/common/pdf/si_brochure_8_en.pdf>

⁹⁶ Definici sekundy nalezneme v ustanovení § 2 odst. 2 písm. c) zákona č. 505/1990 Sb., o metrologii, ve znění pozdějších předpisů. Definice minuty, hodiny a dnu je pak obsahem přílohy vyhlášky Ministerstva průmyslu a obchodu č. 264/2000 Sb., o základních měřicích jednotkách a ostatních jednotkách a o jejich označování, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁷ SOKOL, Jan. *Čas a rytmus*. Druhé, rozšířené vydání. Praha : Oikoymenh, 2004. ISBN 80-7298-123-4 (str. 112).

čas lokální. Při přechodu Date Line, která prochází Tichým oceánem, je třeba čas upravit rovnou o celý jeden den. To, že se čas liší místo od místa vlastně jaksí připomíná relativitu času, zde ovšem relativitu čistě subjektivní, která je „jen“ ústupkem přirozenému chápání denního času (i v češtině se dnem rozumí také doba slunečního svitu).

I. 2.2 Čas v pojetí práva

V předchozí části této práce bylo řečeno, že se (zatím) neví, v čem vlastně spočívá podstata času, že přes relativitu času tento běží nezvratitelně, a že počítání času se opírá především o zvyklost (tradici). Co z toho vyplývá pro právo?

Nejasná podstata času není právu na překážku, ostatně jako ani jiným vědním disciplínám (např. historii). Právnick vskutku vystačí s tím, že ví, co je to čas, ledaže to po něm bude někdo chtít vysvětlit. Právnick se ale také může prakticky spolehnout na to, že se jej na to nikdo ptát nebude. Čeho by tím tazatel dosáhl, když sám ví, že nikdo nezná správnou odpověď? Pátrání po podstatě času tak může právo pohodlně přenechat filosofii. Dokonce i kdyby převážila teorie nereálnosti času, v právu by se jen těžko něco změnilo, protože by tím stejně nebyl popřen princip kauzality ani tradiční počítání „umělého“ času.

Právo ale musí nutně zohledňovat princip nezvratitelnosti (jednosměrnosti) toku času a z praktických důvodů i jeho tradiční počítání.

Nezvratitelnost toku (směru) času dovoluje s jistotou konstatovat, že jedna událost nastala dříve než jiná, a určit tak příčinu a její následek (kauzalitu). Kauzalitou lze například jednoduše zdůvodnit zákaz pravé retroaktivity právní normy. Pokud platí, že každý musí dodržovat povinnost stanovenou právní normou, pak nejprve musí být povinnost právním předpisem stanovena a teprve pak může být dodržena nebo porušena. Stanovení povinnosti je příčinou, která vyvolá následek – nutnost chovat se v souladu s touto povinností. Požadavek na dodržení povinnosti, která ještě nebyla právním předpisem stanovena, znamená, že následek předchází příčině, což je nemožné.

Na tom pak nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že k posouzení následku (zachování nebo porušení povinnosti) dochází v době, kdy již povinnost stanovena je, neboť faktem zůstane, že si příčina a následek prohodily místa.

Kauzalita je také základem správného uvažování. Tak například pachatel dokonaného trestného činu vraždy může být za tento trestný čin odsouzen jen tehdy, pokud se nejprve dopustil trestného jednání, kterým teprve následně způsobil smrt poškozeného. Příčina musela vyvolat následek. Pokud by šlo o útok na poškozeného, který byl již mrtvý, mohlo by jít maximálně o pokus na nezpůsobilém objektu útoku nebo o trestný čin hanobení lidských ostatků. Rozsudek, kterým by byl obžalovaný odsouzen pro dokonaný trestný čin vraždy, kterého se ale měl dopustit až po té, co k téže vraždě došlo, by byl vskutku absurdní⁹⁸. V právu se ostatně běžně používá pojem kauzální nexus (příčinná souvislost), který na kauzalitě spočívá.

Právo počítá čas tradičními jednotkami. To je zcela praktické zařízení, protože tyto jednotky jsou každému dobře známé a je na ně zvyklý. Teoreticky by právo mohlo zavést jednotky vlastní, ale tím by jen zavdalo příčinu zbytečnému zmatku. Právo nicméně někdy používá takové počítání času, které se od toho obecného liší. Příkladem budiž ustanovení § 122 odst. 1 věty druhé občanského zákoníku, podle kterého se polovinou měsíce rozumí patnáct dní. Takové vymezení předpokládá, že každý měsíc má třicet dnů, což ale platí jen ohledně čtyř měsíců z dvanácti.

V praxi tak právník v podstatě vystačí s představou časové šipky, jejíž hrot míří do budoucnosti. Na osu této šipky pak klade jednotlivé relevantní události podle toho, kdy k nim došlo, přičemž jejich čas určí podle kalendáře nebo hodin. Na této šipce pak jen pozoruje, co bylo dříve a co později, nebo provádí počítání času (zejm. lhůt).

Pomůcka v podobě časové šipky může být užitečná i při výkladu textu právní normy. V praxi vznikl problém ohledně výkladu ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které zní: *Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění doposud*

⁹⁸ Autor této práce má samozřejmě na mysli situaci, kdyby takový závěr soud zamýšlel, nikoli případ, kdy došlo jen ke zřejmé chybě v psaní.

nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že...

Z citovaného textu nebylo jasné, zda pohledávka připouštějící opravu výše daně musela vzniknout v době kratší než šest měsíců přede dnem rozhodnutí soudu o úpadku, anebo zda její vznik musel nastat v době delší než šest měsíců před tímto rozhodnutím. Jinak řečeno, zda musí jít o pohledávku, která je ve vztahu ke dni rozhodnutí soudu mladší anebo naopak starší šesti měsíců. Problém znázorňuje obrázek č. 1.

obr.1



Řešení je ale snadné. Na znázorněnou časovou osu je nejprve třeba zanést den rozhodnutí soudu o úpadku. Od tohoto dne je třeba následně odpočítat šest měsíců a příslušné datum na ose označit. Osa tak znázorňuje dva body, o nichž není sporu, a které ohraničují dobu šesti měsíců⁹⁹. Konečně se na ose vyznačí tři variantní okamžiky vzniku hypotetických pohledávek A, B a C. Nyní je třeba určit, která z těchto hypotetických pohledávek splní podmínku právní normy, která nikoli a proč.

Pohledávka C vznikla nepochybně pozdě, protože k jejímu vzniku došlo až po rozhodnutí soudu o úpadku a dikce zákona říká, že měla vzniknout někdy před tímto rozhodnutím.

Pohledávka B vznikla také pozdě. Určujícím je zde totiž datum 2.1.2012, které ohraničuje dobu šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, protože právě k němu se vztahuje výraz „nejpozději“ ze zákonné dikce. Pokud by určující hranicí měl být přímo den rozhodnutí soudu o úpadku, zákon by o šesti měsících mlčel. Výraz

⁹⁹ Doba šesti měsíců je opravdu dobou, nikoli lhůtou, takže podle toho je jí třeba i počítat (k tomu srov. příslušnou část této práce). Zde postačí konstatovat, že mezi dny 2.1.2012 (včetně) a 1.6.2012 (včetně) uplynulo právě šest měsíců.

nejpozději (tedy „ne později“) vyjadřuje, že něco nemá nastat později než něco jiného. A jak je na časové ose znázorněn vztah dřívějšího a pozdějšího? Pozdější (budoucí) je vpravo od dřívějšího (minulého). Bod znázorňující vznik pohledávky B je napravo od bodu, který představuje rozhodnou hranici (den 2.1.2012), takže leží v té části osy, která vyjadřuje, že už je pozdě. Je to úplně stejné, jako když v kině začíná film přesně v 13:00. Aby divák viděl začátek filmu, musí být v sále nejpozději v 13:00, jinak přijde pozdě a začátek propásne.

Pouze pohledávka A stačila vzniknout včas, tedy ne pozdě, a proto jako jediná splní podmínku zákona o dani z přidané hodnoty. Podmínku včasnosti by splnila i tehdy, pokud by vznikla až dne 2.1.2012, protože to pozdě ještě nebylo.

Zákonodárce tak zavedl možnost opravy výše daně jen u pohledávek, které jsou ve vztahu k rozhodnutí soudu o úpadku starší šesti měsíců. Pokud by to chtěl zákonodárce změnit a tuto možnost zavést jen pro pohledávky mladší šesti měsíců, stačilo by slovo „nejpozději“ nahradit slovem „nejdříve“ a nově vymezit nejzazší hranici jejího vzniku. Výše podtržená část textu ustanovení § 44 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty by pak mohla znít např. takto: „vznikla *nejdříve 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a nejpozději v den rozhodnutí soudu o úpadku*“. Pozice na časové ose by se tím obrátily.

I. 2.3 Čas jako právní skutečnost

V právní doktríně je čas traktován především v souvislosti s právními skutečnostmi, jejichž popisem a klasifikací se v nejobecnější rovině zabývá teorie práva.

Právní skutečností je okolnost, s níž právní norma spojuje vznik, změnu nebo zánik subjektivních práv a povinností¹⁰⁰. Právní skutečnosti se klasifikují podle toho, zda jsou závislé na lidské vůli či nikoli, a zda jsou v souladu s objektivním právem anebo ne. Právními skutečnostmi závislými na lidské vůli jsou právní a protiprávní

¹⁰⁰ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 161) nebo BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Druhé, přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-030-0 (str. 127).

jednání. Právní skutečnosti, jež jsou naopak na lidské vůli nezávislé, jsou právní události a protiprávní stavy.

Čas je považován za právní událost. K tomu, aby byl čas právní událostí (resp. právní skutečností), je nezbytné, aby s ním objektivní právo spojovalo práva nebo povinnosti. Z toho plyne, že většina času (lze-li to tak při vědomí nejasné podstaty času vůbec říci) právní událostí není. Tak čas, který uplynul od doby velkého třesku do doby, kdy vzniklo právo, samozřejmě právní událostí nebyl, když nebylo ani právo. A ani dnes není „spousta“ času s právem svázaná (např. volný čas versus pracovní doba). Nicméně právo zhusta s časem práva a povinnosti spojuje. V podstatě jde o dva modely¹⁰¹. Prvním je vymezení úseku času (lhůty, doby nebo jiného období), s jehož plynutím nebo uplynutím je spojen vznik, změna nebo zánik práv a povinností. Druhým je určení okamžiku, od kterého nebo do kterého má právo či povinnost vzniknout, změnit se nebo zaniknout (např. den účinnosti právního předpisu).

Čas jako právní skutečnost je podle názoru autora této práce časem subjektivním, či lépe řečeno vlastním časem subjektu, jehož právo nebo povinnost má být podle právní normy s časem svázána. Třeba odvolací lhůta platí jen pro odvolatele, kdežto objektivní čas, který tato lhůta určuje, je společný všem (včetně odvolatele). Onen subjektivní prvek spočívá v tom, že marné uplynutí odvolací lhůty bude mrzet jen odvolatele, kdežto uplynutí téhož času může být všem ostatním lhostejné a nic to pro ně nemusí znamenat. Čas jako právní skutečnost je tedy významný jen pro toho, o jehož práva nebo povinnosti jde.

Čas je vskutku správně považován za právní událost, tedy právní skutečnost nezávislou na lidské vůli, která je v souladu s objektivním právem. Člověk nemůže plynutí času ovlivnit, je pro něj daný. To platí i za situace, kdy člověk objevil fyzikální relativitu času, neboť relativní změnu toku času nepůsobí člověk přímo, nýbrž až třeba skrze rychlost, které záměrně dosáhl (k tomu srov. výše uvedený výklad o relativitě času). Čas prostě bude plynout, ať tomu člověk chce nebo ne. Čas je konečně vždy v souladu s objektivním právem. I kdyby nějaký šílený zákonodárce prohlásil plynutí času za protiprávní, fakticky by tím ničeho nedosáhl. S plynutím nebo uplynutím času sice mohou být spojeny případy, které jsou společensky nežádoucí či přímo protiprávní,

¹⁰¹ Stejně k tomu přistupuje i Právní slovník. Viz HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-059-1. Heslo „Čas jako právní skutečnost“.

což ale neznamená, že by bylo v takovém případě možné čas překvalifikovat na protiprávní stav. Je tomu tak proto, že k plynutí času, které je vždy po právu, musí přistoupit další právní skutečnost, která teprve protiprávnost založí. Tak si například protiprávně počíná dlužník, který svůj dluh nesplnil včas. Nesoulad s právem tu ale nevznikl prostým plynutím času, nýbrž tím, že dlužník neučinil to, co učinit měl (dopustil se omisivního protiprávního jednání, což je právě ona další právní skutečnost).

I. 3 Pojem lhůty

I. 3.1 Vymezení pojmu lhůty

Slovo lhůta se vyvinulo ze staročeského výrazu „lhota“, které znamenalo ulehčení či osvobození od poplatku. Od toho se také odvíjí soudobý význam slova lhůta, a to *termín, doba stanovená ke splnění jisté povinnosti*¹⁰². Tak i anglický výraz „time limit“, jenž bývá překládán právě jako lhůta, znamená *maximální čas, který někdo může vynaložit na děláni něčeho*¹⁰³.

Slovo lhůta, ať už má v právu jakkoli specifický význam, tedy vyjadřuje určitý časový úsek, neboli kvantum času. Lhůtou tak nemůže být pouhý okamžik – bod na pomyslné šipce času, protože ten nevyjadřuje trvání (okamžikem je totiž vlastně nekonečně krátký čas). Lhůtou ani nemůže být nekonečně dlouhé trvání, tedy věčnost, protože zde by chyběla druhá hranice určující, kam až může čas dospět. Lhůta musí znamenat omezené trvání, takže musí mít svůj počátek a svůj konec a na časové šipce si jí lze proto jednoduše představit jako tu část šipky, která se nachází mezi body počátku a konce lhůty.

Jak již bylo nastíněno v předchozí kapitole, právo s časem zhusta pracuje a při vymezení času používá buď určení okamžiku anebo určení trvání. Ani v právu proto nebude lhůtou případ, kdy právní předpis stanoví, že právo či povinnost vznikne, změní se či zanikne k určitému okamžiku. Pokud tak právní subjektivita fyzické osoby vzniká narozením¹⁰⁴, tj. okamžikem narození, nejde pochopitelně o lhůtu. O lhůtu se nebude jednat ani tehdy, pokud právní norma stanoví, že určité právo nebo povinnost má trvat po předem neomezenou dobu. To lze doložit na jednoduchém příkladu ustanovení o nabytí účinnosti právního předpisu, které účinnost právního předpisu pro futuro neomezuje, nýbrž jí jen zakládá. O lhůtu v právním smyslu slova se tak může jednat jen

¹⁰² REJZEK, Jiří. *Český etymologický slovník*. 1. vyd., dotisk. Voznice : Leda, 2004. ISBN 80-85927-85-3. Heslo „lhůta“.

¹⁰³ Překlad autora této práce. Originální definice zní: „*the greatest length of time someone is allowed to spend doing something*“. Citováno podle: *Cambridge Advanced Learner's Dictionary & Thesaurus* [online]. Cambridge : Cambridge University Press, 2011 [cit. 5.10.2012]. Dostupný na WWW: <<http://www.dictionary.cambridge.org/dictionary/british/>> . Heslo „time limit“.

¹⁰⁴ Viz § 7 odst. 1 občanského zákoníku

tam, kde právní předpis vymezuje čas jako ex ante přesně ohraničené (omezené) trvání. I v právu tak musí být lhůta časovým úsekem.

Lhůty jsou ale jen jedním ze způsobů, jak právo časové úseky určuje. Vedle lhůt se lze setkat především s časovými úseky, které právní předpisy označují za doby nebo období. Tak například zákoník práce zná zkušební dobu, výpovědní dobu, pracovní dobu a dobu odpočinku¹⁰⁵, občanský zákoník pak hovoří o záruční době či o tom, že práva i povinnosti zaniknou uplynutím doby, na kterou byly omezeny¹⁰⁶. V daňovém právu je hojně užíván termín zdaňovací období, zákon o účetnictví zavedl zkratku účetní období¹⁰⁷ a podle Ústavy končí mandát poslance nebo senátora uplynutím volebního období¹⁰⁸. Díkce právních předpisů zhusta ani neobsahují označení příslušného časového úseku, takže je třeba jeho povahu určit výkladem¹⁰⁹. Jindy lze narazit na terminologickou nedůslednost, kdy je pojmově shodný časový úsek nazýván rozdílně. Příkladem budiž diskrepance v termínech promlčecí doba¹¹⁰ a prekluzivní lhůta¹¹¹. To, že promlčení může způsobit oslabení práva, kdežto prekluzí toto zaniká, nemění nic na tom, že v obou případech jde o lhůty (k tomu viz dále). Dosavadní terminologickou nepřesnost lze ostatně dokázat i tím, že nový občanský zákoník¹¹² již hovoří o promlčecí lhůtě¹¹³. Dokonce je možné nalézt případ, kdy právní předpis ve dvou odstavcích téhož paragrafu hovoří jednou o promlčecí lhůtě, podruhé pak o promlčecí době¹¹⁴.

Je také možné zmínit stanovení doby, neboli tzv. doložku času, což je takové ustanovení, podle kterého je vznik, změna či zánik právních následků vázán na uplynutí

¹⁰⁵ Viz § 35, § 51 a § 78 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“)

¹⁰⁶ Viz § 619 odst. 1 a § 578 občanského zákoníku

¹⁰⁷ Viz § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁸ Viz čl. 25 písm. b) Ústavy

¹⁰⁹ Tak např. podle § 109 odst. 4 daňového řádu lze odvolání podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Díkce tohoto ustanovení tak o povaze oněch třiceti dnů mlčí, nicméně z ustanovení § 113 odst. 1 písm. c) téhož zákona zcela jasně vyplývá, že jde o lhůtu.

¹¹⁰ Viz zejm. § 101 občanského zákoníku a § 387 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“)

¹¹¹ Viz § 9 odst. 9 zákona o dani z nemovitostí, ve znění účinném do 31.12.2001

¹¹² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“)

¹¹³ Viz např. § 619 odst. 1 nového občanského zákoníku. K důvodům, proč bylo správné změnit terminologii srov. MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva - konsolidovaná verze*. [online]. Ministerstvo spravedlnosti ČR, 2012 [cit. 5.10.2012]. Dostupný na WWW: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/DZ_NOZ_89_%202012_Sb.pdf> (str. 144)

¹¹⁴ viz § 18 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“), a § 16 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění“).

určité doby. Nejde přitom *stricto sensu* o podmínku, neboť je jisté, že tato doba uplyne, jakož i to, kdy se tak stane¹¹⁵.

Jak se ale lhůty vymezují vůči ostatním časovým úsekům, které právní předpisy předvídají, zejména dobám, a jak vlastně může znít definice lhůty? S definicí lhůty je poněkud problém. V právní doktríně se téměř výlučně setkáváme až s definicemi jednotlivých druhů lhůt, nikoli lhůt obecně. Podobně je tomu u rozdílů v pojmech lhůta a doba, které se v praxi často zaměňují.

I. 3.1.1 Definice lhůty

Tak například v právnickém slovníku nalezneme následující vymezení: „*Lhůty jsou jednou z právních událostí, které mohou vyvolat vznik nebo zánik oprávnění a právních povinností účastníků právního vztahu.*“¹¹⁶. Podle názoru autora této práce je taková definice poněkud vágní, protože se z ní dovíme vlastně jen to, že lhůty jsou právní skutečností. Navíc by bylo přesnější hovořit o tom, že právní skutečností je samotný čas, který je lhůtou vymezen, nikoli lhůta coby způsob jeho určení. V dalším textu pak tento slovník popisuje jen lhůty procesní, což je rovněž poněkud zužující přístup.

Sofistikovanou definici lhůty lze dále nalézt ve výkladové zprávě k Evropské úmluvě o počítání lhůt z roku 1972, kterou, stejně jako návrh samotné úmluvy, vypracovala skupina expertů z pověření Rady Evropy. V této výkladové zprávě jsou uvedeny rovnou dvě alternativní definice lhůty.

První definice zní: „*Lhůta je časový úsek stanovený právním předpisem, soudním či správním orgánem nebo smluvními stranami,*

1) před jehož nebo po jehož uplynutí musí nebo nesmí být vykonán určitý úkon,

¹¹⁵ K tomu KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kolektiv. *Občanské právo hmotné 1.* 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. (str. 161). Nový občanský zákoník tento institut nazývá ve svém § 550 doložením času.

¹¹⁶ MADAR, Zdeněk a kolektiv. *Slovník českého práva.* 3. rozšířené a podstatně přepracované vydání. Praha: nakl. LINDE, 2002. ISBN 80-7201-337-7. Heslo „Lhůty“.

- 2) *během něhož vykonání nebo nevykonání určitých úkonů zakládá ztrátu práva anebo má jiné právní účinky,*
- 3) *po jehož uplynutí je určitá událost, pokud trvala po celý tento časový úsek, považována za mající právní základ.*¹¹⁷.

Podle druhé definice pak: „*Lhůta je časový úsek stanovený právním předpisem, soudním či správním orgánem nebo smluvními stranami,*

- 1) *před jehož nebo po jehož uplynutí musí nebo nesmí být vykonán určitý úkon,*
- 2) *jehož uplynutí buď vyvolá anebo přispěje k vyvolání právních účinků.*¹¹⁸.

Zde je třeba předně poukázat na to, že samotní autoři výkladové zprávy upozorňují na to, že ani jednu z uvedených definic nelze považovat za zcela uspokojivou¹¹⁹. Citované definice mají sloužit snazšímu výkladu Evropské úmluvy o počítání lhůt. Tato úmluva zavazuje vícero smluvních států, které jí uzavřely resp. k ní přistoupily, takže nutně musí zohledňovat specifika jejich právních řádů, a proto také musí být definice poměrně široká, aby zahrnovala veškeré myslitelné případy. Autorovi této práce se jeví, že na české právní poměry jde o definice široké příliš. Tak například bod 3 první definice lze zjevně vztáhnout na institut vydržení, ale k tomu se v českém právu vztahuje doba, nikoli lhůta (k tomu viz dále). Dále pak podle bodu 1 obou definic má být lhůtou i takový časový úsek, po jehož uplynutí musí být vykonán určitý úkon. V českém právu bychom takový případ považovali spíše za dobu, resp. doložku času, nikoli za lhůtu.

Konečně je třeba poukázat na velice zdařilou definici obsaženou v internetové encyklopedii iuridictum, podle které: „*Lhůta je časový interval, v němž musí být něco vykonáno, aby nenastal právním předpisem předpokládaný (zpravidla sankční) následek. Stane-li se tak, lhůta pozbude významu (bude "dodržena", popř. "zachována"); nestane-li se tak, lhůta uplyne marně (bude "zmeškána").*¹²⁰.

¹¹⁷ Překlad autora této práce z originálního anglického znění: COUNCIL OF EUROPE. *European Convention on the Calculation of Time-Limits – Explanatory Report*. [online]. Council of Europe, 2012 [cit. 11.10.2012]. Dostupný na WWW: < <http://conventions.coe.int/> > . Bod č. 6

¹¹⁸ Tamtéž

¹¹⁹ COUNCIL OF EUROPE. *European Convention on the Calculation of Time-Limits – Explanatory Report*. [online]. Council of Europe, 2012 [cit. 11.10.2012]. Dostupný na WWW: < <http://conventions.coe.int/> > . Bod č.7

¹²⁰ *Iuridictum Encyklopedie o právu* [online]. Vlastník PECINA, Tomáš, 2012 [cit. 8.10.2012]. Dostupný na WWW: < http://iuridictum.pecina.cz/w/Po%40%8D%C3%ADt%C3%A1n%C3%AD_%40%8Dasu > Heslo „Počítání času“.

V souvislosti s právní úpravou správy daní je třeba upozornit na to, že stejné definice používá i autoritativní komentář k daňovému řádu¹²¹.

Takové vymezení pojmu lhůta považuje autor této práce za adekvátní. Takto lze v obecné rovině pojmut snad veškeré jednotlivé druhy lhůt, se kterými se v tuzemském právu setkáváme. Platí to o prekluzivní, promlčecí, pořádkové lhůtě, jakož i o lhůtách solučních (k tomu srov. následující část této práce).

Citovaná definice elegantně vyjadřuje základní funkci lhůty, a to časové podmínění možnosti vykonání určitého úkonu. Právní normy totiž se lhůtou spojují právní následky až pro případ, že tato uplyne marně. V tom tkví nezbytnost lhůty. Kdežto na právní následky úkonu, který je vykonán při zachování lhůty, právní úprava samotné lhůty nedopadá. Je tomu tak proto, že pokud by tu lhůty nebylo, byla by možnost vykonání takového úkonu z hlediska času nepodmíněná. Tak lze například o lhůtě pro podání odvolání tvrdit, že jejím účelem je časové podmínění (omezení) možnosti podat odvolání. Bude-li odvolání podáno po uplynutí odvolací lhůty, bude posouzeno jako opožděné, s čímž právní norma spojuje nemožnost jeho meritorního projednání. Bude-li však odvolání podáno včas, pak se zachováním lhůty žádný samostatný právní následek spojen není (nastane de facto taková situace, která by tu byla v případě, že by odvolací lhůty vůbec nebylo).

I. 3.1.2 Definice doby

Pokud jde o vymezení pojmu doba, tak i tu lze citovat definici z internetové encyklopedie iuridictum: „*Dobou se rozumí časový interval, s jehož uplynutím spojuje právo určitý následek, a to bez ohledu na to, je-li v této lhůtě něco vykonáno (nejvýš může dojít k jejímu zastavení nebo přerušení...*“¹²². Dále si je možné pomoci touto charakteristikou: „*Jako doba se v právu vymezuje čas, na který jsou právo nebo povinnost omezeny nebo jejímž uplynutím je podmíněn vznik práva nebo povinnosti.*“¹²³. Konečně lze citovat i vymezení, které je obsaženo v důvodové zprávě k návrhu nového

¹²¹ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 181).

¹²² Tamtéž

¹²³ ELIÁŠ, Karel. K některým otázkám promlčení v soukromém právu. *Obchodněprávní revue* 9/2011. (str. 253).

občanského zákoníku, podle které: „*Dobou se rozumí časový úsek, jehož uplynutím zaniká právo nebo povinnost bez dalšího, aniž je potřeba pro vyvolání tohoto právního následku zvláště projevit vůli...*“¹²⁴.

Autor této práce má za přesnější první a druhou uvedenou definici, neboť s uplynutím doby nemusí být spojen toliko zánik práva nebo povinnosti. Tak například samotný nový občanský zákoník hovoří o vydržecí době¹²⁵. Platí sice, že v důsledku vydržení zanikne vlastnické právo dosavadního vlastníka, ale oprávněný držitel (v terminologii budoucí právní úpravy poctivý držitel) současně vlastnické právo nabude, což je minimálně stejně významný následek. A ani o pracovní době, a tím méně pak o době odpočinku, nelze přesně tvrdit, že po jejím uplynutí zanikají práva nebo povinnosti.

Za podstatné autor této práce nicméně považuje to, že doba představuje jen prosté a nepodmíněné plynutí času, se kterým právo spojuje právní následky. Doba vyjadřuje samotné trvání časového úseku, což ostatně odpovídá i běžnému (neprávnímu) významu tohoto slova. Je-li uzavřena smlouva na dobu určitou, pak to znamená pouze to, že smluvní strany mínily omezit trvání svého závazku v čase. Budou-li smluvní strany smlouvu plnit či nikoli, je věc jiná, která bez dalšího nepodmiňuje trvání závazku.

Jsou-li dosavadní úvahy autora této práce správné, pak ale v podstatě totéž co platí o dobách, platí i o jiných právem předvídaných časových úsecích mimo lhůt. Zejména termín období vyjadřuje patrně totéž co termín doba. To lze demonstrovat na příkladu zdaňovacího období. Zdaňovací období je vlastně jen určením času daňově relevantních skutečností. Pro samotnou konstrukci zdaňovacího období není vůbec podstatné, zda taková skutečnost nastane nebo nikoli. Zdaňovací období běží i tehdy, pokud k žádné daňově relevantní skutečnosti nedošlo¹²⁶. Ostatně i právní slovník definuje zdaňovací období tak, že je jím: „*doba, za kterou se příslušná daň uplatňuje*“¹²⁷. Slova doba a období tak jsou zřejmě v právní terminologii synonyma.

¹²⁴ MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva - konsolidovaná verze*. [online]. Ministerstvo spravedlnosti ČR, 2012 [cit. 5.10.2012]. Dostupný na WWW: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/DZ_NOZ_89_%202012_Sb.pdf> . (Str. 143)

¹²⁵ Viz např. § 1092 nového občanského zákoníku

¹²⁶ To také předvídá ustanovení § 136 odst. 5 daňového řádu.

¹²⁷ HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-059-1. Heslo „Zdaňovací období“

Pojem doložka času také odpovídá pojmu doba, protože i tu jde jen o to, že se samotným, nepodmíněným plynutím času je svázán právní následek.

I. 3.1.3 Závěr

Hledání obecné definice lhůty ztěžuje především fakt, že základem lhůty je čas coby neuchopitelný fenomén. A i pokud se spokojíme s axiomatickým řešením, podle kterého víme, co to čas je, ledaže se nás na to někdo zeptá, problém s definicí lhůty to nevyřeší. Situace je totiž dále komplikována tím, že právní úprava ani doktrína neskýtají pevné základy, na kterých by bylo možné definici postavit.

Za vhodné přiblížení lze nicméně podle názoru autora této práce považovat definici, podle které je lhůta *právním předpisem, rozhodnutím nebo smlouvou vymezený časový úsek, v rámci kterého musí být učiněn určitý právní úkon, aby nenastal právem předvídaný následek.*

Lhůta je vymezením žádoucího času úkonu, určením jeho časové podmíněnosti. Bude-li úkon proveden při zachování lhůty, časová podmínka úkonu představovaná lhůtou bude splněna a žádný zvláštní následek související se lhůtou nenastane. Vznikne stav, jakoby lhůty nebylo. Jen pro případ, že lhůta uplyne marně, je stanoven zvláštní, se samotnou lhůtou spojený následek. Z opačného úhlu pohledu lze tvrdit, že následek spojený se lhůtou je podmíněn neprovedením úkonu ve vymezeném čase. Právě to odlišuje lhůty od jiných časových úseků, s nimiž právo pracuje. Doby, období nebo jiné způsoby určení trvání jsou pak v právu jen vymezením nepodmíněného plynutí času – prostým určením kvanta času, ve kterém ani k ničemu dojít nemusí. Na lhůty lze sice rovněž pohlížet tak, že vyjadřují délku trvání práva nebo povinnosti, avšak to neodliší lhůtu od jiných časových úseků. Lhůta vždy předpokládá úkon, kdežto jiné časové úseky mohou omezit délku trvání práva nebo povinnosti bez dalšího. O lhůtách lze proto tvrdit, že jejich účelem je časové omezení trvání stavu nejistoty o tom, zda určitý úkon bude proveden či nikoli, a zda tedy nenastane anebo nastane s marným uplynutím lhůty spojený právní následek¹²⁸.

¹²⁸ I Ústavní soud ve svém nálezu sp.zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17.12.1997 konstatoval, že smyslem lhůt je snížení entropie při uplatňování práv a časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích.

Autor této práce také usuzuje, že pro lhůty jsou podstatné především její počáteční a konečná hranice, protože úkon bude považován za včasný jen tehdy, pokud byl proveden uvnitř těchto hranic a je lhostejno, kdy přesně se tak stalo. Pokud naopak čas provedení toho úkonu nastane vně hranic lhůty, opět lhostejno kdy přesně, bude předčasný anebo naopak opožděný. Ohledně lhůty se tak má smysl ptát jen po tom, zda byla zachována či nikoli. Doby či jiné časové úseky než jsou lhůty, zdůrazňují přímo trvání času. Podstatným je celistvý čas od počátku do konce časového úseku a jeho hranice naopak ustupují do pozadí. Ohledně dob se tak má smysl tázat po tom, jak dlouho trvaly.

Tak lze smysluplně hovořit např. i o smlouvě uzavřené na dobu neurčitou, protože závazek z ní vyplývající má trvat pro futuro. Lhůta ale nemůže být nikdy stanovena na dobu neurčitou, neboť by nebylo možné rozhodnout, že již uplynula marně, a že tak nastal s tím související následek; taková lhůta by postrádala smysl i účel.

Proto je třeba s prekluzí a promlčením spojovat lhůtu, neboť prekluze a promlčení jsou podmíněny nevykonáním práva ve vymezeném čase. V případě vydržení je oproti tomu na místě hovořit o době, protože vydržení předpokládá existenci oprávněné držby po celý stanovený čas. Oprávněná držba tu prostě musela trvat po celou stanovenou dobu. Stejně tak je vhodnější hovořit o legisvakanční době, než lhůtě, protože jediné, co musí platný právní předpis pro svou účinnost „udělat“, je počkat (žádný právní úkon podmiňující jeho účinnost se nepředpokládá). Legisvakance vlastně znamená jen doložku času účinnosti právního předpisu.

Hledání rozdílů mezi lhůtami a jinými časovými úseky, které právo zná, sice může být zajímavou intelektuální hračkou, ale má také nějaký praktický význam? Vždyť přece v každém jednotlivém případě musí právní norma stanovit následek, který je s tou či onou lhůtou nebo dobou spojen. Norma, která by jen určila časový rámec, aniž by současně stanovila právní následky s ním spojené, by byla k ničemu, neboť by se od ní neodvívjelo žádné právo ani povinnost. V tomto ohledu pak teoretické rozlišování mezi lhůtou a dobou praktický význam ztrácí. I kdyby zákonodárce nazval odvolací lhůtu odvolací dobou či odvolacím obdobím, právní následek jejich uplynutí bude stejný (tj. nepřípustnost odvolání).

Rozlišování lhůt, dob a jiných časových úseků přesto praktický význam má, a to nikoli nepodstatný. Tento rozdíl spočívá v počítání těchto časových úseků. Jak bude podrobněji rozvedeno v příslušné kapitole této práce, pravidla počítání času, jak jsou nejen v našem právním řádu zakotvena, totiž dopadají toliko na počítání lhůt. Na jiné časové úseky tato pravidla nepamatují. Doby a jiné časové úseky než jsou lhůty, je tak třeba počítat v podstatě přesně podle kalendáře a nelze tu v zásadě využít zvláštních pravidel¹²⁹ vyhrazených pro lhůty.

Rozdíl mezi lhůtami a dobami bude ještě umocněn v okamžiku, kdy nabude účinnosti nový občanský zákoník¹³⁰. Tento základní kodex soukromého práva totiž výslovně rozlišuje mezi lhůtami a dobami a pro oba typy zakotvuje v ustanoveních § 605 až 608 pravidla pro jejich počítání (i k tomu viz kapitolu této práce věnovanou počítání lhůt).

Na závěr je třeba vyřešit problém, jak pohlížet na případy, kdy právní předpis (resp. smlouva) stanoví, že se něco má stát neprodleně¹³¹, bezodkladně¹³² či např. bez zbytečného odkladu¹³³, jinak nastane právem předvídaný následek. I tu jde o časové ohraničení možnosti provést úkon, avšak chybí zde ex ante přesně určený časový úsek. To, zda bylo něco vykonáno neprodleně, bezodkladně či např. bez zbytečného odkladu, bude vždy posuzováno až následně. Taková formulace navíc očividně vybízí k individuálnímu přístupu – zohlednění konkrétních okolností každého jednotlivého případu. U klasických lhůt je bez významu, zda byl úkon učiněn zkraje anebo ke konci lhůty, a posouzení zachování lhůty je přísně objektivní. Oproti tomu i v případě lhůt je třeba vyčkat na počátek lhůty a provedení úkonu, protože před tím pochopitelně nelze usuzovat na její zachování. I přes uvedené rozdíly však takové vágní časové určení rozhodně nepředpokládá, že by úkon mohl být proveden kdykoli. Ačkoli tu lze shledat řadu rozdílů (subjektivní prvek, absence ex ante přesně určeného času), společné prvky s konstrukcí lhůt převažují. Autor této práce proto považuje případy, kdy je stanoveno,

¹²⁹ Jde například o pravidlo, že se do lhůty nepočítá den rozhodné skutečnosti, nebo o pravidlo, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo státem uznávaný svátek, posouvá se její konec na bezprostředně následující pracovní den.

¹³⁰ Stane se tak, nedojde-li v tomto směru ke změně, dne 1.1.2014. Viz § 3081 nového občanského zákoníku.

¹³¹ Např. § 75 a § 77 odst. 2 daňového řádu

¹³² Např. § 261 odst. 2 daňového řádu

¹³³ Např. § 113 odst. 3 daňového řádu nebo § 599 odst. 1 občanského zákoníku

že něco musí být vykonáno neprodleně, bezodkladně či např. bez zbytečného odkladu, aby nenastal právem předvídaný následek, za kvazilhůty.

I. 3.2 Konstrukční prvky lhůty

Na základě výše uvedených závěrů je konečně třeba vymezit základní prvky konstrukce lhůty, tj. určit takové náležitosti, bez nichž by lhůta nemohla plnit svou funkci.

Každá lhůta musí mít svůj počátek. Proto je nezbytné vymezit okamžik, od kterého má běžet (tzv. dies¹³⁴ a quo). Jen letným srovnáním úprav některých lhůt lze zjistit, že počátek lhůty může být určen různě. Tak se může běh lhůty odvíjet ode dne doručení¹³⁵, od kalendářního data¹³⁶, nebo třeba od konce jiné lhůty¹³⁷. Podstatným zjevně je, aby byl dies a quo určen takovým způsobem, který nebude vzbuzovat interpretační ani aplikační problémy.

Dále pak musí být stanovena délka lhůty. Při tom se pochopitelně použije tradičních jednotek času, tedy let, měsíců, týdnů, dnů a případně i jednotek menších (zejm. hodin). Počátek a délka lhůty pak stačí k tomu, aby byl určen její konec (tzv. dies ad quem), neboť k tomu slouží pravidla počítání lhůt. Dostatečným vymezením časového úseku by však samozřejmě bylo i apriorní určení počátku a konce lhůty, což je ovšem možné zpravidla jen v individuálních případech (např. správcovské nebo smluvní lhůty), kdežto obecná povaha právních předpisů to zásadně vylučuje¹³⁸. Určitou výjimku v tomto směru vykazují kvazilhůty, jak o nich bylo pojednáno výše, neboť u nich přesné určení délky chybí. Lze se setkat i s takovými lhůtami, jejichž úprava určuje přímo diem ad quem, pročež se lze bez explicitního vymezení jejich délky obejít. Příkladem budiž dikce, podle které je třeba něco učinit dokonce měsíce následujícího po

¹³⁴ Z lat. dies, diei, m. (den)

¹³⁵ Např. § 109 odst. 4 daňového řádu

¹³⁶ Např. 137 odst. 1 daňového řádu

¹³⁷ Např. § 148 odst. 1 daňového řádu

¹³⁸ Tak třeba nelze v právním předpisu předem určit konec odvolací lhůty, když ani nelze určit přesný (kalendářní) den jejího počátku.

měsíci, v němž došlo ke skutečnosti zakládající běh lhůty. Tu se pak poslední den lhůty nepočítá, ale určí se jednoduše podle kalendáře.

Za třetí je nutné vymezit úkon, který má být ve lhůtě vykonán. Může se v zásadě jednat o splnění povinnosti, uplatnění práva, nebo o výkon pravomoci orgánu veřejné moci. Zjevně tu nemůže být řeč o omisivním právním jednání, protože právě nekonání působí marné uplynutí lhůty. Součástí vymezení úkonu, kterého je třeba k zachování lhůty, je samozřejmě i určení subjektu, který má takový úkon provést, a adresáta takového úkonu, protože bez toho nelze hovořit o „něčích“ právech a povinnostech.

Posledním nezbytným atributem lhůty je určení následku, který je spojen s jejím marným uplynutím. Obecně vzato lze uvažovat o vzniku, změně či zániku práva nebo povinnosti. Marné uplynutí lhůty se vždy dotkne práva nebo povinnosti toho, kdo měl ve lhůtě něco vykonat, protože k jeho úkonu byla lhůta stanovena. Vzhledem k tomu, že práva a povinnosti v naprosté většině případů působí v rámci právních vztahů, postihne následek marného uplynutí lhůty zpravidla i právní sféru jiného subjektu (nesplní-li například dlužník svůj dluh ve lhůtě splatnosti, stane se věřitelova pohledávka dospělou, kterou může účinně uplatnit u soudu).

Uvedené prvky konstrukce lhůty jsou nezbytné a žádná lhůta se bez nich neobejde (mohli bychom je nazvat jako *essentialia temporum*¹³⁹). Vedle nich však existují i další prvky, které může konstrukce lhůty obsahovat (jakási *naturalia temporum*). Patří sem především prvky, které mohou ovlivnit běh lhůty – zejm. prodloužení, stavení, přerušování, nebo možnost navrácení lhůty v předešlý stav.

¹³⁹ Z lat. *tempus, temporis, n.* (čas, doba nebo lhůta)

I. 4 Druhy lhůt

Jednotlivé lhůty lze, ostatně jako i jiné právní instituty, klasifikovat podle řady kritérií. Dále uvedený výčet druhů lhůt nelze považovat za vyčerpávající ani za jediný možný, nýbrž jde o typy třídění, se kterými se lze obvykle v recentní doktríně setkat.

I. 4.1 Lhůty zákonné, správcovské, soudcovské a smluvní

Toto třídění se odvíjí od toho, kdo lhůtu stanoví. Je-li lhůta upravena přímo právním předpisem (tedy vlastně normotvůrcem), jedná se o lhůtu tzv. zákonnou. Tu je podstatné, že právní předpis zakotvuje všechny základní prvky konstrukce lhůty (počátek běhu, délku, předvídaný úkon, jakož i následek spojený s jejím marným uplynutím), a že tato lhůta platí obecně, tj. zjednodušeně řečeno pro všechny případy, které splňují právním předpisem vymezené podmínky.

Stanoví-li lhůtu orgán veřejné moci (správní orgán nebo soud), označíme jí za správcovskou anebo soudcovskou. Ke stanovení lhůty přistoupí správní orgán nebo soud tehdy, pokud již není stanovena právním předpisem, příp. je-li stanovena pouze subsidiárně¹⁴⁰, a je-li to potřebné. Lhůta pak pochopitelně platí jen ad hoc. Při stanovení tohoto druhu lhůty je zpravidla nezbytné vymežit i některé z jejích základních konstrukčních prvků (typicky den počátku běhu lhůty a její délku), přičemž se v tomto směru mohou uplatnit různá zákonná omezení¹⁴¹. Stanovení správcovské nebo soudcovské lhůty je třeba odlišovat od případů, kdy orgán veřejné moci či soud ve svém rozhodnutí jen „opisuje“ právní úpravu lhůty zákonné¹⁴². V případě správcovských a soudcovských lhůt jde o konstituování prvků lhůty ad hoc, kdežto konstrukční prvky zákonné lhůty jsou dány přímo dikcí právního předpisu.

¹⁴⁰ Např. § 160 odst. 1 občanského soudního řádu

¹⁴¹ Viz např. ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu, které určuje maximální délku lhůty, nebo ustanovení § 89 odst. 3 téhož zákona, jež naopak nařizuje minimální délku správcovské lhůty.

¹⁴² Typickým příkladem je poučení o lhůtě pro podání opravného prostředku.

Konečně smluvní lhůtou bude ta, kterou ve smlouvě sjednaly její strany. Je zásadně ponecháno na vůli smluvních stran, zda lhůtu sjednají a jaké konstrukční prvky jí vtělí, ledaže jsou v tom omezeny kogentní právní úpravou¹⁴³.

V oblasti správy daní se zcela běžně setkáváme se lhůtami zákonnými a správcovskými. Strany daňověprávního vztahu mohou být vázány i lhůtami soudcovskými, ale jen tehdy, budou-li vystupovat jako účastníci soudního řízení. Na lhůty smluvní však při správě daní narazit nelze, neboť veřejnoprávní povaha správy daní smluvní regulaci práv a povinností vylučuje.

I. 4.2 Lhůty hmotněprávní a procesní

Dichotomie lhůt hmotněprávních a procesních se odvíjí od obecného rozdílu mezi právem hmotným a procesním¹⁴⁴. Rozlišování lhůt hmotněprávních a procesních však leckdy není jednoduché ani jednoznačné, a to zejména proto, že již samotný rozdíl mezi hmotněprávní a procesní povahou právní normy (a pak i práv nebo povinností takovou normou předvídaných) nemusí být vždy zcela zřetelný. K tomu dále přistupuje fakt, že se lze setkat s různým vymezením kritérií sloužících k určení povahy příslušné lhůty.

Tak např. známá pražská učebnice občanského práva hmotného rozlišuje lhůty hmotněprávní a procesní podle toho, zda působí následky v oblasti práva hmotného anebo výlučně v oblasti práva procesního¹⁴⁵. Učebnice civilního procesu, která je téže provenience, vymezuje procesní lhůty jako „časové úseky určené pro procesní úkony

¹⁴³ To je projevem zásady smluvní autonomie coby jedné ze základních zásad soukromého práva (k tomu KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kolektiv. *Občanské právo hmotné* 1. 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. Str. 52). Existují samozřejmě výjimky, kdy jsou smluvní strany při úpravě lhůt tak či onak omezeny. Příkladem budiž úprava podle § 94 odst. 1 ve spojení s § 75 odst. 1 zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů, která zakládá minimální délku lhůty, ve které může uživatel odmítnout návrh na změnu rámcové smlouvy o platebních službách.

¹⁴⁴ Hmotněprávní úprava sleduje naplnění účelu právní úpravy přímo, zatímco procesní úprava mu slouží zprostředkovaně. Procesní normy slouží k realizaci těch hmotněprávních. Jde o vztah účelu a prostředku. (k tomu např. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. str. 128).

¹⁴⁵ KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kolektiv. *Občanské právo hmotné* 1. 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. (str. 172).

účastníků“¹⁴⁶. První kniha tak zdůrazňuje následky (zřejmě marného uplynutí) lhůty, druhá pak úkon, který má být ve lhůtě vykonán. Konečně lze citovat i následující pojetí: „*lhůta stanovená k úkonu, s jehož učiněním nebo neučiněním ve lhůtě jsou spojeny hmotněprávní následky, je lhůtou stanovenou k úkonu hmotněprávnímu, a proto lhůtou hmotněprávní. Mají-li následky povahu procesní, jde o úkon a lhůtu procesní. Je třeba možné, že zákon s procesním úkonem spojí hmotněprávní účinky a bude jej tak nahlížet zároveň jako hmotněprávní skutečnost. Podmíní-li tyto (!) účinky uskutečněním úkonu v určité lhůtě a spojí-li s marným uplynutím této lhůty jiné hmotněprávní účinky, půjde o lhůtu hmotněprávní.*“¹⁴⁷.

Je zřejmé, že na povahu lhůty je třeba usuzovat buď podle povahy úkonu (tj. hmotněprávního nebo procesního), který má být v jejím rámci vykonán, nebo podle povahy následku spojeného s jejím marným uplynutím, případně podle obou zároveň. Ostatní základní konstrukční prvky lhůty, tedy její počátek a délka, zjevně k rozlišení pomoci nemohou.

V ideálním případě, kdy lhůtu bez okolků označíme za hmotněprávní anebo za procesní, bude povaha úkonu i následku stejná. Příkladem budiž odvolací lhůta. Odvolání je zcela jistě úkonem svou povahou procesním (zahajuje odvolací řízení). Následkem marného uplynutí odvolací lhůty je především nepřípustnost odvolání (nemožnost jeho meritorního projednání) a dále pak i založení předpokladu právní moci, tedy opět následek procesní¹⁴⁸.

Existují však i případy, kdy se povaha úkonu předvídaného lhůtou a následku, který nastane v případě jejího marného uplynutí, liší. To lze demonstrovat na příkladu lhůty, kterou ve svém rozsudku stanovil soud, a ve které má žalovaný zaplatit žalobci určené peněžité plnění z titulu nezaplacení kupní ceny podle kupní smlouvy (tzv. pariční lhůta). Samotný úkon, který lhůta předvídá, tj. splnění dluhu, je jistě svou povahou hmotněprávní (jeho provedením především zanikne hmotněprávní povinnost).

¹⁴⁶ WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní*. 4. aktualizované vydání. Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. ISBN 80-7201-595-8. (str. 195).

¹⁴⁷ PULKRÁBEK, Zdeněk. K povaze lhůty podle § 247 odst. 1 OSŘ – hmotněprávní či procesní?. *Právní rozhledy* 13/2004. (s. 502).

¹⁴⁸ Právní moc rozhodnutí je, alespoň v civilistické nauce, chápána jako ryze procesní institut (k tomu: WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní*. 4. aktualizované vydání. Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. ISBN 80-7201-595-8. (str. 316). Ovšem i kdybychom tento přístup nerespektovali, můžeme uvažovat příklad, kdy je i odvoláním napadené rozhodnutí povahy výlučně procesní (nijak přímo nezasahuje do hmotných práv a povinností) – např. rozhodnutí o zastavení řízení.

Následkem marného uplynutí této lhůty je ale toliko možnost žalobce domáhat se splnění této povinnosti státní mocí (navrhnout výkon rozhodnutí). Následkem není splatnost žalované pohledávky nebo nástup úroků z dlužné částky, protože k tomu došlo již dříve. Následek je zde tudíž jen procesní.

Uvést lze i opačný příklad. Správce daně svým rozhodnutím vyzval třetí osobu, aby mu ve stanovené lhůtě předložila listinu, kterou tato osoba má a která může být důkazním prostředkem při správě daní. Předložení požadovaných listin bude jistě splněním procesní povinnosti, tedy procesním úkonem. Následkem marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě ale může být uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Samotná povinnost snést uložený trest, byť i pro pořádkový delikt, však spíše spadá do oblasti práva hmotného¹⁴⁹.

Nakonec lze uvést příklad lhůty, která je patrně obecně chápána jako hmotněprávní, ačkoli jak úkon, který má být v jejím rámci vykonán, tak i následek spojený s jejím marným uplynutím jsou svou povahou procesní. Jde o promlčecí lhůtu podle občanského zákoníku¹⁵⁰ (zákonná díkce sice hovoří o době, ve skutečnosti se však jedná o lhůtu – k tomu srov. předchozí část této práce). Doktrína¹⁵¹ uvádí, že tato lhůta je hmotněprávní povahy. Úkonem, který má být v promlčecí lhůtě učiněn, je vykonání práva, tj. jeho uplatnění u soudu. Právo se u soudu uplatní žalobou – návrhem na zahájení řízení, což je typicky procesní úkon. Marné uplynutí promlčecí lhůty způsobí, že dlužník bude moci před soudem vznést námitku promlčení, a pokud tak učiní, soud věřiteli promlčené právo nepřizná. Následkem je tedy vznik možnosti namítat v řízení promlčení a posléze i omezení soudu ve způsobu jeho meritorního rozhodnutí (soud nemůže žalobě vyhovět). Přestože promlčení způsobí omezení hmotného práva (zánik nároku), tento následek se může efektivně projevit až v soudním řízení¹⁵², protože je mu patrně bližší povaha procesní než hmotněprávní.

¹⁴⁹ Ukládání sankce za pořádkový delikt se řídí procesními normami, kdežto skutková podstata, druh a maximální výše trestu jsou předmětem úpravy hmotněprávních norem.

¹⁵⁰ Viz § 100 a následující občanského zákoníku

¹⁵¹ Např. KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kolektiv. *Občanské právo hmotné 1. 4.*, aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. (str. 296)., 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. (str. 581). Nebo BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva. Druhé, přepracované vydání.* Praha: ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-030-0 (str. 131).

¹⁵² Autor této práce neuvažuje o faktickém působení marného uplynutí promlčecí lhůty, kdy se věřitel, který o této skutečnosti ví, do předem prohraného sporu nepustí.

Doktrína se ale shoduje na důsledku, který rozlišování lhůt hmotněprávních a procesních přináší. Rozdíl spočívá v určení, zda je pro zachování lhůty třeba, aby byl předvídaný úkon učiněn nejpozději v poslední den lhůty, anebo zda postačí v poslední den lhůty zajistit, aby tento úkon dostihl svého adresáta.

V případě hmotněprávních lhůt obecně platí, že předvídaný úkon musí být proveden nejpozději v poslední den lhůty, aby nedošlo k jejímu zmeškání. Jde-li o distanční úkon (typicky písemný projev vůle posílaný poštou, nebo bezhotovostní platba), pak musí svému adresátovi před uplynutím lhůty dojít.

Na lhůty procesní se naopak vztahuje pravidlo, že k zachování lhůty postačí, aby byla písemnost obsahující předvídaný úkon (obvykle nazývaná jako podání) předána ke kvalifikované přepravě nejpozději v poslední den lhůty. To, že podání zastihne svého adresáta až po uplynutí procesní lhůty, nemá již na její zachování vliv. Procesní lhůty jsou tak pro toho, kdo je lhůtou vázán, příznivější, protože nemusí počítat s dobou, kterou si přeprava podání vyžádá. V některých případech se k procesním lhůtám vztahuje ještě další zvýhodnění, a to, že podání lze učinit i u jiného než příslušného adresáta (ten pak zajistí jeho předání příslušnému adresátovi). Účelem zjevně je, aby ten, kdo podání činí, nebyl vystaven riziku, že se mu nepodaří správně určit příslušného adresáta.

Výše byly popsány problémy související s určením povahy lhůty a důsledky, ke kterým toto rozlišování vede. Nyní je třeba uzavřít, které kritérium (povaha úkonu nebo povaha následku marného uplynutí lhůty) je pro určení povahy lhůty lepší. V případech, kdy je povaha úkonu i následku stejná, problém zjevně nevzniká. Tam, kde je jejich povaha různá, dává autor této práci přednost spíše povaze úkonu, který má být ve lhůtě vykonán. Ačkoli bylo v předchozí části této práce řečeno, že samotná právní úprava lhůty dopadá až na případ, kdy tato uplyne marně, nic to nemění na skutečnosti, že lhůta je především vymezením času úkonu. A je-li hlavním rozdílem mezi lhůtami hmotněprávních a procesními to, že jsou procesní lhůty vstřícnější vůči tomu, kdo má v jejich rámci provést úkon, jeví se autorovi této práce spravedlivé, aby se takové zvýhodnění týkalo úkonů procesních. Procesní úkony si zpravidla vyžadují delší čas na přípravu¹⁵³ a jsou činěny vůči orgánu (příp. osobě¹⁵⁴), který proces vede a rozhoduje

¹⁵³ Typicky sepsání odvolání

v něm. Zpravidla se ani nepředpokládá, že se procesním úkonem začne jeho adresát zabývat okamžitě¹⁵⁵, takže ani není na závadu, že se o provedení tohoto úkonu může dovědět až po uplynutí příslušné lhůty. A pokud je účastníků téhož procesu více, jsou zvýhodněni všichni stejně. Hmotněprávní úkony mohou oproti tomu směřovat i vůči soukromoprávním subjektům, které jsou v rovném postavení s tím, kdo úkon činí, protože zvýhodnění jedné ze stran nemusí být žádoucí. Řada hmotněprávních úkonů si pak ani delšího času na přípravu nežadává (např. zaplacení dluhu). Autor této práce uznává, že se dopouští chyby, když na povahu příčiny (povaha lhůty) usuzuje z jejího následku (důsledek rozlišování povahy lhůty), ale činí tak z ryze praktických důvodů.

Rozhodujícím kritériem pro posouzení lhůty jako hmotněprávní anebo procesní je tak podle názoru autora této práce to, zda úkon, který má být v jejím rámci vykonán, je hmotněprávní anebo naopak procesní povahy.

Proto pariční lhůta, která byla jako příklad použita výše, bude lhůtou hmotněprávní. O tom svědčí i praxe, kdy žalovaný, jemuž bylo uloženo zaplacení dlužné částky, lhůtu zachová jen tehdy, pokud žalobci platba dojde nejpozději v poslední den lhůty¹⁵⁶. Naopak lhůta ke splnění ediční povinnosti (viz druhý uvedený příklad) bude lhůtou procesní, čemuž i zde svědčí praxe, neboť jistě nelze povinného postihnout pořádkovou pokutou za situace, kdy již započal s plněním své procesní povinnosti (předal požadované listiny k poštovní přepravě).

Konečně autor této práce nic nenamítá proti případům, kdy je sice povaha lhůty podle jeho diferenčního kritéria určena chybně, ale je dána konstantní doktrínou i praxí (např. výše zmíněná promlčecí lhůta). Je-li rozhodujícím důsledkem distinkce lhůt na hmotněprávní a procesní jen určení okamžiku jejich zachování, je rozhodně vyšší hodnotou to, že o takovém okamžiku není v praxi sporu, než že o tom lze teoreticky diskutovat. Efektivitu práva jistě více podpoří jeho předvídatelnost, než potenciálně možné bourání ustálených závěrů. To platí tím spíše v případech, když dopady takového

¹⁵⁴ Např. rozhodce

¹⁵⁵ Prodleva vznikne již tím, že např. podání přijme podatelna, která jej teprve následně postoupí tomu, kdo je k jeho vyřízení povolán.

¹⁵⁶ Soud žalovaného neodsuzuje k tomu, aby platbu ve lhůtě jen poukázal, nýbrž k tomu, aby rovnou zaplatil. To je ostatně i okamžik splnění peněžitého dluhu, je-li placeno prostřednictvím poskytovatele platebních služeb nebo poštovním poukazem (viz § 567 odst. 2 a 3 občanského zákoníku).

závěru v praxi problémy nečiní a nejsou ani zásadní povahy (rozdíl spočívá jen v době přepravy podání).

Nakonec je třeba provést krátký exkurz do právní úpravy, která zachování procesních lhůt předvídá, a zjistit, nakolik tato ob stojí vůči výše učiněným teoretickým závěrům. Pravidlo, že k zachování procesní lhůty postačí, že zásilka obsahující podání byla v poslední den lhůty předána ke kvalifikované přepravě, znají nejenom hlavní procesní předpisy¹⁵⁷, ale i některé zákony další¹⁵⁸. Všechny uvedené předpisy vycházejí z toho, že úkon, jenž má být ve lhůtě učiněn, směřuje vůči orgánu, který ve věci rozhoduje. Jinak řečeno, adresátem takového úkonu má být ten, kdo proces vede, což samo osobě svědčí o tom, že povaha takového úkonu bude (zásadně) procesní.

Nalézt však lze i případy odlišné. Tak například § 66 odst. 2 občanského zákoníku zavádí toto pravidlo pro lhůtu, ve které může spotřebitel vypovědět spotřebitelskou smlouvu o dlouhodobém rekreačním pobytu. Vztah mezi spotřebitelem a podnikatelem (poskytovatelem této služby) je ale typicky hmotněprávní a o prosté výpovědi smlouvy se žádný proces nevede. Z opačného gardu lze pak zmínit soubor volebních zákonů¹⁵⁹, ze kterých vyplývá, že k zachování lhůty je třeba u příslušného orgánu učinit úkon nejpozději do 16:00 hodin posledního dne lhůty. Tu tedy k zachování lhůty nepostačí předat podání ke kvalifikované přepravě, neboť v poslední den lhůty (a to ještě do jeho 16. hodiny) již musí příslušný orgán podáním disponovat.

Praktický význam doktrinního rozlišování lhůt hmotněprávních a procesních, které ani samo o sobě leckdy není příliš ostré, tudíž bude poplatný vůli zákonodárce, který jej může explicitní právní úpravou vyloučit, resp. změnit. To ovšem podle názoru autora není na závadu doktríně ani legislativní praxi, neboť v tom můžeme spatřovat příklad uplatnění logického principu, že výjimka potvrzuje pravidlo.

V právní úpravě správy daní ze zřejmých důvodů převažují lhůty procesní. Nicméně i tu lze narazit na lhůty hmotněprávní, jako je např. náhradní lhůta splatnosti

¹⁵⁷ Viz § 57 odst. 3 občanského soudního řádu, § 60 odst. 4 trestního řádu, § 40 odst. 4 soudního řádu správního, § 40 odst. 1 písm. d) správního řádu a § 35 daňového řádu

¹⁵⁸ Srov např. § 100b zákona č. 258/2000 Sb., § 35 odst. 2 a 3, § 48 odst. 3, § 55 odst. 5 a § 56 odst. 2 zákona č. 378/2007 Sb., § 21 odst. 14 zákona č. 111/1994 Sb., § 23 odst. 4 zákona č. 589/1992 Sb., nebo § 119 odst. 2 zákona č. 412/2005 Sb.

¹⁵⁹ Viz § 67 odst. 3 zákona č. 491/2001 Sb., § 61 odst. 3 zákona č. 130/2000, § 97a odst. 3 zákona č. 247/1995 Sb., § 67 odst. 3 zákona č. 62/2003 Sb. a § 73 odst. 3 zákona č. 275/2012 Sb.

daně nebo lhůta pro stanovení daně (těmto, jakož i jiným lhůtám, jsou věnovány samostatné kapitoly této práce).

I. 4.3 Lhůty promlčecí, prekluzivní, pořádkové a soluční

Základem tohoto rozlišování je právní následek, který marné uplynutí lhůty způsobí. Vedle obvykle traktovaných druhů lhůt – promlčecích, prekluzivních a pořádkových, zavádí autor pro účely této práce kategorii další, a to lhůty soluční. Naproti tomu časový úsek související s vydržením považuje autor za dobu a nikoli za lhůtu (k tomu viz předcházející část této práce), pročež jí z tohoto výčtu vynechá. Lze se samozřejmě setkat i s dalšími druhy lhůt, které mají své zvláštní označení (např. lhůta pariční či deliberační), avšak tyto se autor pokusí zařadit pod některou z vypočtených kategorií.

I. 4.3.1 Promlčecí lhůty

Promlčecí lhůta je taková lhůta, jejíž marné uplynutí způsobí „*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*“¹⁶⁰. Ačkoli právní předpisy zpravidla hovoří o promlčecí době, jde svou povahou o lhůtu (k tomu viz předchozí část této práce). Jak už citovaná definice uvádí, promlčení je typicky soukromoprávní institut. Základní úpravu tak nalezneme v občanském¹⁶¹ a obchodním zákoníku¹⁶², speciální úpravu pak v dalších soukromoprávních předpisech¹⁶³. Promlčením vzniká dlužníku právo namítat promlčení a znemožnit tím soudu, aby

¹⁶⁰ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 165).

¹⁶¹ Viz § 100 až 114 občanského zákoníku

¹⁶² Viz § 387 až 408 obchodního zákoníku

¹⁶³ Např. § 8 zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů (zákon o pojistné smlouvě), ve znění pozdějších předpisů, nebo čl. 1. § 70 a 71 a čl. 2 § 52 a 53 zákona č. 191/1950 Sb., zákon směnečný a šekový, ve znění pozdějších předpisů

žalovanou pohledávku věřiteli přiznal (odsoudil dlužníka ke splnění promlčeného dluhu). Nebude-li však námitka promlčení před soudem vznesena, promlčené právo přiznat lze. V důsledku marného uplynutí promlčecí lhůty ve spojení s uplatněním příslušné námitky tak právo nezanikne, nýbrž se pouze oslabí (zanikne nárok), a dlužník z promlčené pohledávky tak může svůj dluh po právu splnit i posléze.

Promlčecí lhůty však předvídá i právní úprava, kterou lze směle označit za veřejnoprávní. Tak podléhá promlčení právo předepsat dlužné pojistné a vymáhat pojistné na sociální zabezpečení a na veřejné zdravotní pojištění¹⁶⁴. V obou zmíněných případech je vznik následků promlčení podmíněn, jak marným uplynutím promlčecí lhůty, tak vznesením příslušné námitky¹⁶⁵.

Promlčení zná i trestní zákoník, avšak jeho povaha je specifická a blíží se spíše prekluzi. Jde o promlčení trestní odpovědnosti podle § 34 a 35 tohoto zákona. Uplynutím promlčecí lhůty zaniká trestní odpovědnost za trestný čin bez dalšího. Není třeba vznášet námitku promlčení a orgán činný v trestním řízení k této skutečnosti přihlédne ex officio a trestní řízení nezahájí, anebo, bylo-li zahájeno, tak jej zastaví¹⁶⁶. Obviněný však může trvat na tom, aby trestní řízení, které bylo z důvodu promlčení zastaveno, pokračovalo¹⁶⁷. Obviněný tedy vlastně disponuje námitkou (resp. návrhem), která je svou povahou právě opačná běžné námitce promlčení.

Současná právní úprava správy daní již promlčení nezná. Podle předchozí právní úpravy však promlčení podléhalo právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek¹⁶⁸ a právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla¹⁶⁹. Důvodem pro změnu povahy lhůty pro placení daně bylo, že se promlčení do oblasti veřejného práva příliš nehodí¹⁷⁰, s čímž lze jistě souhlasit.

¹⁶⁴ Viz § 18 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a § 16 zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění

¹⁶⁵ K pojistnému na sociální zabezpečení např. usnesení Nejvyššího soudu sp.zn. 20 Cdo 2511/2011 ze dne 18.4.2012, k pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění srov. např. usnesení téhož soudu sp.zn. 21 Cdo 1928/2004 ze dne 8.3.2005.

¹⁶⁶ viz § 11 odst. 1 písm. b) trestního řádu

¹⁶⁷ § 11 odst. 3 trestního řádu

¹⁶⁸ § 70 zákona o správě daní a poplatků

¹⁶⁹ § 282 celního zákona ve znění účinném do dne 31.12.2010 (do dne předcházejícího dni účinnosti novely provedené zákonem č. 281/2009 Sb.)

¹⁷⁰ V případě prekluze totiž právo zaniká bez dalšího, takže nevzniká nejistota stran toho, zda bude vznesena námitka promlčení. K tomu: MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 20.8.2012. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc> (str. 106).

I. 4.3.2 Prekluzivní lhůty

Prekluzivní lhůta je taková lhůta, jejíž marné uplynutí způsobí bez dalšího úplný zánik práva. Na uvedeném vymezení se doktrína, jak je alespoň autorovi této práce známo, shoduje. Tak např. pražská učebnice¹⁷¹ teorie práva traktuje prekluzi jako úplný zánik práv a povinností daný uplynutím lhůty. Starší kniha 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...“¹⁷². 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). Příslušný orgán přihlíží k P. z úřední povinnosti, a dojde-li k plnění po uplynutí prekluzivní doby, jde o bezdůvodné obohacení, protože právní důvod plnění v důsledku P. odpadl (§ 452 ObčZ)...“¹⁷³. Přestože citovaný slovník prekluzi vymezuje z hlediska soukromého práva, v podstatě totéž platí v právu veřejném.

K prekluzi dochází právě a jen marným uplynutím prekluzivní lhůty. Uplynutí prekluzivní lhůty způsobí zánik práva vždy eo ipso, žádné další právní skutečnosti k tomu již není třeba. Tím se prekluzivní lhůta významně odlišuje od lhůty promlčecí, protože k vyvolání následku promlčení je třeba vznést příslušnou námitku, což je další právní skutečnost. O prekluzi také, ostatně i jako v případě následků jiných druhů lhůt, nemůže být pochopitelně řeč tehdy, pokud prekluzivní lhůta běží, anebo pokud ještě běžet nezačala.

Prekluze působí vždy úplný zánik práva. Nejde jen o zánik některého z atributů práva, jak tomu je například v případě promlčení, kterým zaniká pouze nárok.

¹⁷¹ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 165).

¹⁷² BOGUSZAK, Jiří a kol. *Teorie státu a práva I. B., právo*. Praha : Státní pedagogické nakladatelství, 1968. (str. 408).

¹⁷³ HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-059-1. (heslo Prekluze)

Důsledkem prekluze ani není jiná změna práva, jak tomu může být třeba u lhůt solučních.

Dále je třeba vymezit, jaké právo prekluzí vlastně zaniká. Samozřejmě se jedná o právo subjektivní, nikoli objektivní; prekluzí nezaniká právní norma, nýbrž jen právní normou předvídaná možnost chování. Předmětem prekluze je právě a jen právo provést úkon, který je prekluzivní lhůtou předvídan. Prekluzivní lhůta tedy omezuje předvídaný úkon tak, že buď bude proveden ve lhůtě, anebo nebude proveden nikdy. Jiné právo, než je právo vykonat lhůtou předvídaný úkon, sice může být prekluzí dotčeno, ale vždy se tak stane až jako další, sekundární následek¹⁷⁴. O právu, tedy možnosti chovat se určitým způsobem, která je předvídána a chráněna právní normou, lze *stricto sensu* hovořit jen ve vztahu k soukromoprávním subjektům. Jen subjekt soukromého práva má totiž právně neomezenou možnost svého subjektivního práva využít, anebo jej nechat zaniknout¹⁷⁵. Orgány resp. vykonavatelé veřejné moci jsou naopak leckdy povinni možnosti, kterou jim veřejnoprávní norma dává, využít. Mimo jiné i z tohoto důvodu se v případě orgánů veřejné moci mluví o pravomoci, nikoli o právech (*stricto sensu*). I pravomoc je sice možností - předvídá, že může po právu zůstat neuplatněna - avšak její nositel musí mít důvod, proč jí neuplatnil. Tak například správce daně nesmí svévolně rozhodnout, že nestanoví daň jen proto, že stanovení daně je jen možností, kterou disponuje. S ohledem na to, že prekluzivní lhůty často omezují i orgán veřejné moci v uplatnění jeho pravomoci, považuje autor této práce za přesnější následující vymezení prekluzivní lhůty: *Prekluzivní lhůta je taková lhůta, jejíž marné uplynutí bez dalšího způsobí zánik možnosti vykonat lhůtou předvídaný úkon.*

O prekluzi hovoříme jen v souvislosti se lhůtami. Odlišovat je proto třeba případy, kdy je trvání práva omezeno prostým, nepodmíněným plynutím času. Tak pokud podle Ústavy mandát poslance nebo senátora zaniká mimo jiné uplynutím volebního období, jistě neřekneme, že jejich mandát prekludoval¹⁷⁶.

¹⁷⁴ Jak již upozorňuje citovaný právní slovník, plnění na prekludovaný dluh bude bezdůvodným obohacením. Bezdůvodné obohacení je až sekundární následek marného uplynutí prekluzivní lhůty, protože projití lhůty muselo nejprve vyvolat prekluzi (primární, bezprostřední následek) a teprve prekluze pak mohla způsobit bezdůvodné obohacení (sekundární následek).

¹⁷⁵ Tak je jen na odvolateli, který je soukromoprávním subjektem, zda v prekluzivní odvolací lhůtě odvolání podá, anebo, zda jí nechá uplynout marně.

¹⁷⁶ Volební období lhůtou pochopitelně není (k tomu srov. předchozí část této práce).

Ohledně prekluze dále platí, že jí není v řízení třeba namítat a že se k ní přihlíží vždy *ex offio*¹⁷⁷. Nelze totiž pustit ze zřetele, že prekluzí právo (možnost provést úkon) zaniklo, takže tu již není právo, o kterém by bylo možné rozhodnout jinak, než že tu prostě není.

Jak již je zřejmé z předchozího výkladu, prekluzivních lhůt se používá jak v právu soukromém, tak v právu veřejném. A ani právní úprava správy daní není samozřejmě výjimkou. Prekluzivními jsou např. odvolací lhůty, lhůta pro stanovení daně, anebo lhůta pro placení daně.

I. 4.3.3 Pořádkové lhůty

Právní doktrína se o pořádkových lhůtách zmiňuje poměrně často, avšak jejich podrobnější vymezení zpravidla chybí. Výjimkou je např. pražská učebnice občanského práva hmotného, podle které jsou pořádkovými takové lhůty, „*jejichž marné uplynutí nepůsobí zánik oprávnění či povinnosti, nýbrž jiné právní následky...*“¹⁷⁸. Citované vymezení zřetelně odlišuje pořádkové lhůty od lhůt prekluzivních a činí tak správně, ale neříká již, co že to pořádková lhůta vlastně je.

S pořádkovými lhůtami se setkáváme zejména v souvislosti s procesní úpravou, kdy právní předpis orgánu vedoucímu příslušný proces ukládá, aby to či ono vykonal ve stanovené lhůtě¹⁷⁹. Má-li příslušný orgán v této lhůtě rozhodnout (rozmyslet si své

¹⁷⁷ Ústavní soud toto chápe jako obecný atribut prekluze. Nadto dodává, že účelem žádného procesu není ochrana neexistujících práv (k tomu viz nálezh tohoto soudu sp.zn. I.ÚS 1419/07 ze dne 6.5.2009). Ostatně i občanský zákoník explicitně hovoří o tom, že k prekluzi soud přihlíží i bez námítky (viz § 583 odst. 1 věta druhá).

¹⁷⁸ KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kolektiv. *Občanské právo hmotné 1. 4.*, aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. (str. 173).

¹⁷⁹ Srov. např. § 129 odst. 2 trestního řádu, který zakládá lhůty pro písemné vyhotovení rozsudku, a komentář k němu in ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní řád*. 6. vydání. Praha : C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-043-0. (str. 1047); § 218b občanského soudního řádu, jenž stanoví lhůty pro rozhodnutí o odvolání, a komentář k tomuto ustanovení in DRÁPAL, L.; BUREŠ, J. a kolektiv. *Občanský soudní řád I, II Komentář*. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-107-9 (str. 1760); nebo § 149 odst. 1 a 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), které vymezují lhůty pro rozhodnutí o způsobu řešení úpadku, a příslušný komentář in 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. (str. 322).

rozhodnutí), hovoří se někdy také o lhůtách deliberačních¹⁸⁰. Na pořádkovou lhůtu lze ovšem výjimečně narazit i v oblasti práva hmotného¹⁸¹.

Z příkladů pořádkových lhůt, jak jsou uvedeny v předchozím odstavci, je možné abstrahovat jejich společné vlastnosti. Za prvé úkon, který pořádková lhůta předpokládá, spočívá ve splnění povinnosti (např. vydat rozhodnutí nebo projednat výši škody se zaměstnancem), nikoli v uplatnění práva. Za druhé platí, že marné uplynutí lhůty nepůsobí v podstatě žádné právní následky. Nebude-li lhůtou předvídaná povinnost splněna včas, tato povinnost trvá beze změny dále. Obecně je možné konstatovat, že bezprostředním následkem marného uplynutí lhůty je toliko vznik možnosti na tuto skutečnost poukázat. Tak může zejména účastník příslušného řízení namítat nečinnost orgánu, který toto řízení vede¹⁸². Ovšem takovou námitkou účastník řízení disponuje i v případě, kdy činnost příslušného orgánu lhůtou omezena není a tento orgán prostě jen nekoná v přiměřeném čase, takže námitka nečinnosti není výlučným atributem pořádkových lhůt. Pokud jde o příklad z oblasti pracovního práva, pak neprojednání výše škody se zaměstnancem nijak neovlivní nárok zaměstnavatele na náhradu této škody, takže úvaha o žalobě, kterou by se zaměstnanec domáhal takového projednání je čistě hypotetická. Marné uplynutí pořádkové lhůty může mít i další následky, ale ty budou až sekundární a úpravě samotné lhůty poměrně vzdálené (zejm. půjde o možnost požadovat náhradu škody, která nečinností vznikla¹⁸³).

Takové vymezení ostatně odpovídá i běžnému významu sousloví „pořádková lhůta“. Tato lhůta je vskutku stanovena jen pro pořádek a vyjadřuje vlastně zákonodárcovo přesvědčení o tom, že lhůtou vymezený čas je přiměřený pro to, aby byl předvídaný úkon proveden. Pořádková lhůta tím zakládá legitimní očekávání adresáta lhůtou předvídaného úkonu stran toho, kdy může k úkonu dojít.

¹⁸⁰ Srov. MADAR, Zdeněk a kolektiv. *Slovník českého práva*. 3. rozšířené a podstatně přepracované vydání. Praha: nakl. LINDE, 2002. ISBN 80-7201-337-7. Heslo „Lhůty“.

¹⁸¹ Např. § 263 odst. 1 zákoníku práce, který stanoví lhůtu pro projednání výše náhrady škody se zaměstnancem, a příslušný komentář in BĚLINA, M. a kolektiv. *Zákoník práce. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN: 978-80-7179-251-2 (str. 959).

¹⁸² Pokud jde o soudy, srov. úpravu stížnosti podle § 164 odst. 1 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), ve znění pozdějších předpisů. Jde-li o nečinnost správního orgánu, srov. obecnou úpravu ochrany před nečinností podle § 80 správního řádu.

¹⁸³ Srov. § 13 odst. 1 zákona 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.“).

Autor pro účely své práce definuje pořádkovou lhůtu tak, že jde o *lhůtu, jejíž marné uplynutí nepůsobí žádné následky kromě vzniku možnosti poukázat na její vlastní zmeškání*.

Nutno však dodat, že doktrína leckdy za pořádkové lhůty považuje i takové případy¹⁸⁴, které jimi podle názoru autora této práce nejsou, a které v následující části této práce souhrnně označuje za lhůty soluční.

Daňový řád, jako svou obecnou povahou procesní předpis samozřejmě pořádkové lhůty předvídá. Příkladem budiž zejména obecná úprava podle § 38 odst. 2 daňového řádu, nebo zvláštní případ podle § 261 odst. 4 téhož zákona.

I. 4.3.4 Soluční lhůty

Kategorii solučních lhůt vytváří autor pro účely této práce; nejde o pojem, který by v této souvislosti používala právní věda. Účelem je pojmenovat takový druh lhůt, které jsou si navzájem podobné, a které jsou současně odlišné od druhů jiných. To se však neobejde bez nového pracovního názvu.

Soluční lhůty vymezuje autor této práce tak, že jde o *lhůty ke splnění povinnosti, jejichž marné uplynutí způsobí vznik možnosti splnění této povinnosti vynutit nebo nesplnění této povinnosti sankcionovat či zatížit jiným pro porušitele nepříznivým následkem*.

Takové lhůty jsou v právu pochopitelně velice běžné. Dokonce lze tvrdit, že jde o nejčastější druh lhůt (při diferenčním kritériu následků jejich uplynutí). Pod uvedenou definici lze podřadit mnoho lhůt, pro které právní věda zavedla různá označení. Tak se především hovoří o lhůtě k plnění, ve které má být splněna povinnost ať už hmotněprávní nebo procesní povahy. Jsou-li předmětem plnění peníze, mluvíme o lhůtě

¹⁸⁴ Např. lhůta podle § 852d občanského zákoníku, ve které má cestovní kancelář svému zákazníkovi poskytnout vymezené informace, je podle komentáře lhůtou pořádkovou (viz. 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. (str. 2393)). Pro marné uplynutí této lhůty však může zákazník od cestovní smlouvy odstoupit, přičemž cestovní kanceláři v tomto případě nenáleží odstupné (viz. § 852g odst. 1 a § 852h odst. 2 občanského zákoníku a dříve zmíněný komentář). Zmeškání této lhůty tudíž samostatné následky má.

splatnosti. Lhůtu, ve které soud uloží žalovanému splnit určitou povinnost, nazýváme lhůtou pariční.

Ohledně všech těchto lhůt platí, že úkon, který lhůta předvídá, spočívá ve splnění povinnosti (proto je autor této práce nazývá solučními¹⁸⁵). Předvídaný úkon nikdy není ryzím uplatněním práva¹⁸⁶, což tento druh lhůt odlišuje od lhůt prekluzivních a promlčecích. Co se týče formy splnění předvídané povinnosti, může jít jen o *facere* nebo *dare*, protože zbylé dvě klasické formy (tj. *omittere* a *pati*) představují omisivní jednání, které lhůta předvídat pojmově nemůže (k tomu srov. část této práce věnovanou konstrukčním prvkům lhůt).

Marným uplynutím soluční lhůty povinnost provést předvídaný úkon nezaniká a ani se neoslazuje. Tato povinnost trvá dále, avšak na rozdíl od lhůt pořádkových netrvá dále v nezměněném stavu (kvalitě), nýbrž se stává tíživější. Po marném uplynutí lhůty přistupují k povinnosti původní povinnosti další, které tu dříve nebyly, a které lze obecně charakterizovat jako povinnost podrobit se nucenému výkonu povinnosti původní nebo povinnost snášet uloženou sankci nebo jiný nepříznivý následek. Autor této práce úmyslně spojuje následky marného uplynutí soluční lhůty disjunktivně, neboť jich může nastat vícero vedle sebe. Následek daný marným uplynutím lhůty je ale v každém případě pro porušitele původní povinnosti nepříznivý. Trichotomie následků, jak o ní autor této práce uvažuje, by měla být v zásadě úplná, neboť vedle vynutitelnosti a sankcionovatelnosti tu je zbytková kategorie jiných nepříznivých následků.

Možnost vynutitelnosti je tak spojena např. s pariční lhůtou, kterou soud stanovil k zaplacení peněžitého dluhu, neboť jejím marným uplynutím se soudní rozhodnutí stává vykonatelným. Na následek v podobě sankce narazíme např. u lhůty pro podání daňového přiznání, protože po jejím marném uplynutí lze uložit pokutu za opožděné tvrzení daně. Jiné nepříznivé následky pak autor této práce chápe v širokém smyslu tak, že jde vlastně o veškeré případy, které nejsou porušiteli ku prospěchu. Je tak možné sem řadit i následek v podobě vzniku povinnosti platit úrok z prodlení¹⁸⁷, který je vlastní

¹⁸⁵ Solucí se rozumí zánik závazku splněním. Tento termín je sice užíván v právu soukromém, avšak autora této práce nenapadá termín lepší, pročez si jej vypůjčuje. Autor zejména nemohl použít název „lhůty pro splnění povinnosti“, protože by byl příliš obecný a navíc i matoucí (pořádková lhůta také předvídá splnění povinnosti).

¹⁸⁶ Autor této práce vede v patrnosti, že povinnost implikuje právo tutéž povinnost také splnit, avšak zde od této souvislosti odhlíží.

¹⁸⁷ Úroky z prodlení sice plní i sankční funkci, nicméně plní i funkce další (zejm. funkci reparační), pročez se autor této práce zdráhá řadit je rovnou mezi sankce.

lhůtě splatnosti. Pro porušitele smluvní povinnosti bude jistě nepříznivým následkem i to, že druhé smluvní straně vznikne právo od smlouvy odstoupit¹⁸⁸. Konečně sem lze zahrnout i případ lhůty podle § 19 odst. 3 zákona o ochraně spotřebitele¹⁸⁹, ve které má prodávající vyřídit reklamaci, neboť uplyne-li tato marně, vzniknou spotřebiteli taková práva, jaká by měl v případě vady neodstranitelné. To je pro prodávajícího jistě nepříznivé, neboť v důsledku rozšíření práv spotřebitele vznikly nové povinnosti i jemu (bude muset vyhovět i takové volbě spotřebitele, které před tím vstříc vyjít nemusel).

Při výše uvedeném vymezení není třeba poukazovat na to, že daňový řád samozřejmě soluční lhůty předvídá. Půjde třeba již o případ, kdy správce daně ve své výzvě stanovil lhůtu ke splnění tzv. ediční povinnosti.

I. 4.3.5 Lhůty specifické

Výčet druhů lhůt dle následků, které jejich marné uplynutí vyvolá, není a ani dost dobře nemůže být vyčerpávající. Tyto následky se totiž odvíjejí od toho, jak je jejich tvůrce stanoví. Ačkoli tedy byly výše popsány kategorie obvyklé, v rozmanitosti právní regulace je možné nalézt i takové lhůty, které není možné pod žádný z uvedených typů podřadit.

Prvním příkladem může být tzv. úložní lhůta¹⁹⁰, tj. lhůta, ve které si má adresát doručované písemnosti či datové zprávy tuto převzít, protože jinak bude platit za doručenou bez ohledu na to, kdy a zda vůbec jí adresát převzal. Adresát doručované písemnosti nebo datové zprávy ale bude moci tuto převzít i následně, byť to již nebude mít vliv na její předchozí doručení, neboť mu zpravidla bude buď vhozena do jeho poštovní schránky, anebo zůstane uložena v jeho schránce datové, takže jeho právo (ani faktická možnost) doručovanou písemnost převzít zaniknout nemohlo, protože tu nejde o

¹⁸⁸ K tomu srov. výše uvedený příklad lhůty podle § 852d občanského zákoníku.

¹⁸⁹ Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹⁰ Viz např. § 24 odst. 1 správního řádu, § 47 odst. 2 daňového řádu, § 49 odst. 4 občanského soudního řádu, § 42 odst. 5 soudního řádu správního, kteréžto ustanovení odkazuje na úpravu občanského soudního řádu, § 64 odst. 4 trestního řádu a § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o datových schránkách“)

lhůtu prekluzivní. Úložní lhůtu patrně nelze považovat ani za soluční, neboť je otázka, zda vůbec lze dovést povinnost adresáta doručovanou písemností nebo datovou zprávu v této lhůtě převzít. Pokud totiž zákon zavádí fikci doručení, pak se vlastně ke skutečnosti, kdy a zda si adresát písemnost nebo datovou zprávu převezme, staví indiferentně. Bylo by sice možné o fikci doručení uvažovat tak, že je nepříznivým následkem marného uplynutí úložní lhůty¹⁹¹, nicméně tomu tak nemusí být vždy¹⁹², a nebude-li tu zejména povinnost, která má být ve lhůtě splněna, nebude tu ani lhůty soluční. Následkem marného uplynutí této lhůty je tedy pouze založení fikce doručení, nic více ani méně.

Na podobný následek lze narazit i jinde. Tak například jde o lhůtu pro udělení souhlasu resp. odepření souhlasu stavebního úřadu s ohlášenou stavbou¹⁹³. Nebude-li stavebníkovi ve stanovené lhůtě doručen souhlas stavebního úřadu s ohlášenou stavbou, nebo nebude-li mu v téže lhůtě doručen zákaz provedení takové stavby, pak platí, že úřad souhlas udělil. Tu se sice jedná o nevyvratitelnou právní domněnku, nikoli o fikci, avšak stále platí, že tato nastane prostým zmeškáním stanovené lhůty bez dalšího. Jiným příkladem budiž lhůta, ve které má soud provést zápis do obchodního rejstříku¹⁹⁴.

Z výše uvedených příkladů by sice bylo možné vytvořit zvláštní skupinu lhůt, jejichž marné uplynutí způsobí vznik právní fikce či domněnky (mohli bychom je nazvat třeba jako lhůty kreační), avšak ve vytváření nových druhů lhůt bychom mohli také pokračovat do nekonečna. Podstatným vždy zůstane, jak bude konkrétní lhůta koncipována. Kategorizace lhůt by pak měla zůstat především praktickou pomůckou, nikoli všezahrnujícím systémem, jehož košatost by mohla dokonce právnickou praxi mást.

¹⁹¹ Nedoví-li se adresát o obsahu doručované písemnosti nebo datové zprávy, pak samozřejmě může lehce zmeškat lhůtu, která je s jejím doručením spojena (např. odvolací či pariční).

¹⁹² Doručovaná písemnost ale mohla být také jen ryze informativní, a to, zda se o ní její adresát dověděl nebo ne, nemusí jeho právní sféru nijak ovlivnit.

¹⁹³ Viz § 106 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů

¹⁹⁴ Viz § 200db odst. 3 občanského soudního řádu

I. 4.4 Lhůty objektivní a subjektivní

Lhůty objektivní a subjektivní se rozlišují podle toho, co je rozhodným okamžikem (*dies a quo*) pro počátek jejich běhu. Objektivní lhůty běží od okamžiku, kdy nastala rozhodná skutečnost. To, zda ten, kdo měl ve lhůtě něco vykonat, o rozhodné skutečnosti věděl, je bez významu. Proto jsou takové lhůty označovány za objektivní, protože subjektivní vztah jednatelů k rozhodné skutečnosti (znalost této skutečnosti) tu nehraje roli. Subjektivní lhůty naopak svůj počátek odvozují až od okamžiku, kdy se ten, kdo měl ve lhůtě něco vykonat, o rozhodné skutečnosti reálně dozvěděl.

Subjektivní lhůty jsou tak pro toho, kdo má ve lhůtě něco vykonat, příznivější, neboť mu k jejímu využití dávají efektivně celý čas vymezený lhůtu. Ten, kdo je naopak vázán lhůtou objektivní, jí může zmeškat již jen proto, že se vůbec nedozvěděl o počátku jejího běhu, anebo mu z ní zbude méně využitelného času proto, že se o rozhodné skutečnosti dověděl až později. Prospěšnost té či oné konstrukce je pak pochopitelně vyvažována tím, že právě opačně působí vůči tomu, komu je marné uplynutí lhůty ku prospěchu¹⁹⁵.

Právní jistotě ohledně počátku běhu lhůty a pak i určení dne jejího uplynutí samozřejmě lépe svědčí lhůty objektivní. To je také důvodem, proč se zásadně oba typy lhůt kombinují¹⁹⁶. Vztah subjektivní a objektivní lhůty je pak takový, že subjektivní lhůta může běžet toliko v rámci lhůty objektivní. Subjektivní lhůta nemůže začít běžet dříve než lhůta objektivní, protože vědomost rozhodné skutečnosti je v každém případě podmíněna tím, že tato již nastala. Subjektivní lhůta může uplynout samostatně, avšak její konec nastane vždy nejpozději v okamžiku, kdy skončí běh lhůty objektivní. Platí tedy, že následky marného uplynutí lhůty vyvolá jak marné uplynutí lhůty subjektivní, tak i marné uplynutí lhůty objektivní.

¹⁹⁵ Tak ten, komu je uplynutí objektivní lhůty ku prospěchu, může již v den rozhodné skutečnosti určit poslední den lhůty. Oproti tomu ten, komu prospěje marné uplynutí lhůty subjektivní, konec lhůty v den rozhodné skutečnosti určit nemůže, protože neví, zda o rozhodné skutečnosti druhá strana již ví.

¹⁹⁶ Srov. např. § 106 a § 107 odst. 1 a 2 občanského zákoníku, § 58 odst. 1 zákoníku práce, § 233 občanského soudního řádu a § 84 odst. 1 správního řádu

Výjimečně lze nalézt i takové lhůty, které jsou pouze subjektivní a které nejsou kombinovány (doplněny) se lhůtou objektivní¹⁹⁷. Naproti tomu lhůty objektivní budou zjevně základním a nejčastějším typem lhůt.

Odborná literatura poukázala na to, že hovořit o objektivních a subjektivních lhůtách je poněkud nepřesné, protože „*nejde o subjektivní lhůtu, ale právě jen o subjektivně stanovený počátek běhu této lhůty (označovaný jako subjektivní systém)*“¹⁹⁸. S tím autor této práce souhlasí. Lze dokonce mít za to, že tam, kde je kombinována lhůta subjektivní se lhůtou objektivní, jde o lhůtu jedinou. Dva ze čtyř základních stavebních prvků obou lhůt, a to lhůtou předvídaný úkon a následek spojený s jejím marným uplynutím, jsou totiž zcela shodné. Liší se jen počátky lhůt a jejich délky. I počátky lhůty objektivní a subjektivní jsou ale zpravidla úzce propojeny, neboť první je předpokladem druhého (subjektivní lhůta počíná běžet okamžikem poznání rozhodné skutečnosti, přičemž jde o tutéž skutečnost, jejíž existence založila běh lhůty objektivní). Jednotlivé konstrukční prvky lhůt subjektivní a objektivní jsou každopádně neoddělitelně spjaty a nelze je posuzovat izolovaně. Takový případ kombinace lhůty subjektivní a objektivní je tak vlastně jen zvláštním způsobem určení běhu téže lhůty.

Nicméně je zcela praktické lhůty subjektivní a objektivní důsledně rozlišovat i v těchto případech, protože posouzení, zda lhůta (ta či ona resp. tatáž) již uplynula, vyžaduje stejně oddělené počítání každé z nich.

Narazit lze i na zvláštní případy kombinace lhůty subjektivní a objektivní, kdy si subjektivní lhůta „půjčuje“ jako svůj objektivní rámec lhůtu jinou, která ale má jinak svůj vlastní účel. Prvním rozdílem tak je, že objektivní lhůta neslouží pouze lhůtě subjektivní. Proto může běžet i jinak než lhůta subjektivní (objektivní lhůta může být např. přerušena, kdežto subjektivní lhůta běží nepřetržitě). Druhým rozdílem je, že počátek lhůty subjektivní není dán okamžikem poznání skutečnosti, která vyvolala běh lhůty objektivní (jde o různé skutečnosti; jedna měla nastat a jiná měla být poznána). V takovém případě se ale nejedná o lhůtu jedinou, nýbrž o lhůty dvě, byť i zde jsou úzce provázané. Jinak však o jejich běhu platí to, co platí v případě klasické kombinace

¹⁹⁷ Viz. lhůta, ve které se promlčuje právo na náhradu škody na zdraví, podle § 106 odst. 1 a 2 občanského zákoníku.

¹⁹⁸ TICHÝ, Luboš. K subjektivnímu počátku promlčecí doby. Právní rozhledy 19/2010. (str. 703).

lhůt subjektivních a objektivních (subjektivní lhůta může běžet jen v rámci lhůty objektivní a skončí nejpozději s ní).

Příkladem klasické kombinace lhůt v oblasti správy daní budiž ustanovení § 48 odst. 2 daňového řádu. Příkladem subjektivní lhůty, která si jako svůj objektivní rámec „půjčuje“ lhůtu jinou, je úprava podle § 141 odst. 1 daňového řádu (subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší běží v rámci objektivní lhůty pro stanovení daně).

I. 4.5 K druhům lhůt obecně

Vedle výše uvedených druhů lhůt lze samozřejmě přijít i s dalšími typy klasifikace. Tak je možné lhůty dále rozlišovat např. podle toho, zda jsou stanoveny v letech, měsících, týdnech, dnech či jednotkách kratších, anebo podle toho, jestli může být jejich běh ovlivněn (prodloužením, přerušením, stavením, navrácením v předešlý stav) či nikoli. Takové další členění, přestože poukazuje na rozdíly jednotlivých lhůt, však nemá podle názoru autora této práce zásadní praktický význam, neboť právě tyto vlastnosti lze jednoduše určit ze samotné úpravy lhůty.

Oproti tomu rozlišovat lhůty podle výše uvedených kritérií praktické je, neboť to usnadňuje práci. Tvrdí-li např. právník, že ta či ona lhůta je lhůtou procesní, jiný právník hned ví, co to znamená, a nemusí se proto vyptávat, zda pro zachování lhůty musí podání v poslední den lhůty skutečně dojít, anebo zda postačí zajistit jeho doručení.

Je však třeba vyvarovat se nesprávného zjednodušování, se kterým se autor této práce několikrát setkal, jako např. že lhůty hmotněprávní jsou lhůtami prekluzivními, nebo že lhůty procesní jsou lhůtami pořádkovými. Tu jde o očividně nesprávné směšování jednotlivých kategorií lhůt.

V rámci každého klasifikačního kritéria (např. podle toho, kdo lhůtu stanovil, nebo podle následků, které marné uplynutí lhůty způsobí) lze konkrétní lhůtu označit za

právě jeden druh, ke kterému taková klasifikace vede (např. lhůta zákonná nebo lhůta prekluzivní). Různé druhy v rámci téže kategorie totiž působí výlučně - alternativně. Jde-li tak o klasifikaci podle toho, kdo lhůtu stanovil, a je-li konkrétní lhůta označena za zákonnou, platí, že tatáž lhůta není a nemůže být smluvní, soudcovská ani správcovská.

Mezi jednotlivými klasifikačními kritérii ale nelze shledat takové vazby, pro které by bylo možné obecně a v každém jednotlivém případě správně tvrdit, že lhůta, která je podle jednoho klasifikačního kritéria určitým druhem, bude nutně určitým druhem podle klasifikace jiné. Nelze tedy tvrdit, že např. hmotněprávní lhůta (klasifikace podle povahy úkonu, který má být ve lhůtě vykonán) bude vždy lhůtou prekluzivní (klasifikace podle následku, který marné uplynutí způsobí). Hmotněprávní povahu totiž může mít i lhůta soluční, promlčecí¹⁹⁹, nebo výjimečně i pořádková. Nelze ani tvrdit, že prekluzivní lhůta bude vždy lhůtou povahy hmotněprávní, protože i prekluzivní lhůty mohou být procesní (odvolací lhůta je jistě procesní a současně prekluzivní).

Každou konkrétní lhůtu je tak třeba posuzovat jednotlivě a přiřadit jí právě jeden druh podle každého klasifikačního kritéria zvlášť. Tak bude lhůta podle § 109 odst. 4 daňového řádu k podání odvolání proti rozhodnutí, které obsahovalo správné poučení²⁰⁰, lhůtou zákonnou, procesní, prekluzivní a objektivní.

¹⁹⁹ Promlčecí lhůtu podle občanského zákoníku považuje za hmotněprávní doktrína, s čímž ale autor této práce výše polemizuje.

²⁰⁰ V případě, že by napadené rozhodnutí obsahovalo nesprávné poučení, uplatní se zvláštní právní úprava podle § 110 odst. 1 daňového řádu. Tato lhůta je sice rovněž zákonná, procesní a prekluzivní, ale současně je i subjektivní navíc kombinovaná se lhůtou objektivní.

I. 5 Počítání času

Z předchozích částí této práce vyplývá, že právo s časem zhusta pracuje. Bylo rovněž uvedeno, že právní normy s časem spojují práva a povinnosti tak, že jejich vznik, změnu či zánik spojují buď s určitým okamžikem, anebo s časovým úsekem (plynutím času), a že se v právu uplatňuje tradiční způsob počítání času (tj. pomocí hodin a kalendáře). Samotné určování času samozřejmě vyžaduje i jeho průběžné počítání resp. sledování, neboť, pokud bychom neznali včerejší datum, nedovedli bychom ani říci, jaký den je dnes. Počítání času v právu má však jiný význam (není úkolem právníků pravidelně obracet pomyslné přesýpací hodiny a zachovávat tak pro další generace přesný čas, o to se starají jiní). Počítání času v právu je pouze určování všech prvků časového úseku, tj. počátku, délky a konce časového úseku. Známe-li počátek a délku časového úseku, počítáním času v právu určíme jeho konec. Známe-li jeho konec a délku, určíme jeho počátek, a známe-li počátek a konec, dopočítáme jeho délku. Počítání času v právu má místo jen ohledně takových časových úseků (plynutí času), kde právě jeden z jeho prvků není znám, takže jde vlastně o jednoduchou rovnici s jednou neznámou. Tam, kde jsou všechny atributy časového úseku předem dány²⁰¹, nebo tam, kde jde toliko o určení jediného okamžiku, není co počítat (chybí neznámá), neboť vymezení takového časového úseku nebo okamžiku je dáno přímo kalendářem resp. hodinami.

Dále je třeba rozlišovat, o jaký časový úsek z hlediska práva jde. Již antičtí římscí právníci znali tzv. *tempus continuum* (tedy čas počítaný den po dni, tak jak dni za sebou běží) a *tempus utile* (čas užitečný, u kterého se počítaly jen ty dny, kdy mohl být proveden určitý právní úkon)²⁰². Podobnou distinkci lze shledat i v současném právu. Jak bude vysvětleno dále, *tempus utile* je vlastní lhůtám, kdežto *tempus continuum* platí pro ostatní časové úseky (zejm. doby).

²⁰¹ Srov. např. § 17a písm. a) zákona o daních z příjmů, podle kterého je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Kalendářní rok počíná dnem 1. ledna, končí dne 31. prosince a čítá 365 dnů (vyjma přestupného roku). Zde není co počítat, neboť všechny uvedené údaje stanoví „pevně“ kalendář.

²⁰² KINCL, J.; URFUS, V.; SKŘEJPEK, M.; *Římské právo*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 1995. ISBN 80-7179-031-1. (str. 113).

I. 5.1 Počítání lhůt

I. 5.1.1 Obecné principy

Lhůty se počítají podle zvláštních pravidel. Tato pravidla nejsou v tuzemském právním řádu upravena obecně, nýbrž jsou obsažena v řadě zákonů, zejména kodexů. Marginální rubriky takových právních předpisů zpravidla hovoří o počítání času, což ale nemění nic na tom, že tato pravidla platí jen pro lhůty (to je ostatně zcela zřejmé ze samotné dikce těchto pravidel).

Srovnáním textů některých právních předpisů (vyjma daňového řádu), které počítání lhůt upravují, lze určit dva způsoby, jakými normotvůrce tato pravidla formuluje.

Za prvé jde o následující koncepci²⁰³:

- 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.

Druhá koncepce je pak tato²⁰⁴:

- 1) Lhůta určená podle dní počíná dnem, který následuje po události, jež je rozhodující pro její počátek.

²⁰³ Obdobná ustanovení obsahuje třeba § 40 správního řádu, § 57 občanského soudního řádu, § 60 trestního řádu, či § 119 zákona o ochraně utajovaných informací.

²⁰⁴ 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, v § 164 zákona o nemocenském pojištění, či v § 605 a 607 nového občanského zákoníku.

- 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.

Již nyní je třeba konstatovat, že ačkoli se pravidla obou uvedených koncepcí liší ve své formulaci, jejich obsah je zcela totožný. Počítání lhůty podle první nebo druhé koncepce totiž vede vždy ke stejnému výsledku.

Pro pochopení principu počítání lhůt je třeba rozlišovat mezi dnem rozhodné skutečnosti (*dies a quo*) a dnem konce lhůty (*dies ad quem*). V obou případech jde o dny kalendářní, ať už se jedná o lhůty stanovené ve dnech, týdnech měsících nebo letech. Den je totiž nejmenší jednotkou kalendáře, která je společná jednotkám ostatním (každý týden, měsíc i rok začíná a končí určitého dne).

Dies a quo je den, ve kterém došlo ke skutečnosti rozhodné pro založení běhu lhůty. Rozhodnou skutečnost vymezuje přímo právní norma upravující konkrétní lhůtu, a může jí být např. doručení, *ex ante* stanovené datum nebo uplynutí lhůty jiné. Pravidla počítání lhůt na určení *dies a quo* nedopadají. To, zda rozhodná skutečnost nastala, a pokud ano, tak v jakém dni, je třeba v každém jednotlivém případě zjišťovat zvlášť (tak např. doručení písemnosti se typicky zjišťuje důkazem doručenkou). *Dies a quo* je jako celý kalendářní den pojímán z ryze praktických důvodů, neboť díky tomu není pro účely počítání lhůt třeba zkoumat, v kolik hodin tohoto dne k rozhodné skutečnosti došlo.

Dies ad quem je pak posledním dnem lhůty, s jehož uplynutím uplyne i lhůta samotná. Tu je podstatné, že určení *dies ad quem* je vlastním a prakticky jediným účelem pravidel počítání lhůt. Známe-li totiž *dies a quo* a délku lhůty, pak skrze příslušné pravidlo vypočítáme *dies ad quem*. Rovněž *dies ad quem* představuje celý kalendářní den, takže jej lze zásadně bezzbytku využít k provedení úkonu, který lhůta předvídá (tj. takový úkon lze provést nejpozději v 23 hodin 59 minut 59 sekund *dies ad quem*). Nicméně v řadě případů je taková možnost omezena fakticky – především

provozní dobou adresáta úkonu²⁰⁵. Někdy dokonce takové faktické omezení předvídá právní úprava explicitně²⁰⁶, ačkoli jinak podle názoru autora této práce nesporně vyplývá eo ipso.

Dies a quo se do lhůty nepočítá, tedy podle latinského úsloví: dies a quo non computatur in termino²⁰⁷. Toto pravidlo je nutným důsledkem koncepce, podle které je nerozhodné, v kolik hodin diei a quo k rozhodné skutečnosti došlo. Účelem je překlenout dobu, která uplynula od okamžiku, kdy došlo k rozhodné skutečnosti, do okamžiku skončení diei a quo. Toto mezidobí se do lhůty nepočítá proto, aby všechny stejně dlouhé lhůty, které započaly ve svém běhu ve stejný den, uplynuly v tentýž okamžik, přestože se jejich konkrétní délka bude lišit právě o zmíněné mezidobí. Bez takového korektivu by totiž nebylo možné, aby lhůty končily uplynutím celého diei ad quem, neboť v poslední den lhůty by bylo třeba zohlednit ono mezidobí z počátku lhůty.

Princip dies a quo non computatur in termino explicitně zmiňuje pravidlo sub 1) první koncepce, jak byla uvedena výše – jde v podstatě o překlad tohoto latinského sousloví.

Stejný princip je však vlastní i pravidlu sub 1) druhé koncepce pravidel počítání lhůt. Toto pravidlo říká, že *lhůta určená podle dní počíná dnem, který následuje po události, jež je rozhodující pro její počátek*. Zde se tedy místo počítání lhůty zdůrazňuje její počátek. Lhůta má počínat v den, který následuje po die a quo. To evokuje, že lhůta v den rozhodné skutečnosti ještě neběžela, protože počala běžet až dnem následujícím. Pouštět se do takové úvahy je ale zcela nepraktické. Je jasné, že před okamžikem, kdy nastala rozhodná skutečnost, lhůta určitě neběžela, a že den, ve kterém k této skutečnosti došlo, je dies a quo. A jak již bylo zmíněno výše, pravidla počítání lhůt slouží jen k určení diem ad quem. Traktované pravidlo pak vede ke zcela totožnému výsledku (určení téhož diem ad quem), ke kterému bychom dospěli při aplikaci pravidla sub 1) první koncepce. Autor této práce je navíc toho názoru, že lhůta běží de facto i de

²⁰⁵ Tak např. nelze u správce daně učinit podání (např. odvolání) do protokolu v době, kdy tento má již zavřeno. Odvolatel by pak mohl jen těžko argumentovat, že lhůtu zmeškal jen proto, že správce daně nezavedl nepřetržitý pracovní režim. Existují ale i takové formy komunikace, které nejsou závislé na provozní době žádného ze zúčastněných subjektů (např. datové schránky).

²⁰⁶ Viz např. § 602 nového občanského zákoníku

²⁰⁷ Toto latinské sousloví není v české doktríně příliš známo (alespoň autor této práce na něj zde doposud nenarazil). Ve své argumentaci jej však použil Soudní dvůr v rozhodnutí ve věci C-171/03 ze dne 11.11.2004, publikováno v Úř. věst. C 6 ze dne 08.01.2005, s. 13 a dostupný na www.curia.europa.eu

iure již od okamžiku, kdy k rozhodné skutečnosti došlo. Jinak bychom totiž museli úkon, který byl proveden v době mezi okamžikem rozhodné skutečnosti a koncem diei a quo, posoudit jako předčasný, což se ale jeví jako zcela absurdní²⁰⁸. A pokud bychom přesto tvrdili, že lhůta v den rozhodné skutečnosti opravdu neběžela, je to jen důvod pro to, abychom tento den do lhůty nepočítali. Ani zde se tudíž dies a quo do lhůty nepočítá, takže onen den počátku běhu lhůty je jen dnem pomocným, který má význam toliko počtářský. Den počátku běhu lhůty je pouze den, který se jako první do lhůty počítá, nic víc.

Dále je podstatné, že se princip dies a quo non computatur in termino uplatňuje nejen u lhůt počítaných podle dní, ale i u lhůt stanovených v týdnech, měsících a letech, ačkoli tu je obsažen vlastně jen implicitně²⁰⁹. To lze demonstrovat na jednoduchém příkladu lhůty jednoho týdne ode dne doručení. K doručení došlo, řekněme, v úterý 5.2.2013. Tento den je tedy dies a quo. Pravidla počítání lhůt uvedená sub 2) obou koncepcí říkají, že dies ad quem nastane v den, který v následujícím týdnu nese stejné označení jako dies a quo. Dies ad quem tak připadá na úterý 12.2.2013. Ode dne 5.2.2013 (včetně) do dne 12.2.2013 však uplynulo osm dní, ačkoli týden jich má přeci jen sedm. Jak je to možné? Prvním počítaným dnem lhůty totiž byla středa 6.2.2013. Jinak řečeno dies a quo (úterý 5.2.2013) se do lhůty nepočítal. Jedině tak bude týdenní lhůta čítat právě sedm dní, tj. celý týden. Stejný princip funguje i u lhůt počítaných na měsíce a roky.

V úvodu této kapitoly bylo zmíněno, že v případě lhůt platí tzv. tempus utile. Pravidla počítání lhůt zajišťují, aby byl čas vymezený lhůtou v co nejširší míře využitelný k provedení úkonu, který lhůta předvídá. Proto je tento časový úsek v podstatě uměle (tj. oproti běžnému způsobu počítání času) prodlužován. K prodloužení dochází již uplatněním principu dies a quo non computatur in termino, tj.

²⁰⁸ Uvažujme následující příklad. Strana soudního řízení podala odvolání proti rozsudku v den, kdy jí byl napadený rozsudek doručen. Soudce takové odvolání posoudil jako předčasné, neboť odvolací lhůta začala běžet až dnem následujícím po dni doručení rozsudku. Jak ale soudce toto své rozhodnutí odůvodní, když všechny předpoklady pro podání odvolání (zejm. doručení napadeného rozsudku) byly splněny již v den, kdy toto bylo podáno?

²⁰⁹ Pravidlo sub 1) první koncepce nerozlišuje mezi lhůtami denními, týdenními, měsíčními a ročními, z čehož lze snadno dovozovat že se má aplikovat ve všech případech. Druhá koncepce pak nepočítání diei a quo vztahuje pouze ke lhůtám stanovených ve dnech. Nicméně princip dies a quo non computatur in termino je rozpoznatelný v obou koncepcích přímo z toho, jak je určován dies ad quem (viz. pravidla sub 2 obou koncepcí).

hned z kraje lhůty. K dalšímu prodloužení ale může dojít i ke konci lhůty, neboť případně-li dies ad quem na sobotu, neděli nebo svátek, posouvá se tento na bezprostředně následující pracovní den. Účelem je zjevně dosáhnout toho, aby byl dies ad quem vždy efektivně využitelný k provedení úkonu, který lhůta předvídá. To je však možné právě jen prostřednictvím dalšího „umělého“ prodloužení lhůty. Pravidla počítání lhůt tak nejsou jen nástrojem právníků, který jim zjednodušuje práci. Tato zvláštní pravidla zároveň konstituují tempus utile, který se účelně, avšak uměle odlišuje od času počítaného obecným způsobem (jako tempus continuum).

I. 5.1.2 Způsob počítání lhůt podle jednotlivých pravidel

V předchozí části byly vysvětleny obecné principy počítání lhůt stanovených ve dnech, týdnech, měsících a letech. Bylo rovněž konstatováno, že obě koncepce, kterých tuzemský zákonodárce při formulaci pravidel počítání lhůt volí, jsou obsahově totožné, což dovoluje, aby byla jednotlivá pravidla představena jednotně.

Lhůta určená ve dnech se počítá tak, že se ke dni, který následuje po die a quo, připočítá tolik dnů, kolik lhůta činí. Poslední připočítaný den bude dies ad quem. Pokud celá lhůta spadá do stejného měsíce, lze postupovat i tak, že se k číslici data diei a quo, která vyjadřuje pořadí dne v měsíci, jednoduše přičte počet dnů lhůty. Výsledkem bude datum udávající diem ad quem. Proniká-li však lhůta do vícero měsíců, nezbývá, než jednotlivé dny dopočítávat postupně podle kalendáře²¹⁰.

Je-li tak stanovena lhůta 15 dnů ode dne doručení, a k doručení došlo ve středu 2.1.2013, posledním dnem lhůty bude čtvrtek 17.1.2013.

Lhůta určená v týdnech se počítá tak, že se nejprve určí týden, do kterého spadá dies a quo, a k němu se připočte tolik celých týdnů, kolik lhůta činí. Dies ad quem bude ten den posledního připočteného týdne, který se nazývá stejně jako dies a quo.

Uvažujeme lhůtu dvou týdnů ode dne doručení. K doručení došlo i zde dne ve středu 2.1.2013. Posledním dnem lhůty bude středa 16.1.2013.

²¹⁰ Prostým připočtením počtu dnů lhůty k datu diei a quo by totiž vyšlo datum, které neodpovídá kalendáři.

Lhůty určené v měsících se počítají tak, že se nejprve určí měsíc, do kterého spadá dies a quo, a k němu se připočítá tolik kalendářních měsíců, kolik lhůta činí. Dies ad quem připadne na ten den posledního připočteného měsíce, který má stejné pořadové číslo jako dies a quo. Nebude-li v posledním připočteném měsíci den, který by měl takové číslo, připadne dies ad quem na poslední den posledního připočteného měsíce. Naposled uvedené pravidlo zohledňuje skutečnost, že měsíce jsou různě dlouhé²¹¹. Pokud tak dies a quo připadá na konec delšího měsíce, v měsíci kratším, do kterého spadá dies ad quem, tolik dní nebude.

Výše uvedené lze představit na následujícím příkladu lhůty dvou měsíců, která běží ode dne doručení. Došlo-li k doručení v pondělí 7.1.2013, poslední den lhůty připadne na čtvrtek 7.3.2013. Došlo-li však k doručení již v pondělí 31.12.2012, poslední den lhůty připadne na čtvrtek 28.2.2013, protože únor má jen 28 dnů (rok 2013 není přestupný).

Lhůty určené v letech se počítají tak, že se nejprve určí rok, do kterého spadá dies a quo, a k němu se připočítá tolik kalendářních let, kolik lhůta činí. Dies ad quem připadne na ten den posledního připočteného roku, jehož datum (pořadové číslo dne i pořadové číslo měsíce) se shoduje s datem diei a quo. Nebude-li v posledním připočteném roce takové datum, připadne dies ad quem na poslední den měsíce, který se nazývá stejně jako měsíc, do něhož spadá dies a quo. Naposled uvedené pravidlo se však uplatní toliko v jediném výjimečném případě. A to tehdy, pokud dies a quo připadne na den 29. února přestupného roku, a ještě jen tehdy, pokud číslo udávající počet let lhůty nebude dělitelné čtyřmi²¹². V ostatních případech totiž jednotlivé měsíce každého roku čítají stále stejný počet dnů, takže k předvídané diskrepanci v délce měsíců nedojde.

Z toho plyne, že až na výše uvedenou výjimkou přestupného roku lze tyto lhůty počítat zcela jednoduše tak, že se k číslici, která v datu diei a quo udává rok, připočte tolik let, kolik lhůta činí.

²¹¹ Únor má 28 (v případě přestupného roku 29) dnů, ostatní měsíce pak po 30 nebo 31 dnech.

²¹² Bude-li číslo udávající počet roků lhůty dělitelné čtyřmi, připadne poslední den lhůty opět na den 29. února přestupného roku. Rok diei a quo i rok diei ad quem budou oba obsahovat den 29. února, protože k posouvání diei ad quem nedojde.

Je-li tak stanovena lhůta dvou let ode dne doručení a k doručení došlo ve středu 2.1.2013, pak její konec připadne na pátek 2.1.2015.

Někdy může být délka lhůty stanovena jako kombinace let, měsíců, týdnů nebo dnů. Na takovou situaci ale pravidla počítání lhůt nepamatují. Je však zřejmé, že se musí uplatnit i zde, avšak tak, že musí být aplikována postupně. Ve většině případů nebude záležet na tom, v jakém pořadí byla pravidla aplikována (tj. zda byly nejprve počítány roky, pak měsíce, týdny a nakonec dny, anebo zda byly nejprve počítány dny, pak týdny pak měsíce a nakonec roky), protože výsledek bude stejný. Někdy ale dojde k deformaci výsledku, která je způsobena různým počtem dnů v jednotlivých měsících. Bude totiž záležet na tom, v jaké fázi počítání (závislé na pořadí aplikovaných pravidel) narazíme na měsíc, ve kterém nebude dostatek dnů, takže posledním dnem dané fáze počítání bude poslední den takového měsíce, což povede právě ke změně výsledku finálního.

Aby byla jedna a tatáž lhůta stanovená kombinací let, měsíců, týdnů nebo dnů vždy stejně dlouhá, je třeba (alespoň in eventum různých výsledků) určit pevné pořadí aplikace jednotlivých pravidel. Autor této práce zastává názor, že toto pořadí má odpovídat délkám jednotlivých jednotek tak, že počítání delších jednotek bude mít přednost před počítáním jednotek kratších. Tedy, že je nejprve třeba počítat roky, pak měsíce, po té týdny a až nakonec dny. To ostatně odpovídá i způsobu, jakým bude délka konkrétní lhůty zpravidla vyjádřena²¹³. Podobný přístup lze snad dovozovat i z recentní doktríny občanského práva hmotného, jakož i z úpravy nového občanského zákoníku²¹⁴.

Zbývá už jen určit postup při počítání takových lhůt. Podle názoru autora této práce je třeba jednotlivé jednotky lhůty (roky, měsíce, týdny a dny) počítat samostatně, a to jakoby se jednalo o lhůtu stanovenou jen v jednotce jediné, a každou další jednotku na tu předchozí plynule navázat. Aby na sebe jednotlivé jednotky lhůty navazovaly plynule a nepřetržitě, bude třeba brát dies ad quem jednotky jedné za dies a quo jednotky následující. Takovýto způsob počítání lhůt stanovených v kombinaci let,

²¹³ Spíše napíšeme, že lhůta činí 1 rok, 2 měsíce, 3 týdny a 4 dny, než že lhůta čítá 4 dny, 3 týdny, 2 měsíce a 1 rok.

²¹⁴ Doktrína zmiňuje problém počítání lhůty jednoho a půl měsíce. Polovinou měsíce se při tom rozumí patnáct dnů. Postupováno má být podle autorů tak, že se nejprve počítá měsíc a teprve pak patnáct dnů. (k tomu: KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVORÁK, Jan a kolektiv. Občanské právo hmotné 1. 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. str. 174). Nový občanský zákoník takový způsob počítání upravuje výslovně v § 606 odst. 2.

měsíců, týdnů a dnů je v souladu s pravidlem dies a quo non computatur in termino. Dies a quo má být rozhodně i zde nepočítán právě jednou. Pokud byl tedy dies a quo z počítání jednou vynechán již při počítání první jednotky, nelze jej odpočítávat znovu v souvislosti s jednotkou další. A právě toho dosáhneme, pokud dies ad quem jedné jednotky označíme pro účely počítání za diem a quo jednotky další. Dies ad quem i dies a quo zde spadají do stejného dne, který zůstane jako dies ad quem započítán, kdežto jako dies a quo počítán nebude. K žádným duplicitám ani deformacím proto nedojde.

Při takovém navazování jednotek lhůty se dále nemůže uplatnit pravidlo o posouvání diei ad quem na pracovní den, neboť konce lhůty vznikající navazováním jejích jednotek jsou pouze průběžné (počtářské). Opravdovým die ad quem bude až den konečně určený celým početním postupem, a to teprve také bude poslední den lhůty ve smyslu pravidel počítání lhůt, který musí vždy připadnout na pracovní den.

Názor autora budiž demonstrován na následujícím příkladu lhůty 1 roku, 2 měsíců, 3 týdnů a 5 dnů, která běží ode dne doručení. K doručení došlo v úterý 3.1.2012, takže posledním dnem lhůty bude pátek 29. března 2013. Nejprve byl počítán rok (dílčím výsledkem byl čtvrtek 3.1.2013), pak dva měsíce (neděle 3.3.2013), následně tři týdny (neděle 24.3.2013) a nakonec bylo připočteno 5 dnů (pátek 29.3.2013). I když dva průběžné výsledky (dny 3.3.2013 a 24.3.2013) připadly na neděli, k posunutí na nejbližší pracovní den (pondělí) nedošlo, neboť nešlo o výsledky konečné.

Ve všech výše uvedených případech platí, že případně-li dies ad quem na sobotu, neděli nebo svátek, posune se tento na bezprostředně následující pracovní den. Zatímco sobotu a neděli určuje bez dalšího kalendář, svátky zakotvuje také zákon o státních svátcích²¹⁵. Svátkem ve smyslu traktovaného pravidla budou jen státní svátky a ostatní svátky, neboť pouze ty jsou zároveň dny pracovního klidu. Skupina významných dnů, kterou zákon o státních svátcích rovněž zavádí, představuje již dny pracovní, takže není důvod, proč je při počítání lhůt zvlášť zohledňovat.

Traktované pravidlo dopadá výlučně a toliko na diem ad quem. Lhůta jinak samozřejmě běží i o sobotách, nedělích a svátcích. To neplatí jen tehdy, pokud zákon

²¹⁵ Zákon č. 245/2000 Sb., o státních svátcích, o ostatních svátcích, o významných dnech a o dnech pracovního klidu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státních svátcích“)

pro konkrétní případ explicitně stanoví, že se mají počítat pouze dny pracovní²¹⁶. Taková výjimka se ale může týkat jedině lhůt počítaných ve dnech, protože týdny, měsíce a roky víkendy a svátky nutně obsahují (na tom zákonodárce jen těžko něco změní).

Je-li tak stanovena desetidenní lhůta ode dne doručení a k doručení došlo ve středu 2.1.2013, posledním dnem této lhůty bude pondělí 14.1.2013. Desátý den lhůty totiž připadl na sobotu 12.1.2013, pročež se tento posunul na nejbližší pracovní den, tj. na pondělí.

Doposud byla pozornost věnována pouze lhůtám stanoveným ve dnech, týdnech, měsících nebo letech, neboť pravidla počítání lhůt, jak jsou obsažena v různých právních předpisech, pamatují zpravidla pouze na ně. Výjimečně lze ale nalézt i pravidla týkající se lhůt stanovených v časových jednotkách kratších než jeden den²¹⁷. Platí, že taková lhůta se počítá a momento ad momentum²¹⁸, tedy že k okamžiku, kdy došlo ke skutečnosti zakládající její běh, se bez dalšího připočte tolik času, kolik lhůta činí. Princip dies a quo non computatur in termino se zde pochopitelně neuplatní, protože jde o lhůtu kratší než jeden den. Poslední okamžik této lhůty pak již také nemůže doznat změny v závislosti na tom, zda tento nastane v sobotu, neděli nebo svátek. Počítání lhůt kratších než jeden den je tak vlastně počítáním obecným (přirozeným); taková lhůta nevymezuje tempus utile ve smyslu výše uvedeném, nýbrž tempus continuum.

Pokud tedy rozhodná skutečnost zakládající běh dvouhodinové lhůty nastala např. v 13:43 hodin, posledním okamžikem této lhůty bude 15:43 téhož dne. Pokud by stejná lhůta začala plynout v 23:43 hodin jednoho dne, její konec nastane v 01:43 hodin dne následujícího, byť by tento připadl na sobotu.

²¹⁶ Příkladem budiž ustanovení § 107 odst. 4 nebo § 250 odst. 1 daňového řádu.

²¹⁷ Viz např. § 40 správního řádu, § 608 nového občanského zákoníku nebo § 33 odst. 3 daňového řádu

²¹⁸ Občanský zákoník takové pravidlo neobsahuje, avšak takovou koncepci zastává recentní občanskoprávní doktrína (k tomu viz. KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kolektiv. Občanské právo hmotné 1. 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. str. 173 a násl.). Nový občanský zákoník zavádí totožné pravidlo výslovně (§ 608). Nicméně stejné pravidlo lze jednoznačně dovodit i z ustanovení § 40 správního řádu, neboť pro takové lhůty vylučuje pravidla upravující první počítaný okamžik lhůty, jakož i posouvání jejího konce, případně-li tento na sobotu, neděli nebo svátek.

I. 5.1.3 Uplatňování pravidel počítání lhůt

Pravidla počítání lhůt, jak byla rozebrána výše, neplatí jen v tuzemském právním řádu. Obsahově totožná pravidla nalezneme i v pramenech práva mezinárodního. Jde především o Evropskou úmluvu o počítání lhůt²¹⁹ podepsanou v Basileji dne 16. května 1972. Dále lze zmínit pravidlo č. 131 prováděcího předpisu k Úmluvě o udělování evropských patentů²²⁰ ze dne 7. prosince 2006. Stejná pravidla počítání lhůt (co do obsahu) zavedlo v oblasti evropského práva již nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1182/71²²¹ ze dne 3 června 1971, kterým se určují pravidla pro lhůty, data a termíny. K podrobnějšímu výkladu o pravidlech počítání lhůt, jak jsou zakotvena v právě uvedených pramenech, a k důvodům, proč jsou tato obsahově shodná s těmi, která se uplatňují v českém právním řádu, odkazuje autor této práce pro stručnost na samostatné pojednání²²².

Pravidla počítání lhůt lze proto označit za tradiční a uplatňovaná nejenom v právním řádu tuzemském. Nepřekvapí proto, že Ústavní soud považuje tato pravidla dokonce za obecná pravidla právní, která, ačkoli bývají v tuzemských právních předpisech uváděna výslovně, působí také *praeter legem*²²³. Pokud tedy právní předpis pravidla počítání lhůt nestanoví, je při jeho aplikaci stejně třeba těchto pravidel užít. Pokud by chtěl zákonodárce pravidla počítání času změnit, musel by tak učinit výslovnou právní úpravou.

Pravidla počítání lhůt naleznou své uplatnění vždy, a to bez ohledu na druh lhůty. Takto se tudíž počítají lhůty zákonné, správcovské, soudcovské, smluvní, hmotněprávní, procesní, promlčecí, prekluzivní, pořádkové, soluční, objektivní i subjektivní.

²¹⁹ European Convention on the Calculation of Time-Limits podepsaná v Basileji dne 16. května 1972, vedená pod ETS 76 a dostupná na www.coe.int. (dále jen „Evropská úmluva o počítání lhůt“)

²²⁰ Prováděcí předpis k Úmluvě o udělování evropských patentů z 5 října 1973, který byl přijat rozhodnutím správní rady Evropské patentové organizace ze 7. prosince 2006, publikován pod č. 86/2007 Sb.m.s.

²²¹ Nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1182/71 ze dne 3. června 1971, kterým se určují pravidla pro lhůty, data a termíny (Úř. věst. L 124, s. 1; Zvl. vyd. 01/01, s. 51)

²²² ALEXA, Karel. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník*. 1/2012. ISSN 0231-6625. (str. 80).

²²³ Nález Ústavního soudu ze dne 17.12.1997, sp.zn. Pl. ÚS 33/97, dostupný na www.nalus.cz.

Konečně je třeba učinit krátkou zmínku o způsobu, jak vhodně slovy vyjádřit délku lhůty a den rozhodné skutečnosti. Zcela postačí, když příslušná dikce (právního předpisu, aktu aplikace práva nebo smlouvy) zmíní pouze délku lhůty a den rozhodné skutečnosti. Tedy například tak, že odvolání lze podat do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje²²⁴. Taková minimalistická formulace je dokonce žádoucí, protože nedává prostor k nejasnostem stran toho, co je dies a quo, a že se tu mají bez dalšího uplatnit pravidla počítání lhůt.

Příkladem poněkud nešťastné²²⁵ formulace bylo ustanovení § 48 odst. 5 věty první zákona o správě daní a poplatků, podle kterého: *Odvolání lze podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak*. Citované ustanovení totiž evokuje, že dies a quo je den, který následuje po dni doručení. Den doručení je ale jinak přímo dies a quo ve smyslu pravidel počítání lhůt (a to i podle § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Uvedenou dikci by tedy bylo lze přeformulovat tak, že dies a quo připadá na den, který následuje po die a quo, což je ale nesmysl. Podle názoru autora této práce zde zákonodárce pouze nadbytečně opsal část pravidla počítání lhůt, které již bylo obsaženo v ustanovení § 14 odst. 6 téhož zákona. A pokud by mělo být ustanovení § 48 odst. 5 věty první zákona o správě daní a poplatků speciální vůči ustanovení § 14 odst. 6 téhož předpisu, výsledkem by bylo pouze to, že se naposled uvedená úprava neuplatní, neboť je jako obecná vyloučena. Počítání odvolací lhůty by tak bylo stále stejné. V každém případě se jednalo o zbytečnou komplikaci, protože mýnil-li zákonodárce zavést odvolací lhůtu v délce 31 (či snad dokonce 32) dnů, mohl tak učinit jednoduše tím způsobem, že by úpravu obsaženou v ustanovení § 48 odst. 5 věty první zákona o správě daní a poplatků formuloval takto: *Odvolání lze podat ve lhůtě 31 (případně 32) dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak*.

²²⁴ Viz. § 109 odst. 4 daňového řádu

²²⁵ Nedostatek uvedené formulace postihl i aplikační praxi, kdy se hovořilo o tzv. problému „pondělí, úterý nebo středa“ (k tomu: KOHOUTKOVÁ, Alena. Strašák „LHŮTNÍK“ přežil „rekodifikaci“ daňového procesu. *Daňový expert* 2/2011. str. 10).

I. 5.2 Problém počítání lhůt podle daňového řádu²²⁶

Daňový řád ve svém § 33 obsahuje následující pravidla počítání lhůt:

- 1) Lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, případně poslední den lhůty na jeho poslední den.
- 2) Lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.
- 3) Lhůta stanovená dobou kratší než jeden den se počítá od okamžiku, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.
- 4) Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu kratší než jeden den.

Pravidla uvedená sub 2), 3) a 4) jsou formulována prakticky stejně jako pravidla, která jsou popsána v předchozí části této práce, a lhůty se podle nich počítají stejně. První věta pravidla sub 1) však obsahuje formulaci odlišnou, která může svádět k závěru, že se mají lhůty stanovené v týdnech, měsících a letech počítat jinak.

Daňový řád totiž v ustanovení § 33 odst. 1 věty první rozlišuje:

- a) den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty
- b) den počátku běhu lhůty (ten má následovat po dni sub a)
- c) den konce lhůty (ten se má svým pojmenováním nebo číselným označením shodovat se dnem, kdy započal běh lhůty).

²²⁶ Danou problematikou se autor této práce zabývá v samostatném článku: ALEXA, Karel. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník*. 1/2012. ISSN 0231-6625. (str. 80). Na tomto místě proto jen stručně shrne své závěry a případně doplní výklad další, s tématem této práce související.

I. 5.2.1 Majoritní výklad pravidla

Aplikujeme pravidlo podle § 33 odst. 1 věty první daňového řádu na příklad lhůty 1 týdne od doručení, kdy k doručení došlo např. ve středu 2.1.2013. Středa 2.1.2013 je jistě dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Den počátku běhu lhůty je však až den následující, tedy čtvrtek 3.1.2013. Konec lhůty má nastat uplynutím dne, který se svým pojmenováním shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, což je čtvrtek 10.1.2013. Podle uvedeného příkladu tak má týden přepočtený na dny osm dnů.

Protože vykládané pravidlo odvozuje konec lhůt ode dne, který teprve následuje po dni, kdy došlo k rozhodné skutečnosti, dochází u všech lhůt počítaných takto podle týdnů, měsíců nebo let k jejich prodloužení o jeden den. To je zásadní rozdíl oproti způsobu počítání lhůt, který byl popsán v předchozí části této práce a který tam byl označen za typický.

Z takového výkladu zřejmě vychází Generální finanční ředitelství, když v tiskové zprávě²²⁷ ze dne 4.2.2011 upozornilo veřejnost na to, že v důsledku nové právní úpravy počítání času podle daňového řádu došlo k posunu termínů pro podání některých daňových tvrzení. Tisková zpráva například uvádí, že u daňového přiznání k dani z příjmů dochází k posunutí termínu pro jeho podání z posledního březnového dne na den 1.4.2011.

Daňové přiznání k dani z příjmů, na které dopadá ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Konec zdaňovacího období roku 2010 připadl na den 31.12.2010 (to je den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty). Vzhledem k aplikaci pravidla počítání času podle § 33 odst. 1 daňového řádu, byl den 1.1.2011 dnem počátku běhu lhůty, která pak skončila onoho 1.4.2011.

²²⁷ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Změna termínu pro podání daňového přiznání (Tisková zpráva)*. [online]. 4.2.2011 [cit. 27.11.2012]. Dostupná na <http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/ceska_danova_sprava_11765.html?year=0>.

S výkladem vycházejícím z prodloužení lhůt počítaných v týdnech, měsících nebo letech o jeden den v důsledku nového znění § 33 odst. 1 daňového řádu se lze setkat i v odborné literatuře²²⁸.

I. 5.2.2 Alternativní výklad pravidla

S majoritním výkladem ustanovení § 33 odst. 1 věty první daňového řádu autor této práce nesouhlasí, pročež předkládá výklad vlastní, alternativní.

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, pročež 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 jen, že se den rozhodné skutečnosti do lhůty nezapočítává. Je tomu tak proto, že i kdyby lhůta v den rozhodné skutečnosti neběžela, je to o důvod víc, proč tento den do lhůty nepočítat. Dané ustanovení tak neříká nic nového, nýbrž jen explicitně zmiňuje 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 majoritní 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, ve kterém k rozhodné skutečnosti došlo, a pak jen stačí aplikovat příslušné pravidlo

²²⁸ Např.: BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 189). KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. IBSN 978-80-7263-616-7. (str. 139). KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. IBSN 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).

počítání času, abychom určili konec lhůty. Samotný den počátku běhu lhůty je toliko pomocný, který slouží jen účelům počtářským. 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 autor této práce označil za důsledek absurdní. Význam má uvažovat jen o *die a quo* a o *die ad quem*.

Pokud se podíváme na ustanovení § 33 odst. 1 věty první daňového řádu ve světle právě učiněných závěrů, že i zde platí princip *dies a quo non computatur in termino*, a že podstatnými jsou jen den rozhodné skutečnosti (*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 *die a quo*, a končí uplynutím *diei ad quem*, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje s *die a quo*.

Tento formulace jen zdůrazňuje obecné principy počítání lhůt a zároveň snižuje význam dne počátku běhu lhůty, jež je svou povahou jen vedlejším počtářským produktem.

Ostatně i samotný text daňového řádu takový výklad dovoluje resp. vyžaduje, protože užívá následující sousloví:

- 1)...počíná běžet dnem...
- 2)...dny, 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. Není však zřejmé, který počátek je ten rozhodující. 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.

Při výkladu pravidla počítání lhůt stanovených v týdnech, měsících a letech podle daňového řádu, který zastává autor této práce, je pak toto pravidlo, co do obsahu, totožné s pravidly, jež se jinak uplatňují (nejen) v tuzemském právním řádu. Pouze se liší jeho formulace.

Demonstrujeme-li konečně výklad autora této práce na příkladu lhůty 1 týdne od doručení, k němuž došlo opět ve středu 2.1.2013, bude výsledek následující. Středa 2.1.2013 bude dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (*dies a quo*). Na čtvrtek 3.1.2013 pak připadá první den, který se do lhůty počítá (den počátku běhu lhůty), což je projevem pravidla *dies a quo non computatur in termino*. Lhůta skončí uplynutím středy 9.1.2013 (*dies ad quem*), což je den, který se svým pojmenováním shoduje s *dies a quo*. Týden tak má opět sedm dnů a čas může pokojně plynout dál.

I. 5.2.3 Opodstatnění alternativního výkladu

Přínosem alternativního výkladu je především to, že se počítání lhůt podle daňového řádu nebude odchylovat od způsobu tradičního, který se uplatňuje (nejen) v tuzemském právním řádu, a na který je proto odborná veřejnost zvyklá a který používá vlastně intuitivně.

Zavádět nový způsob počítání lhůt je podle názoru autora této práce zbytečné, neboť ten stávající dokonale stačí, protože stojí na racionálních principech a je prověřen dlouhodobou praxí. Autor této práce má dokonce za to, že tvůrce daňového řádu žádnou změnu zavádět nechtěl. V důvodové zprávě k návrhu daňového řádu totiž zdůrazňuje, že: „*Předložený návrh zákona se snaží o jednodušší a jednoznačnější úpravu dosavadního postupu při správě daní, nikoliv o neodůvodněný zásah do vývoje uplynulých patnácti let*“²²⁹. Ve zvláštní části důvodové zprávy²³⁰, která je věnována § 33 návrhu daňového řádu, pak žádnou zmínku o tom, že by se mělo v počítání času

²²⁹ 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>. (str. 114)

²³⁰ Tamtéž str. 141

cokoli měnit, nenalezneme. Navrhovatel daňového řádu tak nechtěl ustálená pravidla počítání lhůt změnit, právě naopak je mýnil zachovat, což se také stalo.

Majoritní výklad § 33 daňového řádu, podle kterého dochází k prodloužení lhůt stanovených v týdnech, měsících nebo letech, může způsobit řadu (zbytečných) problémů. Jeho akceptace bude zatěžovat zejména aplikační praxi. Daňový řád totiž zhusta se lhůtami pracuje. Bude tudíž třeba rozlišovat, zda jde o lhůtu stanovenou ve dnech, kde k žádné změně nedochází, nebo v týdnech, měsících a letech, kde se změna již 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. Taková úprava počátku běhu lhůty je doktrínou²³¹ 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. řádné daňové přiznání podle § 136 odst. 4 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. Doktrína²³² zastává názor, že ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu speciální není, takže se plně uplatní pravidlo podle § 33 odst. 1 daňového řádu, pročež 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.

Takové problémy se ovšem nemusí omezit toliko na text daňového řádu, ale mohou vznikat i ohledně textů právních předpisů jiných, pro které daňový řád platí za *legi generali*. Výčet všech případů, které může majoritní výklad pravidel počítání lhůt

²³¹ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 871).

²³² Tamtéž str. 823

podle daňového řádu zkomplikovat, nebude dlouhou dobu, pokud vůbec, úplný, což jen ex ante podřívá předvídatelnost aplikace (nejen) daňových předpisů.

Od věci ani není tvrzení, že traktovaný problém podle daňového řádu není prvním a jistě ani posledním problémem výkladu pravidel počítání lhůt. Odkázat lze nejen na komplikace s ustanovením § 48 odst. 5 věty první zákona o správě daní a poplatků, jak byly popsány výše, ale i na rozsudek Soudního dvora, ve kterém se tento zabýval problémem podobným²³³. Autor této práce zastává názor, že problémy stran interpretace pravidel počítání lhůt je třeba řešit in favorem obecných principů, které tu platí. Jinak se právníci připraví o v právu dnes ne tak běžný luxus, že určitý institut funguje v celém právu stejně. Budou vznikat rozdíly tam, kde k tomu není opodstatnění, právní systém bude zase o něco roztříštěnější a aplikace práva o to složitější.

Z výše uvedených důvodů bude autor této práce dále vycházet ze svého výkladu § 33 daňového řádu a jen tam, kde to bude potřebné, zmíní i výklad majoritní.

I. 5.3 Počítání jiných časových úseků, zejména dob

I. 5.3.1 Jiné časové úseky coby tempus continuum

V doktríně²³⁴ se lze setkat s názorem, že právní úprava počítání lhůt představuje obecný způsob počítání času v právu. S takto širokým pojetím autor této práce nesouhlasí.

Předně je tu skutečnost, že jednotlivá pravidla počítání lhůt (resp. podle obvyklého znění marginálních rubrik času), jak jsou de lege lata v tuzemském právním

²³³ Rozhodnutí ve věci C-171/03 ze dne 11.11.2004, publikováno v Úř. věst. C 6 ze dne 08.01.2005, s. 13 a dostupný na www.curia.europa.eu.

²³⁴ Viz např.: *Iuridictum Encyklopedie o právu* [online]. Vlastník PECINA, Tomáš, 2012 [cit. 27.11.2012]. Dostupný na

WWW:<http://iuridictum.pecina.cz/w/Po%C4%8D%C3%ADt%C3%A1n%C3%AD_%C4%8Dasu>
Heslo „Počítání času“, KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kolektiv. Občanské právo hmotné 1. 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7. (str. 173).

řádu zakotvena, vždy explicitně hovoří toliko o lhůtách. O jiných časových úsecích (zejména dobách) se vůbec nezmiňují.

V příslušné části této práce, která je věnována pojmu lhůty, byl dále konstatován rozdíl mezi lhůtami a jinými časovými úseky (zejména dobami), který nalézá odraz i platném právním řádu, byť ne vždy zcela důsledně.

Proč tedy zákonodárce v pravidlech počítání lhůt (resp. času) zmiňuje pouze lhůty, když současně sám zásadně respektuje, že lhůty jsou něco jiného než doby (resp. jiné časové úseky)? Jen skeptik by patrně uzavřel, že jde o pouhý a s každým novým právním předpisem se opakující omyl. Podle názoru autora této práce je takový přístup zákonodárce cílený a vyjadřuje, že jiné časové úseky, než jsou lhůty, mají být počítány jinak.

Takový závěr lze podpořit výkladem logickým, podle kterého, upravují-li pravidla počítání lhůt pouze počítání lhůt, pak a contrario počítání jiných časových úseků tato pravidla neupravují.

Dále je třeba uvést i argument teleologický. Lhůty jsou časovými úseky, ve kterých má být vykonán předvídaný úkon, aby nedošlo k právem předpokládanému následku, tj. lhůty jsou žádoucím časem úkonu. Aby byl čas vymezený lhůtou v co nejširší míře využitelný k provedení úkonu, pravidla počítání lhůt činí ze lhůt tempus utile, tj. takový čas, který je za tímto účelem prostřednictvím počítání uměle avšak účelně prodlužován. Oproti tomu jiné časové úseky, zejména doby, jsou „jen“ nepodmíněným plynutím času, prostým trváním. V případě dob a jiných časových úseků se tak má smysl tázat pouze po tom, jak dlouho trvaly. Zajímá-li nás skutečná délka trvání, proč by mělo být její počítání deformováno pravidly počítání lhůt? Doby a jiné časové úseky než lhůty vyjadřují tempus continuum, tj. čas, jak skutečně běží, nikoli tempus utile.

Počítání dob podle pravidel pro počítání lhůt může leckdy vést k absurdním výsledkům. Uvažujme následující příklad smlouvy o výpůjčce podle občanského zákoníku. Půjčitel ve středu 2.1.2013 půjčil svůj bicykl na tři dny (dohodnutá doba) vypůjčitelu. Je zřejmé, že smluvní strany neměly pochyb o tom, že vypůjčitel může bicykl užívat ve středu, kdy jej převzal, dále ve čtvrtek, a že konečně v pátek tento dopravní prostředek půjčitelu vrátí. Pokud bychom výpůjční dobu počítali podle

pravidel pro počítání lhůt, pak by již pravidlo dies a quo non computatur in termino den vrácení bicyklu posunulo na sobotu, a pravidlo o tom, že dies ad quem musí připadnout na pracovní den, by následně tento den posunulo dokonce na pondělí. To ovšem strany smlouvy o výpůjčce zjevně nezamýšlely. Smluvní strany totiž výpůjční dobu nepočítaly podle pravidel pro počítání lhůt, nýbrž počítaly jí přirozeně podle dní tak, jak za sebou běží.

Jak již bylo uvedeno v úvodu této kapitoly, počítání času v právu může být i takové, že známe počátek a konec časového úseku a jediné, co zbývá určit je, jak dlouhý tento úsek byl. Příkladem budiž doba prodlení dlužníka se splněním jeho peněžitého dluhu. Uvažujme, že poslední den lhůty splatnosti dluhu (dies ad quem) připadl na středu 2.1.2013, a že dlužník svůj dluh zaplatil až v pátek 11.1.2013. Nyní je třeba určit dobu (délku) prodlení, abychom mohli vypočítat úrok z prodlení. Prvním dnem prodlení byl čtvrtek 3.1.2013 (o den dříve mohl dlužník dluh splnit včas, pročez v prodlení nebyl). Od čtvrtka 3.1.2013 do posledního dne prodlení, tj. do pátku 11.1.2013, kdy byl dluh zaplacen, uplynulo devět dnů, což je právě doba prodlení. Pokud bychom dobu prodlení přepočítali podle pravidel pro počítání lhůt, poslední den prodlení by připadl na pondělí 14.1.2013 (dies ad quem by nastal v sobotu 12.1.2013, takže by se ještě posunul na nejbližší pondělí). I tento příklad je zjevně absurdní, protože v pondělí 14.1.2013 již dlužník v prodlení nebyl.

I. 5.3.2 Způsob počítání jiných časových úseků

Z právě podaného teleologického výkladu se zároveň podává, že pamatují-li pravidla počítání lhůt toliko na lhůty, nejde o mezeru v zákoně, neboť doby a jiné časové úseky nemají být počítány podle pravidel pro počítání lhůt. Analogické použití pravidel počítání lhůt zde tudíž nemá místo (není mezery, která by vyžadovala zaplnit).

Jak tedy počítat jiné časové úseky než jsou lhůty? Podle názoru autora této práce se takové časové úseky počítají jako tempus continuum, tj. právě tak, jak plynou. K takovému počítání není třeba zvláštních právních pravidel stejně tak, jako není potřeba, aby právní předpis normoval základní početní operace (sčítání, odčítání, násobení a dělení). Jde totiž o počítání obvyklé a přirozené.

Jiné časové úseky než jsou lhůty se tudíž počítají včetně dne, ve kterém došlo ke skutečnosti zakládající jejich plynutí, a jejich poslední počítaný den nemůže doznat změny v závislosti na tom, zda připadl na sobotu, neděli nebo svátek.

Takový způsob počítání nečiní žádný problém u časových úseků stanovených ve dnech nebo týdnech. Je-li však časový úsek počítán na měsíce a roky, může dojít k tomu, k čemu dochází i při počítání lhůt, a to že v posledním počítaném měsíci nezbude dostatek dnů. Mají-li být měsíce a roky reálnými kalendářními měsíci a roky, pak je nelze přepočítávat na dny, nýbrž je třeba uzavřít, stejně jako je tomu u počítání lhůt, že časový úsek skončí posledním dnem posledního počítaného měsíce.

Uvedeno na příkladech, doba tří dnů, která plyne ode dne 2.1.2013, uplyne dne 4.1.2013. Doba jednoho týdne od středy 2.1.2013, uplyne v úterý 8.1.2013. Doba jednoho měsíce ode dne 2.1.2013, uplyne dne 1.2.2013. Avšak doba jednoho měsíce ode dne 31.1.2013, uplyne již dne 28.2.2013, protože únor 2013 má jen 28 dnů. A konečně doba jednoho roku ode dne 2.1.2013, uplyne dne 1.1.2014, ačkoli tento den připadá na svátek.

Při počítání jiných úseků než jsou lhůty lze tudíž postupovat i tak, že aplikujeme pravidla počítání lhůt, avšak od výsledku (*dies ad quem*) odečteme právě jeden den. Pravidlo o posouvání *diei ad quo* se tu neuplatní vůbec. Odečtením jednoho dne vyloučíme působení pravidla *dies a quo non computatur in termino* a absence pravidla o posouvání *diei ad quem* zajistí, že počítání jiných časových úseků nebude deformováno ani tímto principem, který je rovněž imanentní pouze lhůtám.

Názor autora této práce stran způsobu počítání jiných časových úseků než jsou lhůty lze dále podpořit i dalšími prameny.

De lege lata se takto počítají doby podle zákoníku práce, podle jehož § 333 platí, že „*doby počínají prvním dnem a končí uplynutím posledního dne stanovené nebo sjednané doby*“. Autoritativní komentář²³⁵ k zákoníku práce pak uvádí několik příkladů, jak mají být doby podle tohoto ustanovení počítány. Z těchto příkladů vyplývá, že autoři uvedeného komentáře počítají doby stejně jako autor této práce.

²³⁵ BĚLINA, M. a kolektiv. *Zákoník práce. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN: 978-80-7179-251-2 (str. 1206).

Je rovněž třeba odkázat na výkladovou zprávu²³⁶ k Evropské úmluvě o počítání lhůt. Tu skupina expertů, kteří byli pověřeni přípravou úmluvy, zdůrazňuje, že některé případy jako je např. doba, na kterou byla uzavřena smlouva, zjevně lhůtu nepředstavují. Proto na jejich počítání nedopadají pravidla v úmluvě zakotvená. Nadto uvádějí několik příkladů, jak takové doby počítat. A i tyto příklady odpovídají způsobu, jakým doby počítá autor této práce.

I. 5.3.3 Pravidla počítání dob podle nového občanského zákoníku

Jednou z mnoha změn, které nový občanský zákoník přinese, je výslovná úprava pravidel počítání dob (§ 605 až § 608). To je jistě vhodné, neboť na příště již nebude pochyb o tom, že lhůty a doby mají být počítány různě.

Koncepce pravidel počítání času podle nového občanského zákoníku je taková, že tato pravidla zásadně dopadají shodně na lhůty i na doby. A jen tam, kde má příslušné pravidlo dopadat výlučně na lhůty, je z důvodu takového pravidla slovo doba vynecháno.

Ustanovení § 607 nového občanského zákoníku zcela správně při počítání dob vylučuje pravidlo o tom, že připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, posouvá se poslední den lhůty na bezprostředně následující pracovní den. To je ale také jediný rozdíl mezi počítáním lhůt a dob, který nový občanský zákoník předvídá.

Princip *dies a quo non computatur in termino* nový občanský zákoník ohledně dob nevyklučuje. Pro doby počítané ve dnech jej zavádí dokonce explicitně (§ 605 odst. 1). V případě dob stanovených v týdnech, měsících a letech (§ 605 odst. 2) sice zákon o nepočítání dne rozhodně skutečnosti mlčí, avšak, jak již bylo uvedeno v předchozích částech této práce, pravidlo *dies a quo non computatur in termino* je přítomno i zde, byť implicitně.

Zavedení pravidla *dies a quo non computatur in termino* do počítání dob znamená podstatnou odchylku od dosavadního způsobu, jakým jsou (resp. podle názoru

²³⁶ COUNCIL OF EUROPE. *European Convention on the Calculation of Time-Limits – Explanatory Report*. [online]. Council of Europe, 2012 [cit. 27.11.2012]. Dostupný na WWW: < <http://conventions.coe.int/> >

autora této práce mají být) doby počítány. Důvodová zpráva k návrhu nového občanského zákoníku hovoří pouze o vyloučení pravidla o posouvání posledního dne lhůty; o důvodu, proč nemá být do doby počítán den rozhodné skutečnosti, zpráva mlčí²³⁷.

Autor této práce zastává názor, že princip *dies a quo non computatur in termino* v případě dob uplatňován být nemá, neboť pro to není racionální důvod (k tomu srov. výklad o tom, proč doba vyjadřuje *tempus continuum*). Nepočítání prvního dne doby způsobí neopodstatněnou deformaci její výsledné délky. A nebude-li přijata příslušná změna § 333 zákoníku práce, budou se doby v pracovním právu počítat jinak, než jak budou počítány v právu občanském. Ani k tomu není zřejmě důvod.

S účinností nového občanského zákoníku tak vznikne problém počítání dob, který bude jakousi variací na problém počítání lhůt podle daňového řádu. Tento problém však nebude možné snadno překlentout výkladem, jak to lze v případě daňového řádu, neboť dikce nového občanského zákoníku jiný než adekvátní výklad patrně nesnese.

²³⁷ MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva - konsolidovaná verze*. [online]. Ministerstvo spravedlnosti ČR, 2012 [cit. 27.11.2012]. Dostupný na WWW: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/DZ_NOZ_89_%202012_Sb.pdf> (str. 144).

I. 6 Běh lhůt podle daňového řádu

Pod výrazem běh lhůty chápe autor této práce plynutí času vymezeného lhůtou. Při znázornění na časové ose (šipce) jde o posouvání bodu, který znázorňuje současnost (ať už skutečnou nebo jen simulovanou²³⁸), směrem vpravo od bodu počátku běhu lhůty až do bodu jejího konce. Pokud se bod vyjadřující současnost nachází vně uvedených hranic, lhůta pochopitelně neběží, protože buď běžet ještě nezačala, anebo již uplynula.

V následujícím textu bude pozornost věnována jen právní úpravě běhu lhůt podle daňového řádu. Ačkoli jde v zásadě o principy, které budou zřejmě platné obecně, jiné právní předpisy mohou tytéž instituty nazývat rozdílně²³⁹ anebo je nemusí znát vůbec²⁴⁰. Vzhledem k tomu, že daňový řád předvídá prakticky všechny obvyklé varianty běhu lhůt, a vzhledem k tématu této práce, bylo by patrně i neúčelné výklad koncipovat obecněji.

I. 6.1 Počátek a základní délka lhůty

V předchozí části této práce věnované pojmu lhůty byly vymezeny základní konstrukční prvky lhůt, mezi které patří určení jejich počátku a délky. Známe-li tyto prvky, pak skrze pravidla počítání lhůt určíme poslední den lhůty a tudíž i celý čas, po který může lhůta běžet.

Bez určení své délky se lhůta pochopitelně neobejde, protože jinak by vlastně neměla „kdy“ běžet, resp. by běžela věčně, protože by nebyla časovým úsekem a pak ani lhůtou. Každá lhůta tudíž musí mít stanovenou svou délku. Takovou délku lhůty, která je jejím nezbytným a proto i vždy přítomným (obligatorním) konstrukčním atributem, autor této práce označuje za délku základní.

²³⁸ Skutečnou současností je při počítání času na dny pouze dnešek. Právník však leckdy potřebuje určit, kde se na časové ose nachází den, který již minul nebo který teprve přijde. O takovém dnu však uvažuje podobně, jakoby se jednalo o den přítomný (ve vztahu k němu totiž bude uvažovat v intencích minulost-budoucnost), takže vlastně současnost simuluje. Proto autor této práce hovoří o současnosti simulované.

²³⁹ Tak například soudní řád správní hovoří o prominutí zmeškání lhůty (viz. § 40 odst. 5 tohoto zákona), kdežto daňový řád a správní řád nazývají obdobný institut navrácením lhůty v předešlý stav (viz. § 41 správního řádu a § 37 daňového řádu).

²⁴⁰ Zatímco přerušení a stavení lhůty je poměrně obvyklé, s prodloužením lhůty se zas tak často nesetkáme.

Lze považovat za pravidlo, že základní délka lhůty je definitivní – nepřipouštějící změnu, protože je možné již v okamžiku, kdy nastala skutečnost zakládající běh lhůty, s jistotou a konečně určit diem ad quem. Základní délka lhůty musí být určena a známa nejpozději v okamžiku, který je rozhodný pro počátek jejího běhu, protože jinak by čas vymezený lhůtou nemohl být beze zbytku efektivně využitelný k provedení lhůtou předvídaného úkonu (a to by bylo v rozporu s účelem lhůty). Ten, kdo je lhůtu vázán, může na základní délku konkrétní lhůty usuzovat zásadně ještě před tím, než lhůta začne běžet, neboť taková délka lhůty bude dána právním předpisem (resp. smlouvou) obecně a ex ante. V případě správcovských a soudcovských lhůt tomu však může být jinak, neboť o počátku a délce lhůty rozhoduje ad hoc ten, kdo lhůtu stanoví. Bude-li pak počátek takové lhůty dán dnem doručení rozhodnutí, kterým se lhůta zároveň stanoví, pak se ten, kdo je lhůtou vázán (příjemce rozhodnutí), o konkrétní délce lhůty může dovědět nejdříve až v die a quo téže lhůty, protože o obsahu rozhodnutí dříve nevěděl.

Základní délka lhůty ale nemusí být definitivní vždy, neboť právo předvídá skutečnosti, pro které se může lhůta prodloužit. Dies ad quem takové lhůty se pak posouvá směrem do budoucnosti, přičemž to, zda se tak stane, nelze určit již v die a quo lhůty, nýbrž až v okamžiku, kdy k takovému posunutí diei ad quem dojde. Jedná se o prodloužení (stricto sensu), přerušení nebo stavení lhůty. Takové případy jsou pak výjimkou z výše uvedeného pravidla a autor této práce je souhrnně označuje za prolongaci²⁴¹ lhůty. Neexistuje však skutečnost, pro kterou by se délka lhůty, a to jak ta základní, tak i případně prolongovaná, mohla de iure²⁴² zkrátit. Z toho plyne, že délka lhůty bude buď základní, anebo prolongovaná, takže nejkratší možnou délkou lhůty bude vždy délka základní. Proto lze základní délku lhůty také označit za minimální možnou (přípustnou).

²⁴¹ Prolongace je synonymem sousloví prodloužení lhůty (k tomu srov. REJMAN, Ladislav. *Slovník cizích slov*. 2., doplněné vydání. Praha : Státní pedagogické nakladatelství, 1971. (heslo prolongace)). Autor této práce však potřebuje pracovat se dvěma různými významy sousloví prodloužení lhůty. Jednou jde o prodloužení lhůty stricto sensu, jak o něm bude řeč v následující části této práce, a jindy jde o prodloužení largo sensu, tj. o takové posunutí diei a quo do budoucnosti, ke kterému může dojít v důsledku prodloužení (stricto sensu), přerušení nebo stavení lhůty. Účelem zavedení výrazu prolongace je tak toliko zamezení případným nedorozuměním.

²⁴² Ke zkrácení lhůty ale může samozřejmě dojít de facto. Běží-li například lhůta ode dne doručení rozhodnutí, přičemž k doručení takového rozhodnutí došlo marným uplynutím úložní lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu), zbude adresátovi ze lhůty buď jen její část, anebo vůbec nic, neboť se s doručovanou písemností (pravděpodobně) seznámil až po té, co de iure došlo k jejímu doručení.

Základní délka lhůty je rovněž rámcem pro její případnou prolongaci. K posunutí diei ad quem do budoucnosti v důsledku prodloužení, přerušení nebo stavení lhůty totiž může poprvé dojít jen tehdy, pokud skutečnost zakládající takovou prolongaci nastane v rámci běhu základní délky lhůty. Pokud by skutečnost způsobující první prolongaci lhůty nastala mimo lhůtu základní, znamenalo by to, že základní lhůta ještě neběžela, anebo že již marně uplynula, takže by tu ani nebylo lhůty, kterou by bylo lze prolongovat (nebylo by co prodlužovat).

Ani bez určení rozhodné skutečnosti, která zakládá běh lhůty, se konstrukce lhůty samozřejmě neobejde. Autor, jak již uvedl v části této práce věnované počítání lhůt, zastává názor, že lhůta běží de facto i de iure již v die a quo, a to od okamžiku, kdy nastala skutečnost zakládající její běh. To, že se dies a quo do lhůty nepočítá, je věc jiná (matematická, vynucená požadavkem, aby všechny stejně dlouhé lhůty uplynuly až se skončením stejného diei ad quem).

Zatímco dies ad quem může doznat změny v důsledku prolongace lhůty (vždy však jen směrem do budoucnosti), dies a quo lhůty zůstane stále a v každém případě jeden a tentýž. Skutečnosti způsobující prolongaci lhůty totiž nemohou ničeho změnit na faktu, že lhůta ve své základní délce běžet začala (to je ostatně i předpokladem její prolongace).

Úprava lhůty (obsažená v právním předpise, aktu aplikace práva nebo ve smlouvě) rozhodnou skutečnost pouze předvídá, kdežto to, zda nastala a kdy se tak stalo, je třeba určit jinak – dokazováním nebo prostě podle kalendáře. Při určení diem a quo však může dojít k chybě, což způsobí, že tento může být popřen ex post (pokud by se o takové vadě vědělo od počátku, nešlo by vůbec o tom, že dies a quo nastal, uvažovat). Příkladem budiž lhůta, jejímž rozhodným počátkem je doručení rozhodnutí. K doručení sice došlo, ale nesprávnému adresátovi, což se ten, kdo rozhodnutí vydal, doví až následně. Den, kdy bylo vadně doručeno, tedy bude jen zdánlivě die a quo, neboť tento den ve skutečnosti vůbec nenastal, takže lhůta ani nezačala běžet. To ale nepředstavuje výjimku z principu, že každá lhůta musí mít právě jeden a neměnný počátek, nýbrž jen to, že dies a quo prostě nenastal, anebo případně že nastal později, než se původně myslelo (např. tehdy, pokud by mylně určený adresát písemnost sám předal adresátovi správnému, čímž by mohlo dojít ke zhojení vady doručení).

Běh základní délky lhůty je tedy základní, minimální a nejjednodušší možný. Při počítání běhu základní délky lhůty se plně a bezvýjimečně používají pravidla počítání lhůt. Proto i stanovení lhůty v její základní délce bude minimalistické a postačí vymezit pouze skutečnost zakládající běh lhůty a její délku. Dies ad quem lhůty, jejíž základní délka nemůže být prolongována, anebo sice prolongována být může, ale k žádné prolongaci nedošlo, tedy nastane v den, který byl určen prostou aplikací pravidel počítání lhůt.

Konečně je třeba učinit ještě jeden stručný závěr stran prolongace lhůty. Podle názoru autora této práce musí prolongovaná lhůta ve svém běhu zůstat jednoduší a bez mezer. Prolongací se pouze posouvá dies ad quem lhůty do budoucna, což ale nic nemění na tom, že konečnou délku lhůty představuje čas mezi jejím počátkem, který změny nedozná, a koncem, který se ještě změnit může. Nesmí tedy dojít k tomu, že by určitý den, ať už lhůty původní nebo prolongované, počítán nebyl, anebo že by byl počítán dvakrát. Při počítání prolongace lhůty proto musí být zachováno pravidlo, že pouze dies a quo lhůty, který i v případě prolongace zůstává tentýž, nemá být počítán, kdežto ostatní dny je třeba do lhůty počítat, a to právě jednou. A právě takovému cíli budou podrobeny způsoby počítání jednotlivých druhů prolongace, které autor uvede v následujících částech této práce.

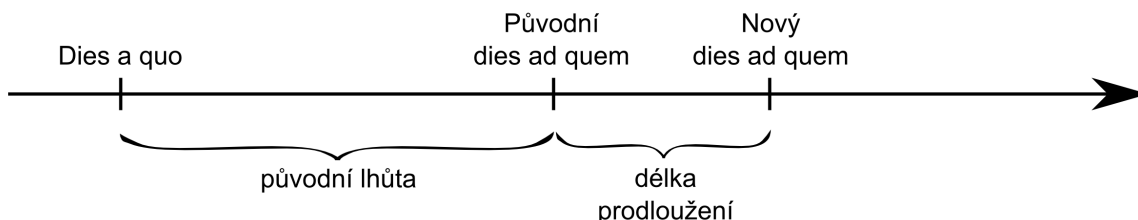
I. 6.2 Prodloužení lhůty

I. 6.2.1 Princip prodloužení lhůty

Prvním způsobem prolongace lhůty je její prodloužení. Prodloužení lhůty spočívá v tom, že se původně určený dies ad quem posune do budoucnosti právě o tolik, o kolik byla lhůta prodloužena. Při znázornění na pomyslné časové ose by to bylo možné vyjádřit tak, že se k bodu udávajícímu původní diem ad quem zleva „přilepí“ další časový úsek, jehož délka bude odpovídat prodloužení lhůty. Výsledkem bude, že původní dies ad quem zanikne a bude nahrazen novým. Nový dies ad quem tudíž

nastane po uplynutí tolika času, kolik činí součet původní délky lhůty a délky prodloužení. Prodloužení lhůty znázorňuje následující obrázek.

obr.2



Počítání prodloužení lhůty je pak velice jednoduché. Nejprve je třeba podle pravidel počítání lhůt určit diem ad quem původní – prodlužované lhůty, tj. ten den, na který by připadl dies ad quem, pokud by k prodloužení nedošlo. Následně budou aplikována pravidla počítání lhůt tak, jakoby délka prodloužení byla samostatnou lhůtou. Při tom bude dies ad quem původní (prodlužované) lhůty platit za diem a quo prodloužení lhůty a délka prodloužení lhůty bude brána za délku lhůty. Výsledkem bude určení nového diei ad quem, tj. posledního dne prodloužené lhůty.

Takovýto způsob počítání prodloužení lhůty je vlastně obdobou počítání lhůt stanovených kombinací let, měsíců, týdnů a dnů (k tomu, jakož i k opodstatnění takového postupu srov. část této práce věnované počítání lhůt). Jediným, ale zato podstatným rozdílem je, že připadne-li dies ad quem prodlužované lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je třeba tento posunout na bezprostředně následující pracovní den. Den, na který by připadl dies ad quem prodlužované lhůty, by totiž byl reálně posledním dnem lhůty, pokud by k jejímu prodloužení nedošlo. Pokud bychom v případě počítání prodloužení lhůty toto posunutí nezohlednili, pak bychom vlastně tvrdili, že k prodloužení lhůty nemohlo dojít v poslední den lhůty prodlužované, což ale není pravda.

Uvedené lze znázornit na následujícím příkladu lhůty jednoho měsíce, která běží ode dne doručení, k němuž došlo ve středu 2.1.2013, a která byla prodloužena o patnáct dnů. Pokud by nedošlo k prodloužení lhůty, pak by její poslední den připadl na pondělí 4.2.2013 (den 2.2.2013 připadl na sobotu, pročež je třeba jej posunout na nejbližší

pracovní den). Pondělí 4.2.2013 je tedy dies ad quem původní – neprodloužené lhůty. Tentyž den je pak pro účely počítání prodloužení lhůty považován za diem a quo prodloužení lhůty. Dies ad quem prodloužené lhůty proto připadne na úterý 19.2.2013.

Za základní a obecné podmínky, při jejichž splnění může k prodloužení lhůty dojít, považuje autor této práce následující dvě. Za prvé tu musí být právní úprava, která prodloužení lhůty připouští. Prodloužení lhůty, jakož i jiné formy prolongace, jsou totiž výjimkou z pravidla o konečné danosti základní délky lhůty. A výjimka z pravidla musí být nutně stanovena explicitně, protože jinak by platilo pouze pravidlo. Na takové explicitní výjimce pak bude také záležet, zda lhůta může být prodlužována opakovaně či nikoli. Nebude-li právní úprava v tomto směru dostatečně určitá, pak se autor této práce kloní k závěru, že lhůtu opakovaně prodlužovat lze, neboť je-li tu již takové výjimky, není důvod jí omezovat na právě jeden případ, když důvody pro její uplatnění mohou nastat opakovaně. Druhou základní podmínkou prodloužení lhůty je zachování prodlužované lhůty. Lhůtu, která ještě anebo již neběží, prodloužit prostě nejde. Je ale lhostejno, zda půjde o zachování základní anebo již prolongované délky lhůty.

I. 6.2.2 Obecná právní úprava prodloužení lhůty

Obecnou úpravu prodloužení lhůty obsahuje daňový řád ve svém ustanovení § 36. Prodloužit lze lhůty správcovské i zákonné (o soudcovských a smluvních lhůtách daňový řád pochopitelně mlčí, neboť tyto druhy lhůt se při samotné správě daní neuplatňují).

Ohledně správcovských lhůt, tj. takových, které stanovil správce daně, podle § 32 odst. 1 daňového řádu platí, že je lze prodlužovat zásadně vždy. Výjimkou jsou pouze sporadické případy, kdy podle explicitní zákonné dikce určitou správcovskou lhůtu prodloužit nelze²⁴³. Pokud jde o lhůty zákonné, pak platí pravý opak, tedy že tyto

²⁴³ Takové případy daňový řád předvídá zcela výjimečně, nadto je zcela běžné, že správce daně stanoví lhůtu i tam, kde o ní zákonná dikce mlčí a lhůta je tak předvídána jen implicitně. Příkladem nepřipustnosti prodloužení správcovské lhůty však může být ustanovení § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu, které hovoří o lhůtě, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit dobu, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly.

lhůty lze prodloužit pouze v případě, že to zákon ohledně takových lhůt výslovně připouští²⁴⁴. Ostatní zákonné lhůty, které se takové výjimce netěší, prodlužovat nelze.

Dále nelze prodlužovat lhůty, se kterými zákon spojuje zánik práva (§ 36 odst. 5 daňového řádu). Tu má zákonodárce zjevně na mysli lhůty prekluzivní. Zde ale vzniká problém vztahu tohoto ustanovení k úpravě podle § 36 odst. 1 daňového řádu, která normuje prodlužování lhůt správcovských a zákonných. Jak bylo vysvětleno v části této práce věnované druhům lhůt, klasifikace lhůt na zákonné, správcovské, soudcovské a smluvní spočívá na zcela jiném diferenciačním hledisku než klasifikace na lhůty promlčecí, prekluzivní, pořádkové a soluční, přičemž nelze tvrdit, že lhůta z jedné kategorie musí být nutně určitou lhůtou kategorie jiné. V daném případě to znamená, že správcovská i zákonná lhůta může být současně i lhůtou prekluzivní, ale že může být také lhůtou jinou.

Ohledně zákonných prekluzivních lhůt problém sice vzniká, ale pouze teoretický, protože tyto lhůty lze jako zákonné stejně prodlužovat jen tehdy, pokud to zákon výslovně dovoluje (§ 36 odst. 1 daňového řádu). Pokud tedy zákon připustí prodloužení konkrétní zákonné lhůty, pak taková výjimka bude nutně i výjimkou ze zákazu prodlužování lhůty prekluzivní, neboť jinak by se výjimka uplatnit nemohla a dále pak proto, že úprava konkrétní lhůty bude nutně speciální vůči obecné úpravě podle § 36 daňového řádu. Úpravu podle § 36 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k zákonným prekluzivním lhůtám proto považuje autor této práce za neaplikovatelnou, resp. zbytečnou.

Jak tomu ale bude u správcovských prekluzivních lhůt? Typickým příkladem budou lhůty stanovené ve výzvě správce daně, kterou příjemce vyzývá k tomu, aby se k něčemu vyjádřil (tj. aby uplatnil své právo vyjádřit se, protože nevyjádří-li se ve lhůtě, ztratí právo vyjádřit se později)²⁴⁵. Zde by důsledná aplikace ustanovení § 36 odst. 5 znamenala, že žádná správcovská prekluzivní lhůta nemůže být prodloužena, avšak jiné druhy správcovských lhůt (zejm. solučních) prodlouženy být mohou. Jaký je důvod

²⁴⁴ Pro příklad není třeba chodit daleko, neboť je obsažen v ustanovení § 36 odst. 4 daňového řádu, který dovoluje prodloužit lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení, což je lhůta nepochybně zákonná.

²⁴⁵ Konkrétně lze uvést lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu, nebo lhůtu k vyjádření se v odvolacím řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

takové disproporce? Z důvodové zprávy²⁴⁶ k návrhu daňového řádu jej seznat nelze, neboť ta hovoří jen o tom, že se má zákaz prodloužení prekluzivních lhůt uplatnit bez ohledu na to, zda půjde o lhůtu hmotněprávní či procesní (což ale nepomůže, neboť jde o zcela jiné klasifikační kritérium) a příkladmo pak uvádí jen některé lhůty ryze zákonné. Sám zákonodárce navíc později zákonem č. 30/2011 Sb. změnil ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu tak, že z tohoto ustanovení vypustil slova „a nelze jí prodloužit“, přičemž výsledkem mělo podle důvodové zprávy²⁴⁷ k této novele být odstranění zákonné překážky, pro kterou nebylo dříve možné prodloužit lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu (tj. lhůtu, kterou odvolací orgán stanovil odvolateli k vyjádření se k výsledku doplnění dokazování nebo k nové právní kvalifikaci). Lhůta podle § 115 odst. 2 je však správcovskou prekluzivní lhůtou, takže samotné zrušení zákazu jejího prodloužení nestačí k tomu, aby prodloužena být mohla, neboť tu stále zbývá zákaz prodloužení prekluzivních lhůt podle § 36 odst. 4 daňového řádu. Zdá se, že zákonodárce vůbec nemínil koncipovat zákaz prodloužení prekluzivních lhůt tak, že by se měl vztahovat i na lhůty správcovské. Autor této práce pak nenachází důvod pro to, aby se na správcovské prekluzivní lhůty vztahovaly přísnější podmínky než na jiné typy správcovských lhůt. Domnívá se, že z hlediska ratio legis jakož i z hlediska historického zákonodárce se zákaz prodloužení lhůt podle § 36 odst. 5 daňového řádu na správcovské lhůty vůbec nevztahuje, a že mu v tom dá za pravdu i aplikační praxe²⁴⁸. Je-li ovšem názor autora této práce správný, pak je ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu zbytečné zcela, neboť je neaplikovatelné v případě lhůt zákonných (srov. předchozí odstavec) a na lhůty správcovské nedopadá. Ostatní druhy lhůt - smluvní a soudcovské - se při správě daní neuplatňují, a i pokud by se uplatňovaly, stejně by nemohly být prodlouženy podle § 36 daňového řádu, neboť ten na ně nepamatuje.

²⁴⁶ 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>(Str. 35)

²⁴⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony* [online]. 2000-2007, 2.11.2010. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma_korn8atd79lw.doc>(str. 12)

²⁴⁸ A to přesto, že autoritativní komentář k daňovému řádu se zákazem prodloužení správcovských lhůt nepolemizuje (BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. Str. 206). Současně ale nevznáší argumenty na podporu racionality takového zákazu, proti které právě názor autora této práce mluví.

O prodloužení lhůty rozhoduje vždy správce daně, a to na žádost osoby zúčastněné na správě daní, která je lhůtou vázána. Žadatelem proto nemusí být jen daňový subjekt, ale i osoba třetí (např. osoba, která byla správcem daně vyzvána, aby ve stanovené lhůtě splnila ediční povinnost podle § 93 odst. 4 daňového řádu). Žádost o prodloužení lhůty musí být podána ještě před uplynutím lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, tedy nejpozději v její poslední den. O způsobu zachování prodlužované lhůty bude rozhodovat její povaha. Prodlužovanou lhůtou bude v naprosté většině případů lhůta procesní²⁴⁹, takže se zde uplatní režim jejího zachování dle § 35 daňového řádu. Dnem podání žádosti pak bude den, kdy žadatel zajistil doručení své žádosti (žádost donesl správci daně osobně, předal jí k poštovní přepravě, nebo jí odeslal datovou zprávou, případně jí u správce daně nadiktoval do protokolu). Zákon vyhovění takové žádosti podmiňuje závažnými důvody, pro které je žadateli původní délka lhůty málo, a které by proto měl žadatel ve své žádosti tvrdit a prokázat. Nezbytnou náležitostí takové žádosti je i uvedení délky, o kterou má být lhůta prodloužena, neboť ta je základním rámcem pro rozhodování správce daně.

O žádosti rozhodne správce daně meritorně tak, že jí vyhoví zcela, z části anebo žádost zamítne. Při tom je však vázán následujícími pravidly.

Žádost o první prodloužení správcovské lhůty nemůže správce daně zamítnout, ale musí jí vyhovět alespoň z části, což mu samozřejmě nijak nebrání v tom, aby žádosti vyhověl zcela. Při plném vyhovění žádosti správce daně lhůtu prodlouží o tolik, o kolik bylo žádáno. Při částečném vyhovění nelze lhůtu prodloužit o méně, než o tolik, kolik z původní prodlužované lhůty zbývalo v den podání žádosti. Pokud byla žádost podána v poslední den prodlužované lhůty, pak nelze uzavřít jinak, než že z původní prodlužované lhůty zbýval právě jeden den, protože lhůty stanovené v letech, měsících, týdnech a dnech počítají vždy s celými dny a dies ad quem není výjimkou. Uvedený minimální rozsah vyhovění první žádosti o prodloužení správcovské lhůty je možné demonstrovat na následujícím příkladu lhůty 1 měsíce ode dne doručení rozhodnutí,

²⁴⁹ Výjimečně by se mohlo jednat i o lhůtu hmotněprávní. Příkladem budiž lhůta k úhradě nejvyššího dražebního podání dle § 222 odst. 3 daňového řádu. Aby byla žádost o prodloužení této lhůty podána včas, musela by nejpozději v poslední den lhůty správci dně již dojít, neboť tu se úprava zachování procesních lhůt dle § 35 daňového řádu neuplatní (k tomu srov. příslušnou část této práce věnovanou zachování lhůty).

k němuž došlo ve středu 2.1.2013, přičemž žádost o její prodloužení o 20 dnů byla podána na poštu ve čtvrtek 31.1.2013. Poslední den lhůty by v případě, že by k jejímu prodloužení nedošlo, připadl na pondělí 4.2.2013 (dne 2.2.2013 byla sobota). Ve čtvrtek 31.1.2013, tj. v den podání žádosti (včetně) ze lhůty zbývalo právě pět dnů, takže tato doba bude minimální délkou, o kterou je třeba původní lhůtu prodloužit. Správce daně proto bude muset původní lhůtu prodloužit nejméně tak, že její dies ad quem nastane v pondělí 11.2.2013 (pátý den prodloužení totiž připadl na sobotu 9.2.2013, takže se dies ad quem posunul na pondělí).

Povinnost správce daně vyhovět žádosti alespoň z části se nevztahuje na lhůty zákonné a na případy, kdy je žádáno opakované prodloužení téže lhůty správcovské. Takové žádosti lze tudíž i zamítnout nebo jim vyhovět v rozsahu menším, než jaký platil za minimální v předchozím případě.

K rozhodování správce daně o žádostech o prodloužení lhůt se konečně váží dvě další pravidla obsažená v ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu. Tato pravidla se uplatní jak v případě lhůt správcovských, tak i zákonných a je bez významu, zda jde o žádost první nebo opakovanou.

Věta první traktovaného ustanovení²⁵⁰ předvídá řešení situace, kdy správce daně nestihne vydat²⁵¹ rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty nejpozději do dne, na který by připadl konec lhůty, pokud by byla prodloužena (tj. do konce lhůty prodloužené), anebo nejpozději do třiceti dnů ode dne, kdy mu tato žádost došla. Pro takový případ zavádí zákon fikci kladného (plně vyhovujícího) rozhodnutí o takové žádosti. Fikce nastupuje ex lege z toho důvodu, který nastane jako první.

Pravidlo podle věty druhé § 36 odst. 3 daňového řádu pak dopadá na situace, kdy správce daně sice rozhodnutí, kterým žádosti nevyhověl v plném rozsahu, vydat

²⁵⁰ Stávající dikce ustanovení § 36 odst. 3 věty první daňového řádu je výsledkem novely provedené zákonem č. 30/2011 Sb. Podle původního znění totiž k založení fikce vyhovění žádosti o prodloužení lhůty stačilo, že správce daně nevydal rozhodnutí o žádosti ve lhůtě, o jejíž prodloužení bylo žádáno, tj. ve lhůtě prodloužované. Zákonodárce se tedy obával toho, že žadatel zneužije takové právní úpravy tím, že svou žádost podá v poslední den lhůty prodloužované, čímž efektivně správci daně znemožní o ní rozhodnout, a zjedná si tak plné vyhovění své žádosti, ve které klidně může požadovat nesmyslně dlouhé prodloužení lhůty původní. K tomu srov. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony* [online]. 2000-2007, 2.11.2010. Dostupný z WWW:

< http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma_korn8atd79lw.doc>(str. 11)

²⁵¹ Vydáním rozhodnutí se tu ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu míní první úkon správce daně směřující k jeho doručení.

stačil, takže zamezil nástupu fikce jejího kladného vyřízení, avšak toto rozhodnutí bylo žadateli oznámeno²⁵² až po té, co již uplynula lhůta prodlužovaná (tj. lhůta, jejíž prodloužení je žádáno). Rozhodnutím správce daně, kterým žádosti nevyhověl zcela, má být podle důvodové zprávy²⁵³ k daňovému řádu takové rozhodnutí, kterým žádosti vyhověl jen zčásti, nebo jí zamítl. Dojde-li k opožděnému oznámení takového rozhodnutí o prodloužení lhůty, pak běh prodlužované lhůty skončí uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik jich v den podání žádosti zbývalo ze lhůty prodlužované (tj. původní lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno). Takový následek opět nastává přímo ex lege a dokonce ani nezohledňuje délku prodloužení, o kterou bylo žádáno a o které správce daně rozhodl. Traktované pravidlo totiž lhůtu vždy efektivně prodlouží o dobu uplynulou mezi dnem podání žádosti o její prodloužení (včetně) a dnem doručení rozhodnutí o jejím prodloužení (včetně)²⁵⁴. Může tedy dojít k tomu, že lhůta bude v konečném důsledku delší, než jak jí svým rozhodnutím správce daně prodloužil, avšak může nastat i situace opačná, tedy že lhůta bude v konečném důsledku kratší, než jak byla rozhodnutím správce daně prodloužena. Samotná délka, o kterou měla být lhůta podle žádosti prodloužena, jakož i délka, o kterou lhůtu prodloužil správce daně, je tak pro určení nového diei ad quem lhůty zcela nerozhodná. Určení nového diei ad quem lhůty lze uvést na následujícím příkladu lhůty 15 dnů, která běží ode dne doručení, k němuž došlo ve středu 2.1.2013. Žadatel podal v pondělí 14.1.2013 žádost o prodloužení této lhůty o dalších 15 dnů. Správce daně vydal dne 17.1.2013 rozhodnutí, kterým povolil prodloužení lhůty jen o sedm dnů, avšak toto rozhodnutí bylo žadateli doručeno až dne 21.1.2013. Původní, prodlužovaná lhůta by uplynula dne 17.1.2013, takže žadatel podal svou žádost včas a i správce daně o ní stačil včas vydat rozhodnutí, nestačil jej však včas oznámit. V den podání žádosti o prodloužení lhůty (včetně) zbývaly ze lhůty čtyři dny. Nový dies ad quem lhůty tudíž připadne na pátek 25.1.2013.

²⁵² Oznámením rozhodnutí je podle § 101 odst. 6 daňového řádu jeho doručení nebo jiný zaprotokolovaný způsob, jakým se příjemce mohl s obsahem rozhodnutí seznámit.

²⁵³ 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>(str. 34)

²⁵⁴ Samotné prodloužení je totiž dáno součtem dvou časových úseků. První je dán dobou, která ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, zbývala v den podání žádosti. Druhá doba je pak dána dobou ode dne následujícího po dni, na který by jinak připadl dies ad quem prodlužované lhůty, do dne, kdy došlo k doručení tohoto rozhodnutí. Přestože daňový řád oba časové úseky zmiňuje v opačném pořadí, navazují na sebe bezprostředně, takže je lze (komutativně) sčítat.

Obě pravidla zakotvená v ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu žadateli zajišťují, že podá-li přípustnou žádost o prodloužení lhůty a do posledního dne prodlužované lhůty neobdržel rozhodnutí správce daně, pak tato neskončí v původní dies ad quem, nýbrž později – kdy přesně se tak stane, ovšem žadatel zatím neví. Pokud správce daně vydal rozhodnutí, kterým žádosti zcela vyhověl, ale doručil je až po uplynutí lhůty původní, pak bude lhůta prodloužena o tolik, o kolik žadatel chtěl (tu se neuplatní pravidlo podle § 36 odst. 3 věty druhé daňového řádu, neboť nedopadá na případ plného vyhovění žádosti). Pokud správce daně nevydal rozhodnutí včas, nutně se uplatní fikce kladného rozhodnutí, takže výsledek bude stejný, jako v předchozím případě. A konečně, pokud správce daně rozhodnutí, kterým žádosti vyhověl jen zčásti, anebo kterým jí zamítl, vydal včas, ale v původní lhůtě jej již nestačil oznámit, pak žadateli k provedení lhůtou předvídaného úkonu zbyde tolik, kolik z původní lhůty zbývalo v den podání žádosti. Žadatel tak může v uvedených případech již v die ad quem původní lhůty spolehlivě usuzovat na to, že buď byla lhůta prodloužena tak, jak požadoval, anebo že mu ode dne doručení rozhodnutí správce daně (tj. v budoucnu) ze lhůty vždy alespoň jeden den zbyde (kolik přesně to bude, je ale žadateli známo, neboť ví, kdy svou žádost podal). Více možností není.

Vedle meritorního rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty lze uvažovat i o rozhodnutí procesním, kterým správce daně reaguje na žádost nepřípustnou²⁵⁵. Půjde především o žádosti, jimiž se žádá prodloužení takové lhůty, ohledně které to zákon nepřipouští, resp. zakazuje. Podle názoru autora této práce by bylo lze uvažovat i o případech zneužití práva podat žádost o prodloužení lhůty. Pravidla podle § 36 odst. 3 daňového řádu totiž žadateli umožňují podávat nedůvodné žádosti tak, aby správce daně nestačil zamítavá rozhodnutí vydávat nebo oznamovat. Pokud by žadatel takové žádosti opakovaně podával a správce daně by o nich nemohl rozhodovat jinak, než že je bude meritorně a nutně opožděně zamítat, pak bude lhůta prodlužována do nekonečna²⁵⁶.

²⁵⁵ Takové rozhodnutí, vydávané podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, připouští i odborná literatura. K tomu: BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 202).

²⁵⁶ Lze uvažovat následující příklad. Žadatel požádal o prodloužení správcovské lhůty a správce daně žádosti zcela vyhověl. V poslední den prodloužené lhůty žadatel požádal o opětovné prodloužení téže lhůty z důvodu, který správce daně neuznal, pročež žádost zamítl. Žadatel si toto rozhodnutí vyzvedl desátý den úložní lhůty (viz. § 47 odst. 2 daňového řádu). V den následující, kdy žadateli ze lhůty zbývá

Bude-li pak takové zneužívání práva prokazatelné, je třeba najít cestu, jak mu zamezit. A tou by mohlo být právě procesní rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti - co do efektivních procesních následků obdoba odmítnutí žádosti.

Proti rozhodnutí správce daně o žádosti o prodloužení lhůty nelze uplatnit opravné prostředky (§ 36 odst. 6 daňového řádu). Základní obranou žadatele proti nezákonnému nebo nesprávnému rozhodnutí o prodloužení lhůty proto bude stížnost podle § 261 daňového řádu.

I. 6.2.3 Zvláštní případy prodloužování lhůt

Pravidla upravující prodloužování lhůt, jak jsou zakotvena v ustanovení § 36 daňového řádu, nedopadají na lhůty, jimiž je vázán správce daně, a které mohou být prodlouženy z rozhodnutí jemu nejbližší nadřízeného správce daně²⁵⁷. O prodloužení takových lhůt totiž nežadá osoba zúčastněná na správě daní, neboť ta není lhůtou vázána, nýbrž správce daně, takže základní hypotéza normy uvedené v ustanovení § 36 odst. 1 daňového řádu splněna být nemůže. Pro případy prodloužení takových lhůt pak daňový řád zvláštní pravidla neupravuje. To ovšem není na závadu, neboť je lze podle názoru autora této práce snadno dovodit ze samotné povahy takového druhu prolongace. Ostatně platí, že absence explicitních pravidel prodloužování lhůt je v tuzemském právním řádu spíše pravidlem²⁵⁸. Předně tu musí být splněny obecné podmínky prodloužení lhůty, jak o nich bylo pojednáno výše, tj. zákonná možnost prodloužení lhůty a její zachování. Dále tu musí být žádost správce daně, který je lhůtou vázán, směřovaná správci daně jemu nejbližší nadřízenému. O žádosti pak příslušný správce rozhodne tak, že jí vyhoví zcela, zčásti anebo jí zamítne. Jak správce daně žádající, tak správce daně rozhodující pak musí vést v patrnosti, že tu neplatí zvláštní pravidla dopadající na situace, kdy se nestihne rozhodnutí o žádosti vydat nebo doručit. Žádající správce daně tak musí až do okamžiku doručení rozhodnutí o žádosti počítat s tím, že

jeden den, podá obsahově totožnou žádost o další prodloužení téže lhůty. Správce daně žádost opět zamítne. Žadatel si opět rozhodnutí o žádosti vyzvedne desátý den úložní lhůty a následující den podá další obsahově totožnou žádost o prodloužení téže lhůty.

²⁵⁷ Takových případů není mnoho. Srov. např. § 82 odst. 4 nebo § 129 odst. 1 daňového řádu.

²⁵⁸ Srov. např. § 39 odst. 2 správního řádu nebo § 55 občanského soudního řádu.

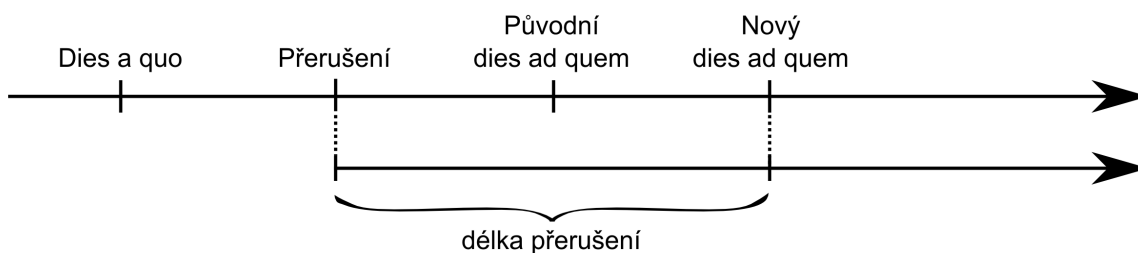
žádost bude zamítnuta anebo, že jí bude vyhověno jen z části. Rozhodující správce daně se naopak musí vyvarovat stavu, kdy podané žádosti sice vyhoví alespoň z části, avšak své rozhodnutí nestačí správci daně žádajícímu doručit ve lhůtě prodloužené. V každém případě může dojít k tomu, že se žádající správce daně z rozhodnutí o žádosti doví, že lhůtu již zmeškal. Proti rozhodnutí o žádosti je z povahy věci vyloučen jakýkoli prostředek ochrany, neboť jde o vztahy dvou správních orgánů téže soustavy.

Konečně je tu speciální případ prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Ani zde nemůže mít obecná úprava prodlužování lhůt místo, neboť jde o lhůtu určenou správci daně, jejíž prodloužení nadto nastává přímo ex lege za splnění zvláštních podmínek (k tomu blíže v samostatné části této práce).

I. 6.3 Přerušování lhůty

Dalším typem prolongace lhůty je její přerušování (někdy se hovoří o přetržení). Přerušování lhůty spočívá v tom, že ode dne, kdy nastala skutečnost zakládající takové přerušování, běží lhůta ve své základní délce znovu. O nový běh lhůty v její základní délce musí jít proto, že právní úprava předvídalá přerušování nezná v této souvislosti délku zvláštní, takže jiná délka lhůty, která má nadto běžet znovu, k dispozici prostě nebude. Na pomyslné časové ose lze přerušování lhůty znázornit tak, že k bodu, který představuje okamžik přerušování a který leží uvnitř časových hranic původní lhůty, zleva připojíme časový úsek vyjadřující základní délku lhůty. Výsledkem bude, že dies ad quem původní lhůty zanikne (na časové ose bude vlastně „zakryt“ novou délkou lhůty přerušované) a bude nahrazen novým – posledním dnem lhůty po přerušování. Délka lhůty po přerušování bude dána součtem doby, která uplynula ze lhůty původní (tj. té, která byla přerušována), a základní délkou lhůty, která běží znovu v důsledku přerušování. Přerušování lhůty znázorňuje následující obrázek.

obr.3



Lze se setkat s názorem, že v důsledku přerušeni lhůty se dosud uplynulá část původní lhůty stává právně bezvýznamnou²⁵⁹. S takovým pojetím se autor této práce neztotožňuje. Dies a quo původní lhůty totiž zůstává tentýž a na skutečnosti, že část původní lhůty před přerušeni uplynula, přerušeni také nic nemění. V důsledku přerušeni lhůty skutečně dojde k tomu, že se část původní lhůty stane bezvýznamnou, ale nejde o tu část, která ze lhůty doposud uplynula, nýbrž o tu její část, která by uplynula, pokud by k přerušeni nedošlo. Je to tedy právě ta část původní lhůty, která bude nahrazena (na pomyslné časové ose „překryta“) základní délkou lhůty po přerušeni a která v důsledku přerušeni zaniká - stává se irelevantní. Z hlediska praktického (tj. zejména při jejím počítání) ovšem k přerušeni lhůty přistupujeme tak, že původní lhůtu považujeme vlastně jen za časový rámec, ve kterém k přerušeni došlo, kdežto lhůtu po přerušeni chápeme jako lhůtu novou a samostatnou.

Přerušeni lhůty lze počítat jako samostatnou lhůtu, jejímž die a quo bude den přerušeni a délkou pak základní délka lhůty původní (přerušované). Tím dosáhneme toho, že všechny dny, po které lhůta běžela před svým přerušeni, jakož i dny, po které poběží lhůta po svém přerušeni, budou počítány právě jednou (samozřejmě s výjimkou diei a quo původní lhůty, který zůstane z počítání vyloučen). Den, kdy došlo k přerušeni lhůty, je totiž součástí lhůty původní, pročež musí být započítán. Tentýž den ale slouží pro potřeby počítání přerušeni za diem a quo lhůty přerušené, který se do délky přerušeni nepočítá. Tento den tak zůstane započítán právě jednou a k žádné diskrepanci nedojde.

²⁵⁹ Např. HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-059-1 (heslo „Přerušeni běhu promlčecí doby“).

Uvedený způsob počítání lze demonstrovat na příkladu lhůty jednoho roku, která započala ve svém běhu dne 2.1.2013. Pokud dojde k jejímu přerušení dne 10.7.2013, pak její dies ad quem připadne na dne 10.7.2014.

Ohledně základních podmínek, za jejichž splnění může k přerušení lhůty dojít, lze konstatovat totéž, co bylo řečeno o podmínkách prodloužení lhůty. Tedy, že jimi je explicitní právní úprava, jenž přerušení lhůty předvídá, a to, že k přerušení musí dojít při zachování lhůty přerušované (původní).

Oproti principu přerušení, jak byl popsán výše, a který autor této práce považuje za základní, se však lze setkat s právní úpravou, která jej modifikuje. Zvláštní právní úprava se tak může týkat okamžiku, od kterého přerušovaná lhůta běží. Dochází tu k rozdílu mezi okamžikem, kdy nastala skutečnost zakládající přerušení lhůty, a okamžikem, od kterého má přerušovaná lhůta běžet (tento pochopitelně následuje předchozí). Příkladem budiž právní úprava podle § 141 odst. 6 daňového řádu, jež dopadá na systaci práva nebo povinnosti podat dodatečné daňové tvrzení. Dále lze poukázat na předchozí právní úpravu lhůty pro vyměření, jak byla zakotvena v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kdy k přerušení docházelo až od konce roku (tj. od jeho posledního dne), v němž nastala skutečnost zakládající přerušení lhůty. Zvláštní právní úprava však také může pro případ přerušení lhůty stanovit, že tato znovu nepoběží ve své základní délce, nýbrž v délce zvlášť určené. Poukázat lze na § 160 odst. 6 daňového řádu nebo na § 110 občanského zákoníku, podle kterých je délka lhůty přerušované delší než základní délka lhůty původní.

Při počítání takových zvláštních případů přerušení lhůty lze ale samozřejmě využít postupu, který byl popsán výše. Za diem a quo přerušované lhůty se jen na místo dne, kdy k přerušení došlo, dosadí den, od kterého má přerušovaná lhůta běžet, a tam, kde právní úprava modifikuje délku přerušované lhůty, je pouze třeba místo se základní délkou původní lhůty počítat s onou délkou zvláštní.

Přerušení lhůty předvídá daňový řád například v souvislosti se lhůtou pro stanovení daně (§ 148), lhůtou pro placení daně (§ 160) nebo systací práva a povinnosti podat dodatečné daňové tvrzení (§ 141 odst. 6). O všech bude pojednáno samostatně.

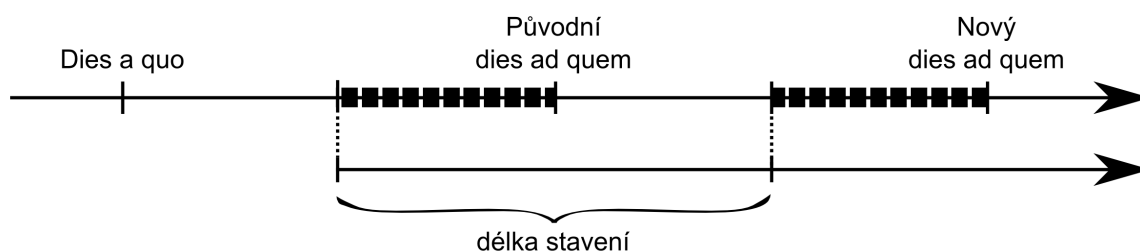
I. 6.4 Stavení lhůty

I. 6.4.1 Princip stavení

Posledním druhem prolongace, o kterém tu bude pojednáno, je stavení lhůty. Stavení lhůty spočívá v tom, že lhůta neběží po dobu, po kterou trvá skutečnost způsobující její stavení. Od okamžiku, kdy nastane skutečnost způsobující stavení lhůty, se tedy běh lhůty zastaví a ve svém běhu bude pokračovat až v okamžiku, kdy tato skutečnost pomine. Jakmile stavení lhůty ustane, lhůta bude běžet ve zbytku své původní délky, tedy v té části, která z ní zbývala v okamžiku jejího zastavení. Část lhůty, která z ní před jejím zastavením uplynula, a část lhůty, která z ní k témuž okamžiku zbývala, se proto sčítají. Vlastní (původní) délka lhůty se tedy de iure nemění. Avšak, zamezuje-li stavení lhůty běhu lhůty, pak zamezuje i jejímu uplynutí, pročez se i zde posouvá dies ad quem lhůty do budoucna, takže dochází k prodloužení lhůty de facto. Je přitom nerozhodné, zda doba, po kterou stavení lhůty trvalo, bude kratší anebo naopak delší než doba, která ze lhůty zbývala před jejím zastavením. Délka stavení tak může být dokonce delší než celá délka lhůty, k jejímuž zastavení došlo. Celková délka lhůty, která se stavila, pak bude dána součtem celé délky lhůty původní a celé délky doby jejího stavení.

Na pomyslnou časovou osu lze stavení lhůty zanést tak, že se doba stavení zleva připojí k bodu, který představuje okamžik, kdy ke stavení lhůty došlo. Dále se pak ta část původní lhůty, která se nachází mezi bodem vyjadřujícím počátek stavení lhůty a bodem, který vyjadřuje původní diem ad quem lhůty (tj. ten, který by nastal, pokud by ke stavení lhůty nedošlo), zleva připojí k bodu, jenž na časové ose vyjadřuje okamžik, kdy stavení lhůty ustalo. Stavení lhůty vyjadřuje následující obrázek.

obr.4



Stavení lhůty lze počítat dvěma různými způsoby. První spočívá v tom, že nejprve spočítáme, kolik ze lhůty zbývalo v okamžiku, kdy nastala skutečnost způsobující její stavení, a tolik připočteme ke dni, kdy stavení lhůty pominulo. Takovýto způsob vlastně matematicky kopíruje základní vymezení toho, co stavení lhůty představuje. Praktický postup je následující. Předně je třeba určit den, ve kterém došlo ke skutečnosti zakládající stavení lhůty, a spočítat, kolik dnů je mezi ním a dnem, na který by připadl dies ad quem, pokud by ke stavení lhůty nedošlo. Oba zmíněné dny je přitom třeba do výpočtu zahrnout (tedy počítat je včetně), neboť jsou, resp. by byly součástí lhůty, takže je nelze vynechat. Uvedený časový úsek je nutno počítat výlučně ve dnech, protože jinak by byl výsledek deformován různým počtem dnů v jednotlivých měsících nebo letech. Počítání v týdnech by sice bylo možné, ale nejeví se jako praktické²⁶⁰. Takto vypočtený počet dnů je následně třeba přičíst ke dni, kdy stavení lhůty pominulo. Přitom lze postupovat podle pravidel počítání lhůt tak, že den, kdy stavení lhůty pominulo, bude platit za diem a quo lhůty a za délku lhůty pak bude brán počet dnů, jak byl spočítán výše. Výsledkem bude datum, na které připadne nový dies ad quem lhůty. Aplikace pravidel počítání lhůt zde zajistí, že jeden a tentýž den (tj. den, kdy stavení lhůty ustalo, a který je při počítání použit jako dies a quo) bude počítán právě jednou.

První metodu počítání lze uvést na příkladu lhůty jednoho roku, která běží ode dne 2.1.2013 a která se stavila ode dne 2.12.2013 do dne 3.2.2014. Ode dne, kdy nastala skutečnost způsobující stavení lhůty, tj. od 2.12.2013 (včetně) do dne, na který by připadl dies ad quem lhůty, pokud by k jejímu stavení nedošlo, tedy do 2.1.2014

²⁶⁰ Zejména je tu problém, že na celé týdny lze počítat jen tam, kde celkový počet dnů bude beze zbytku dělitelný sedmi, což se stane jen málokdy. Dále se autorovi této práce jeví jako nepohodlné „cestovat“ prstem v kalendáři po týdnech počítaných např. od čtvrtka do čtvrtka.

(včetně) uplynulo právě 32 dnů. Připočteme-li 32 dnů ke dni, ve kterém stavení lhůty pomínulo, což je 3.2.2014 (ten pro účely početní slouží za diem a quo), výsledkem bude den s datem 7.3.2014. Nový dies ad quem lhůty, která se stavila, tak bude 7.3.2014.

Druhá metoda počítání stavení lhůty, naopak vychází ze skutečnosti, že celková délka lhůty, která se stavila, je dána součtem celé délky lhůty a celé délky jejího stavení. Pak lze stavení lhůty spočítat tak, že nejprve určíme, jak dlouho se lhůta stavila, a tuto délku připočteme k diei ad quem lhůty, který by nastal, pokud by ke stavení lhůty nedošlo. Předně je tedy třeba určit den, kdy nastala skutečnost zakládající stavení lhůty, a spočítat, kolik dnů od něj uplynulo do dne, kdy stavení lhůty ustalo. Při takovém počítání platí stejný postup jako v při použití první metody. Následně je třeba takto zjištěný počet dnů připočíst ke dni, na který by připadl dies ad quem lhůty, pokud by k jejímu stavení nedošlo, a to opět podle pravidel počítání lhůt.

Druhá metoda budiž demonstrována na stejném příkladu jako ta první. Ode dne, kdy stavení lhůty začalo (2.12.2013), do dne, kdy skončilo (3.2.2013), uplynulo (včetně) právě 64 dnů. Připočteme-li 64 dnů ke dni, na který by připadl dies ad quem lhůty, pokud by k jejímu stavení nedošlo, výsledkem bude den s datem 7.3.2014.

Jak vyplývá z výše uvedených příkladů, metoda první i druhá vedou ke stejnému výsledku. Obě jsou tedy stejně spolehlivé a vyžadují stejný počet matematických úkonů, takže záleží jen na uživateli, kterou z nich zvolí.

Pokud jde o obecné podmínky, za jejichž splnění může ke stavení lhůty dojít, pak platí mutatis mutandis to, co platí ohledně ostatních druhů prolongace.

I. 6.4.2 Stavení lhůt podle daňového řádu

V rámci obecné úpravy, kterou daňový řád věnuje lhůtám, nalezneme ustanovení § 34, jež zakládá stavení lhůt, jimiž je vázán správce daně. Jde o takové lhůty, ve kterých má správce daně vydat rozhodnutí nebo provést jiný úkon, a které ve svém běhu počínají ode dne, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, nebo od jiného

(nutně pozdějšího) dne, který se ode dne podání odvozuje²⁶¹. Pokud správce daně potřebuje k rozhodnutí nebo jinému úkonu součinnost osoby zúčastněné na správě daní, pak se tato lhůta staví ode dne vydání²⁶² rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do dne, kdy k požadované součinnosti dojde.

Smyslem takové právní úpravy je zajistit, že správce daně bude efektivně schopen lhůty využít v případě, kdy je provedení lhůtou předvídaného úkonu závislé na součinnosti osob zúčastněných na správě daní. Tak je například správce daně povinen vrátit daňovému subjektu vratitelný přeplatek, a to ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy byl o to daňovým subjektem požádán (§ 155 odst. 3 daňového řádu). Pokud však daňový subjekt žádá vrácení vratitelného na svůj bankovní účet, ale správci daně ani dříve nesdělil jeho číslo, nemůže mu správce daně vyhovět, aniž by se nejprve toto číslo dověděl. Správce daně proto daňový subjekt vyzve k uvedení čísla příslušného bankovního účtu. Pokud by se uvedená lhůta k vrácení vratitelného přeplatku nestavila po dobu, kdy správce daně čeká na odpověď daňového subjektu, snadno by se mohl dostat do prodlení a pak by musel platit úrok z pozdě vráceného vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu), ačkoli toto prodlení nezavinil.

Vedle obecné úpravy stavení lhůt pak daňový řád zná stavení lhůty pro stanovení daně (§ 148) a lhůty pro placení daní (§ 160), o kterých bude pojednáno zvlášť. Na stavení těchto lhůt však úprava podle § 34 daňového řádu nedopadá, neboť se jejich počátek neodvívá ode dne, kdy daňový subjekt učinil podání, ani ode dne, který by se od něj odvozoval.

I. 6.5 Zachování lhůty

Zachováním lhůty rozumí autor této práce skutečnost, že úkon, který je lhůtou předvídan, byl ve lhůtě proveden. Lhůta bude zachována tehdy, pokud byl lhůtou předvídaný úkon proveden nejpozději v die ad quem lhůty. Zachování lhůty způsobí, že

²⁶¹ Za den, který se odvozuje ode dne, kdy bylo podání učiněno, lze považovat například konec lhůty pro podání daňového přiznání, jak jej má na mysli ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu. Tu se totiž vychází z toho, že pokud takové tvrzení daňový subjekt podal ve stanovené lhůtě, pak lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností běží až od posledního dne prvně zmíněné lhůty, nikoli od dřívějšího dne podání.

²⁶² Vydáním rozhodnutí je ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu první úkon směřující k jeho doručení.

lhůta již nemůže uplynout marně, takže ztrácí svůj význam – nastává situace, jako by lhůty nebylo.

Úkon, jehož provedení způsobí zachování lhůty, musí vymezit právní úprava lhůty, neboť jde o jeden z jejích základních konstrukčních prvků. V této souvislosti je však ještě třeba rozlišovat lhůty hmotněprávní a procesní. Obecně platí, že zatímco k zachování hmotněprávní lhůty musí nejpozději v die ad quem lhůtou předvídaný úkon jeho adresátovi dojít, v případě lhůt procesních postačí, že byl postoupen ke kvalifikované přepravě (k tomu srov. část této práce, která je věnována druhům lhůt).

Zachování lhůty upravuje daňový řád ve svém ustanovení § 35. Podle názoru autora této práce uvedená úprava dopadá zásadně jen na lhůty procesní. Svůj názor autor opírá nejen o doktrinální závěry stran procesních lhůt, ale i o výsledky komparace, jak na ně bylo poukázáno v části této práce věnované druhům lhůt. Z benefitů, které tato úprava zakládá, se totiž mohou těšit pouze osoby zúčastněné na správě daní, které mají ve lhůtě učinit úkon (podání) vůči správci daně, nikoli správce daně. Úkony těchto osob pak budou v drtivé většině případů povahy procesní. Bezvýjimečně to bude platit o procesních úkonech, které daňový řád označuje za podání. Podáním je ve smyslu § 70 úkon osoby zúčastněné na správě daní, který směřuje vůči správci daně, a ze kterého má být zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje.

V případě distančních podání k zachování lhůty postačí, že toto bylo v poslední den lhůty předáno ke kvalifikované přepravě. Kvalifikovanou přepravu je podle § 35 odst. 1 písm. b) až d) daňového řádu doručování prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, prostřednictvím datových zpráv podepsaných uznávaným elektronickým podpisem a doručování prostřednictvím datových schránek. To ale platí pouze za podmínky, že je doručovaná zpráva adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně²⁶³.

Pokud by byla k doručení podání použita jiná než výše uvedená forma (např. fax či e-mailová zpráva bez zaručeného elektronického podpisu), pak by byla lhůta

²⁶³ Touto podmínkou reagoval zákonodárce na nešvary z doby účinnosti předchozí právní úpravy, kdy k zachování lhůty stačilo zásilku obsahující podání adresovat jakémukoli správci daně (tj. třeba i obecnímu úřadu), přestože samo podání směřovalo vůči správci daně jinému (zejm. finančnímu úřadu). K tomu srov. 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> (str. 34)

zachována pouze tehdy, pokud by bylo podání ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu potvrzeno nebo opakováno ve formě náležitě, a to do pěti dnů ode dne, kdy správci daně došlo podání původní. Toto ustanovení sice primárně dopadá na takové druhy podání, která nemohou zajistit autenticitu podpisu podatele, nicméně jim současně od počátku přiznává účinky podání autentických, budou-li ve stanovené lhůtě náležitě potvrzena nebo opakována. Autor této práce proto nevidí důvod, proč takový účinek nevztáhnout i na institut zachování lhůty. Ostatně jiný význam než význam včasnosti zpětné přiznání účinků patrně nemá.

Prezenční podání činí osoba zúčastněná na správě daní tak, že jej buď nadiktuje správci daně do protokolu, anebo jeho písemné vyhotovení předá do jeho podatelny. V případě těchto podání platí, že lhůta bude zachována tehdy, pokud bude podání učiněno u věcně a místně příslušného správce daně nejpozději v poslední den lhůty (§ 35 odst. 1 písm. a) daňového řádu). Lhůta ale bude zachována i tehdy, pokud bylo podání učiněno u jemu nadřízeného správce daně, anebo u správce daně, který je k vyřízení úkonu příslušný pouze věcně (§ 35 odst. 2 daňového řádu).

Některá podání způsobují zahájení řízení podle daňového řádu²⁶⁴. Tu je pak třeba rozlišovat okamžik, kdy bylo podání učiněno, který je rozhodný toliko pro zachování příslušné lhůty, a okamžik zahájení řízení, jenž nastává až v momentu, kdy takové podání správci daně došlo – dostalo se do jeho dispozice (§ 91 odst. 1 daňového řádu).

Podání, jakožto zvláštní procesní úkony, se ve vztahu k zachování lhůty podle § 35 daňového řádu těší ještě jednomu specifiku (zvýhodnění). Zachování lhůty totiž způsobí i podání trpící vadami, budou-li tyto k výzvě správce daně řádně a včas odstraněny. Stane-li se tak, na podání se ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu hledí, jako by bylo učiněno bez vad již v původní den. To znamená, že bylo-li vadné podání učiněno při zachování lhůty, lhůta bude zachována i přesto, že k řádnému a včasnému odstranění vad podání došlo až po té, co původní lhůta uplynula.

Pokud jde o podání, je právní úprava zachování lhůty podle daňového řádu typická a co do základu obdobná právním úpravám jiným. V ustanovení § 35 odst. 1 písm. a) ale daňový řád hovoří nikoli o podání, nýbrž o úkonu. Pojem úkon je přitom

²⁶⁴ Např. odvolání zahajuje odvolací řízení, kdežto doplnění odvolání o další argumentaci odvolací řízení samozřejmě znovu nezahájí.

nepochybně širší než pojem podání a inkluje jej²⁶⁵. Úkon pak nemusí být jenom procesní, ale i hmotněprávní povahy. Typickým hmotněprávním úkonem, který musí daňový subjekt vůči správci daně učinit ve stanovené lhůtě, je zaplacení daně²⁶⁶. Odborná literatura, která na to již poukázala, proto uzavírá, že za včasnou platbu bude třeba považovat i platbu provedenou v hotovosti u jiného než místně příslušného správce daně²⁶⁷. Ačkoli jde o úpravu atypickou a nesystémovou²⁶⁸, autor této práce s uvedeným závěrem souhlasí, neboť lpění na obvyklém²⁶⁹ doktrinálním modelu by tu převážilo nad výslovným zněním zákona, a to navíc v neprospěch daňových subjektů. Současně se ale jedná o jediný případ, kdy úprava podle § 35 daňového řádu dopadá i na lhůtu hmotněprávní, takže jej můžeme považovat za výjimku potvrzující pravidlo.

Ustanovení § 35 odst. 3 daňového řádu konečně zavádí vyvratitelnou právní domněnku, že v pochybnostech se lhůta považuje za zachovanou, pokud se neprokáže opak. Domněnka se týká jen *questiones facti*, nikoli *iuris*²⁷⁰. Domněnka tudíž dopadá jen na pochybnosti o skutečnosti, zda byl lhůtou předvídaný úkon učiněn a pokud ano, tak kdy se tak stalo. Pochybnost jistě nezaloží pouhé tvrzení, že úkon byl učiněn včas. Budou tu muset být další okolnosti (indicie) důvodně svědčící o tom, že úkon včas proveden být alespoň mohl. Pokud tu budou takové pochybnosti a nepodaří-li se dokázat, že lhůtou předvídaný úkon učiněn nebyl vůbec, anebo že byl učiněn opožděně, pak domněnka velí učinit skutkový závěr, že úkon učiněn byl a že se tak stalo včas. Takovému skutkovému závěru pak bude nutně odpovídat i navazující závěr právní, že lhůta zachována byla.

²⁶⁵ To je zřejmé již z vymezení pojmu podání (§ 71 odst. 1 daňového řádu), když podáním má být úkon, který splňuje další podmínky.

²⁶⁶ Zaplacení daně způsobí zánik hmotněprávního daňového vztahu jeho splněním.

²⁶⁷ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 196).

²⁶⁸ O nesystémovou úpravu jde proto, že dopadá pouze na placení daně v hotovosti. Bude-li daň placena bezhotovostním převodem, musí být platba nejpozději v poslední den lhůty připsána na účet správce daně (viz. § 166 odst. 1 písm. b) daňového řádu), tj. nepostačí jí pouze poukázat.

²⁶⁹ Z části této práce věnované druhům lhůt ostatně vyplývá, že nalezneme i další případy, kdy tuzemský právní řád nezachovává důsledky vyplývající z rozlišování lhůt hmotněprávních a procesních.

²⁷⁰ K tomu srov. např. WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní*. 4. aktualizované vydání. Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. IBSN 80-7201-595-8. (str. 256). Pochybnosti stran správnosti výkladu právní normy upravující lhůtu musí být pochopitelně odstraněn za použití dalších interpretačních metod.

Autoritativní komentář²⁷¹ k daňovému řádu používá extenzivní výklad ustanovení § 35 odst. 3 a uvádí, že toto dopadá na všechny lhůty předvídané daňovými zákony, tj. i na lhůty, kterými je vázán správce daně. Autor této práce naopak zastává názor, že se dané ustanovení týká toliko lhůt, na které pamatuje § 35 ve svých předchozích ustanoveních. Při tom vychází ze systematického výkladu, který citovaná publikace odmítá, neboť chtěl-li zákonodárce tuto úpravu koncipovat obecně, tak jí měl v rámci zákona zakotvit samostatně, aby nebylo pochyb o tom, že nedopadá pouze na lhůty (zásadně) procesní, jimiž jsou vázány výlučně osoby zúčastněné na správě daní. Domněnka zachování lhůty je podle názoru autora této práce jen dalším druhem benefitu, ze kterého se podle daňového řádu mají těšit výlučně tyto osoby. Nelze ani opomenout skutečnost, že dikce § 35 odst. 3 daňového řádu doslovně odpovídá textu předchozí právní úpravy (§ 14 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků), jejíž systematika jistě skýtala více prostoru pro výkladové alternativy. Autor této práce si přitom není vědom toho, že by aplikační praxe někdy dovozovala aplikaci ustanovení § 14 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků například ve vztahu ke lhůtě pro vyměření daně. Právě naopak, judikatura byla v tomto směru poměrně přísná.

Zachování lhůty podle § 35 daňového řádu tak dopadá (s jedinou výše uvedenou výjimkou) výlučně na lhůty procesní, jimž jsou vázány osoby zúčastněné na správě daní. K zachování hmotněprávních lhůt a lhůt, jimiž je vázán správce daně, je proto třeba, aby lhůtou předvídaný úkon dostihl svého adresáta nejpozději v die ad quem lhůty. V případě pochybností stran zachování těchto lhůt bude prostě tyto pochybnosti třeba odstranit. Nepodaří-li se to a budou-li pochybnosti dostatečně pádné, pak bude nutno podle pravidel působení důkazního břemene uzavřít, že lhůta byla zmeškána, což půjde k tíži toho, kdo se zachování lhůty dovolával.

²⁷¹ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 198).

I. 6.6 Uplynutí lhůty

K uplynutí lhůty dochází v případě, kdy lhůtou předvídaný úkon nebyl ve lhůtě proveden. Uplynutí lhůty proto autor této práce chápe jako první okamžik, kdy lhůta již neběží, a kdy nejdříve nastávají následky spojené s nepovedením lhůtou předvídaného úkonu. Na pomyslné časové ose si lze okamžik uplynutí lhůty představit jako nekonečně malý bod, který se nachází mezi koncem diei ad quem a začátkem dne následujícího. Lhůta prostě uplyne s uplynutím svého posledního dne. To platí důsledně jen tam, kde lze celý diem ad quem využít k provedení lhůtou předvídaného úkonu²⁷². Tam, kde je možnost provedení lhůtou předvídaného úkonu omezena provozní dobou adresáta takového úkonu, k faktickému uplynutí lhůty dojde již v tom okamžiku diei ad quem, kdy zanikla možnost úkon provést²⁷³.

Okamžik uplynutí lhůty tedy představuje předěl mezi lhůtou běžící (plynoucí) a lhůtou uplynulou (zmeškanou). Jde o první okamžik, kdy je postaveno na jisto, že lhůtou předvídaný úkon nebyl proveden včas a že následky spojené s jejím uplynutím nabudou vrchu nad skutečností, že úkon by bylo lze (fakticky) provést později²⁷⁴. Následky uplynutí lhůty tak budou trvat dále, ledaže samy budou v čase právem omezeny²⁷⁵.

Lhůta může být buď zachována, anebo zmeškána. Tertium non datur. To ostatně vyplývá i z toho, že okamžik uplynutí lhůty je nekonečně krátký, takže pro žádnou třetí možnost se tu prostoru nedostává.

Dies ad quem lhůty bude zpravidla jen jediný, a to ten, do něhož lhůta dospěje uplynutím své základní anebo prolongované délky. V části této práce, která je věnována

²⁷² To platí například u lhůt, ve kterých má podatel učinit podání a podatel toto zašle prostřednictvím datové schránky, která funguje nepřetržitě.

²⁷³ Pokud by podatel z předchozího příkladu chtěl své podání učinit na podatelně správce daně, pak lhůta, kterou k tomu disponuje, fakticky uplyne v okamžiku, kdy správce daně podatelnu zavře.

²⁷⁴ Pokud byla například zmeškána odvolací lhůta, pak právo podat odvolání zaniklo. Tento stav pak bude trvat a opožděné odvolání bude podle daňového řádu zamítnuto (podle jiných procesních úprav by bylo odmítnuto).

²⁷⁵ Tak například zmeškáním lhůty určené ke splnění peněžitého dluhu (mimo jiné) vzniká dlužníku povinnost zaplatit věřiteli úroky z prodlení. Právo věřitele požadovat úroky z prodlení je ovšem také způsobilé promlčení.

druhům lhůt, byly zmíněny případy kombinace lhůt subjektivních a objektivních, kdy prvně zmíněná běží v rámci druhé. Bylo také řečeno, že následek spojený s uplynutím lhůty nastane, ať už marně projde lhůta jedna nebo druhá. V případech kombinace lhůt tedy dochází k tomu, že dies ad quem lhůty je vlastně variabilní a platit bude ten poslední den lhůty subjektivní nebo objektivní, který nastane jako první. Uplynutím diei ad quem jedné lhůty efektivně uplyne i lhůta druhá. Teoreticky může samozřejmě nastat situace, že poslední dny lhůty subjektivní i objektivní připadnou na tentýž den, což ale na věci nic nezmění.

Případ kombinace lhůt budiž demonstrován na příkladu lhůty pro podání žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení dle § 48 odst. 2 daňového řádu. Subjektivní lhůta činí 15 dnů a běží ode dne, kdy se adresát s doručovanou písemností skutečně seznámil, objektivní lhůta pak čítá 6 měsíců a plyne ode dne doručení. Uvažujme, že k doručení písemnosti došlo dne 2.1.2013, takže poslední den objektivní lhůty připadne na den 2.7.2013. Pokud se adresát s doručovanou písemností seznámil dne 4.3.2013, pak má až do dne 19.3.2013 čas na to, aby podal žádost o vyslovení neúčinnosti doručení, neboť s uplynutím tohoto dne uplyne subjektivní lhůta. To, že ke stejnému dni z objektivní lhůty zbývají více než tři měsíce nemá význam. Pokud se adresát s doručovanou písemností seznámil až dne 25.6.2013, pak může žádost o vyslovení neúčinnosti doručení podat nejpozději dne 2.7.2013. Na tento den totiž připadl poslední den objektivní lhůty, který předchází poslednímu dni lhůty subjektivní (ten by připadl až na den 10.7.2013). Ani tu není rozhodné, že ze subjektivní lhůty zbývalo devět dnů, neboť objektivní lhůta uplynula jako první.

Totožným způsobem je třeba přistupovat ke lhůtám, které sice nepředstavují kombinaci lhůt subjektivních a objektivních, ale jejichž konstrukce předpokládá možnost opakované prolongace a pro tento případ stanoví jejich maximální možnou délku. Ačkoli jde z pochopitelných důvodů o lhůtu jedinou, lze jí pro účely jejího počítání pojímat jako kombinaci dvou lhůt objektivních, kdy jedna lhůta – základní – může být prolongována potud, pokud ještě běží lhůta druhá – maximální. V rámci právní úpravy daňového řádu se jedná o lhůtu pro stanovení daně (§ 148) a lhůtu pro placení daní (§ 160).

I. 6.7 Obnova běhu uplynulé lhůty

Uplyne-li lhůta marně, pak je tento stav zásadně neměnný – lhůta zůstane uplynulá trvale. Ke zmeškání lhůty ale mohlo dojít ze závažných důvodů, které ten, kdo měl ve lhůtě úkon provést, nemohl ovlivnit. Daňový řád proto předvídá dvojí možné řešení takové situace, a to navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37) a vyslovení neúčinnosti doručení (§ 48). Oběma institutům je společné, že je lze použít pouze u lhůt, jimiž jsou vázány osoby zúčastněné na správě daní. Uplynutí lhůty, ve které měl úkon vykonat správce daně, je definitivní. V rámci právní úpravy lhůt jde o moderační nástroje, bez nichž by tato mohla být až nespravedlivě přísná.

I. 6.7.1 Navrácení lhůty v předešlý stav

Navrácení lhůty v předešlý stav podle § 37 daňového řádu spočívá v tom, že správce daně nově stanoví diem ad quem lhůty, která již před tím uplynula. Stanoví-li správce daně diem ad quem nově, tak současně popře diem ad quem lhůty zmeškané. Vzhledem k tomu, že se navrácení zmeškané lhůty v ničem nedotkne jejího diei a quo, pak de iure nastává situace, jako kdyby zmeškaná lhůta ke dni svého navrácení v předešlý stav ještě běžela. Lhůta navrácená v předešlý stav proto ještě neuplynula, pročež následky, které původně vyvolalo uplynutí zmeškané lhůty, musí zaniknout s účinky ex tunc. Dochází-li k obnovení běhu lhůty, pak zůstávají zachovány i její vlastnosti. Lhůtu navrácenou v předešlý stav lze proto prolongovat a zachovat tak, jak to bylo možné v případě lhůty zmeškané.

Navrátit v předešlý stav lze zásadně všechny lhůty, jimiž je vázána osoba zúčastněná na správě daní, bez ohledu na to, zda jde o lhůty zákonné či správcovské. Navrácení lhůty v předešlý stav ale není možné, pokud od jejího posledního dne uplynul více než jeden rok (§ 37 odst. 4 daňového řádu). Další výjimky představují lhůty pro stanovení daně, placení daně a podání daňového tvrzení (§ 37 odst. 4), jakož i lhůta pro potvrzení nebo opakování podání, jenž nebylo podáno v náležitě formě (§ 71 odst. 3), a

prodloužená lhůta k úhradě nejvyššího dražebního podání (§ 226 odst. 1 daňového řádu).

O navrácení lhůty v předešlý stav rozhoduje správce daně na žádost osoby zúčastněné na správě daní. Podání žádosti podléhá správnímu poplatku²⁷⁶ a žadatel v ní musí tvrdit a dokázat existenci závažných důvodů, pro které lhůtu zmeškal. Žádost musí být podána ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy takové důvody pominuly (§ 37 odst. 3 daňového řádu). Pokud jde o žádost o navrácení lhůty k vyjádření se k výsledkům doplnění odvolacího řízení, pak navíc platí, že jí lze podat nejpozději do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (§ 115 odst. 5 daňového řádu). Tu se jedná o zajímavý příklad kombinace lhůty (té podle § 37 odst. 3 daňového řádu, jež není touto úpravou vyloučena) a doby²⁷⁷ (běh odvolacího řízení), avšak i tu podle názoru autora této práce platí, že nepřijatelnost žádosti způsobí ta, která uplyne jako první.

Jak již bylo uvedeno výše, lhůtu nelze navrátit v předešlý stav, pokud od posledního dne zmeškané lhůty uplynul více než rok. Vzniká otázka, jaké povahy zmíněný časový úsek vlastně je. Komentáře k daňovému řádu jej považují za objektivní lhůtu²⁷⁸. Podle názoru autora této práce však jde spíše o dobu. Obvyklá kombinace subjektivní a objektivní lhůty totiž předpokládá provedení téhož úkonu způsobujícího zachování obou lhůt zároveň. Lhůta podle § 37 odst. 3 daňového řádu, kromě toho že je sama objektivní²⁷⁹, předpokládá podání žádosti (je podmínkou včasnosti žádosti). Ustanovení § 37 odst. 4 naopak hovoří o lhůtách, které nelze navrátit v předešlý stav (tedy hovoří o vlastnosti, kterou musí lhůta splňovat, aby jí bylo možné v předešlý stav navrátit), přičemž lhůty navrací v předešlý stav správce daně. Obě ustanovení tedy předvídají dva různé úkony dvou různých procesních subjektů a dvě různé podmínky vyhovění žádosti. Samotná díkce § 37 odst. 4 daňového řádu je navíc odlišná od obvyklé formulace, kterou se vyjadřuje kombinace subjektivní a objektivní lhůty (srov. např. § 48 odst. 2 téhož zákona). Pokud jde konečně o podmínku, že „od posledního

²⁷⁶ Položka č. 1 odst. 1 písm. a) přílohy zákona o správních poplatcích

²⁷⁷ Čas, po který odvolacího řízení běží, vyjadřuje jen délku jeho trvání, tj. dobu.

²⁷⁸ Komentáře k daňovému řádu jej považují za lhůtu objektivní. Viz BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 212) nebo LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. IBSN 978-80-7400-390-5. (str. 101).

²⁷⁹ Počátek jejího běhu se totiž neodvívá od okamžiku, kdy se ten, kdo v ní má úkon učinit, dověděl o skutečnosti zakládající její běh, nýbrž od okamžiku, kdy pominuly důvody bránící zachování lhůty (tj. důvody, jejichž existence pominula objektivně, bez ohledu na to, kdy se o tom dotčený dověděl).

dne zmeškané lhůty uplynul více než jeden rok“, pak tato bude splněna, pokud zmeškání lhůty trvalo déle než jeden rok. A ptáme-li se na otázku, jak dlouho něco trvalo, pak se tážeme po době, nikoli po lhůtě (v případě lhůty se tážeme, do kdy je třeba něco učinit, aby nenastal lhůtou předvídaný následek). Jde-li skutečně o dobu, pak rozdíl nespočívá jen v jiném počítání tohoto časového úseku, ale i v tom, že včasné podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav nezastaví běh doby podle § 37 odst. 4 daňového řádu. Může tedy dojít k tomu, že ačkoli žadatel podal žádost včas, správce daně jí nebude moci vyhovět, protože než o ní stačil rozhodnout, uplynula od posledního dne zmeškané lhůty doba delší než jeden rok.

O žádosti správce daně meritorně rozhodne tak, že jí vyhoví zcela, zčásti, anebo že jí zamítne. O žádosti, která byla podána po lhůtě uvedené v ustanovení § 37 odst. 3 daňového řádu, rozhodne procesně podle § 106 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Proti všem uvedeným rozhodnutím je připuštěno odvolání (§ 109 odst. 1 daňového řádu).

I. 6.7.2 Vyslovení neúčinnosti doručení

Došlo-li k doručení písemnosti (typicky rozhodnutí) uplynutím úložní lhůty a byl-li den fiktivního doručení dnem, od něhož se odvozoval běh lhůty jiné, pak lze běh této lhůty obnovit prostřednictvím vyslovení neúčinnosti doručení takové písemnosti podle § 48 daňového řádu. Vysloví-li správce daně neúčinnost doručení písemnosti, pak se tato písemnost považuje za doručenou dnem, ve kterém bylo doručeno rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení. Lhůta, jejíž počátek se odvozuje ode dne doručení písemnosti, tak běží znovu ode dne doručení rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti jejího předchozího doručení.

Oproti navrácení lhůty v předešlý stav, které spočívá v určení nového diei ad quem zmeškané lhůty, vyslovení neúčinnosti doručení způsobí, že původní dies a quo lhůty je popřen a nahrazen novým. Původní dies a quo ale jinak skutečně nastal v den fiktivního doručení písemnosti, což je dále rozdíl od případu, kdy byl tento určen nesprávně – ve skutečnosti nenastal vůbec anebo nastal později (k tomu srov. část této práce věnované počátku běhu lhůty). V důsledku vyslovení neúčinnosti doručení běží

lhůta, jejíž počátek byl původně dán fiktivním doručením písemnosti, znovu bez ohledu na to, zda tato již uplynula anebo zda ještě běží²⁸⁰. Jinak řečeno, podmínkou vyslovení neúčinnosti doručení není, že lhůta, která běžela ode dne fiktivního doručení rozhodnutí, byla zmeškána, neboť daňový řád takovou podmínku nestanoví (i to je rozdíl oproti navrácení lhůty v předešlý stav).

Pokud tedy byla vyslovena neúčinnost doručení a lhůta, jejíž počátek byl dán fiktivním doručením písemnosti, ještě běží, pak vlastně de facto dochází k přerušení této lhůty. Pokud byla tato lhůta naopak v den, kdy došlo k doručení rozhodnutí vyslovujícího neúčinnost původního fiktivního doručení, zmeškána, pak nastávají účinky obdobné navrácení lhůty v předešlý stav, tj. následky marného uplynutí původní lhůty zanikají ex tunc. V obou případech však jde o tutéž lhůtu, která ještě běží nebo již byla zmeškána; prostě jen běží znovu.

Takový následek se může týkat všech lhůt, které běží ode dne doručení písemnosti správce daně, pokud je taková písemnost považována za doručenu uplynutím úložní lhůty. Může tudíž jít o písemnosti doručované prostřednictvím zásilky, ať už jí doručuje provozovatel poštovních služeb, správce daně nebo jiný k tomu určený orgán (viz § 39 odst. 2 ve spojení s § 46 odst. 1 a § 47 odst. 2 daňového řádu), písemnosti doručované veřejnou vyhláškou (§ 49 odst. 3 daňového řádu). Může se jednat i o písemnosti doručované prostřednictvím datových schránek, protože vyslovení neúčinnosti doručení tu zvláštní právní úprava připouští za splnění podmínek stanovených daňovým řádem (§ 17 odst. 5 zákona o datových schránkách ve spojení s § 48 daňového řádu).

Vyslovit neúčinnost doručení písemnosti lze jen na žádost osoby zúčastněné na správě daní, která ze závažných a předem nepředvídatelných důvodů zmeškala úložní lhůtu. Žádost podléhá správnímu poplatku²⁸¹ a musí být podána v subjektivní lhůtě 15 dnů ode dne, kdy se žadatel s doručovanou písemností skutečně seznámil, nejpozději však ve lhůtě objektivní, která činí 6 měsíců a běží ode dne fiktivního doručení písemnosti.

²⁸⁰ Běží-li ještě lhůta a jsou-li splněny podmínky podle § 36 daňového řádu, pak lze namísto žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení požádat o prodloužení této lhůty. To bude pro toho, kdo je lhůtou vázán, výhodnější nejenom proto, že podání žádosti o prodloužení lhůty nepodléhá správnímu poplatku, ale i proto, že zákon stanoví podmínky, za jejichž splnění je nutno žádosti vyhovět alespoň zčásti.

²⁸¹ Položka č. 1 odst. 1 písm. a) přílohy zákona o správních poplatcích

Vzhledem k tomu, že neúčinnost doručení lze buď vyslovit anebo nevyslovit, pak správce daně může o žádosti meritorně rozhodnout jen tak, že jí vyhoví zcela anebo že jí zamítne. S opožděně podanou žádostí se pak vypořádá procesně podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Proti uvedeným rozhodnutím je odvolání přípustně (§ 109 odst. 1 daňového řádu).

I. 6.8 Běh lhůt kratších než jeden den

Výše byla pozornost věnována běhu lhůt stanovených ve dnech, týdnech, měsících nebo letech. Vedle nich ale daňový řád pamatuje i na lhůty stanovené v časových jednotkách kratších než jeden den, tj. především v hodinách. Ty se však budou v praxi správy daní uplatňovat jen zcela mimořádně a půjde výlučně o lhůty správcovské, neboť de lege lata daňový řád žádnou zákonnou lhůtu, která by byla určena v hodinách, sekundách nebo minutách, nezná. Lhůtu kratší než jeden den, tj. právě lhůtu určenou alespoň v hodinách, může správce daně stanovit jedině se souhlasem toho, kdo má být lhůtou vázán (§ 32 odst. 2 daňového řádu). Takový souhlas bude muset z povahy věci předcházet stanovení lhůty. Proto si lze představit, že takto výjimečně krátkou lhůtu stanoví správce daně například při jednání, které vede s daňovým subjektem, jenž prohlásil, že disponuje nějakým důkazním prostředkem, který ovšem zapomněl přinést, a že jej proto přinese a předloží ještě téhož dne.

Jak již bylo uvedeno, lhůty kratší než jeden den se počítají a momento ad momentum (viz příslušnou část této práce). Lhůta proto počíná ve svém běhu od okamžiku, kdy nastala skutečnost zakládající její běh. Ve výše zmíněném příkladu by se jednalo o okamžik, kdy správce daně lhůtu stanovil – zaprotokoloval. Posledním okamžikem lhůty pak bude ten okamžik, v němž od okamžiku jejího počátku uplynulo právě tolik času, kolik lhůta činila.

Lhůta bude zachována jen tehdy, pokud lhůtou předvídaný úkon dojde správci daně před tím, než uplyne její poslední okamžik (§ 35 odst. 1 aliena 1 daňového řádu). Jinak řečeno, i pokud půjde o lhůtu procesní, což patrně bude vždy, pak k zachování

takové lhůty nepostačí, že byl předvídaný úkon (podání) předáno ke kvalifikované přepravě²⁸².

Lhůta kratší než jeden den nemůže být přerušena a ani se nemůže stavit, neboť to daňový řád nepředpokládá. Podle názoru autora této práce ale není vyloučeno její prodloužení podle § 36 daňového řádu a její navrácení v předešlý stav podle § 37 téhož zákona. Obou možnostmi by mohl využít i daňový subjekt z výše uvedeného příkladu²⁸³. Taková lhůta by se ale patrně po svém prodloužení nebo navrácení v předešlý stav transformovala na lhůtu stanovenou ve dnech, protože obě právní úpravy tak či onak dny předvídají (počet dnů zbývajících ze lhůty, nebo její nově stanovený poslední den) a bez toho by lhůtu ani nešlo spočítat.

²⁸² To je ostatně poplatné i technickým podmínkám, které běžně poskytuje provozovatel poštovních služeb – na dokladu o převzetí zásilky se uvádí pouze datum, nikoli hodina a minuta.

²⁸³ Tak by se mohlo stát, že by se daňový subjekt před uplynutím stanovené lhůty u správce daně zastavil a požádal o prodloužení běžící lhůty, neboť mu byla původní lhůta málo, nebo že by se u něj zastavil až po jejím uplynutí a požádal o její navrácení v předešlý stav, neboť jí zmeškal ze závažného důvodu. Tytéž žádosti by mohl správci daně poslat e-mailem nebo prostřednictvím datové schránky, které umožňují zachovat přesný čas odeslání zprávy.

II. Zvláštní část

II. 1 Lhůty pro podání daňových tvrzení

II. 1.1 Daňová tvrzení

V rámci právní úpravy správy daní představují daňová tvrzení patrně nejvýznamnější podání daňového subjektu. Ne náhodou je proto daňový řád ve svém ustanovení § 1 odst. 3 označuje za základ pro správné zjištění a stanovení daně. Samotný název tohoto podání pak poukazuje na jeho hlavní účel i obsah – tvrzení daňově relevantních skutečností, resp. výše daně. Prostřednictvím tohoto podání plní daňový subjekt svou povinnost tvrzení a nepodaří-li se, neunesou související břemeno tvrzení²⁸⁴. Údaje uváděné v daňovém tvrzení pak také primárně vymezují rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu²⁸⁵, neboť stejně jako i v jiných typech procesů i zde platí zásada, že kdo něco tvrdí, musí také své tvrzení dokázat (affirmanti incumbit probatio). Nepodaří-li se daňovému subjektu dokázat, že údaje, které ve svém daňovém tvrzení uvedl, jsou pravdivé, pak jej zavalí břemeno důkazní, protože neprokázané skutečnosti půjdou k jeho tíži²⁸⁶. Daňová tvrzení jsou základem nalézací roviny správy daní také proto, že v naprosté většině případů představují jediný podklad pro stanovení daně, lze-li ovšem na základě nich daň bezprostředně stanovit (k tomu viz dále). Nemá-li totiž správce daně pochybnosti o tvrzených údajích, pak po daňovém subjektu nepožaduje jejich prokázání a rovnou přistoupí ke stanovení daně tak, jak je tvrzena (tzv. konkludentní stanovení daně).

²⁸⁴ S nesplněním povinnosti podat daňové tvrzení zákon spojuje možnost stanovit daň náhradním způsobem (podle pomůcek anebo sjednáním).

²⁸⁵ Daňový subjekt tíží důkazní břemeno zásadně jen ohledně skutečností, které sám tvrdí (k tomu srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996 sp.zn. Pl. ÚS 38/95), přičemž tak činí právě podáním daňového tvrzení. Oproti tomu správce daně prokazuje skutečnosti, které daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení neuvedl (např. zatažené příjmy).

²⁸⁶ Podle okolností pak může dojít buď k tomu, že správce daně daňovému subjektu upře daňovou výhodu (např. uplatněný náklad nebo odpočet daně), anebo že stanoví daň náhradním způsobem.

Obecnou právní úpravu daňových tvrzení obsahuje daňový řád. Ten ve svém ustanovení § 1 odst. 3 zavádí legislativní zkratky řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení. K těmto je pak možno ještě připočíst opravná daňová tvrzení, na která tentýž zákon pamatuje v § 138.

Řádnými daňovými tvrzeními jsou daňové přiznání, hlášení a vyúčtování. Daňové přiznání je podání daňového subjektu (poplatníka nebo plátce), ve kterém uvádí předepsané údaje o daňově relevantních skutečnostech a výpočet výsledné daně. Podává se obligatorně a pravidelně ve lhůtách k tomu stanovených a údaje, které se v něm uvádějí, se zásadně týkají celého zdaňovacího období. Podáním daňového přiznání se vždy zahajuje vyměřovací řízení, jehož meritorním vyústěním bude v každém případě rozhodnutí o prvním stanovení daně.

S hlášením a vyúčtováním bychom se podle daňového řádu²⁸⁷ měli setkat u daní, které jsou vybírány srážkou – plátce daně tu sráží daň poplatníkovi a tuto pak odvádí správci daně. O svém postupu v průběhu zdaňovacího období plátce podává pravidelná hlášení, se kterými však ještě není spojeno zahájení vyměřovacího řízení ani stanovení daně. Daň se zde stanoví poprvé až v souvislosti s podaným vyúčtováním, které plátce podává za celé zdaňovací období a ve kterém uvádí nejenom agregované údaje z již podaných hlášení, ale i údaje další (např. údaje o skutečnostech, které se staly daňově relevantními až proto, že trvaly po celé zdaňovací období).

Dodatečnými daňovými tvrzeními pak jsou dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování. Dodatečné daňové přiznání se podává tehdy, má-li být změněna poslední známá daň, což je ta daň, jaká byla naposledy správcem daně pravomocně stanovena²⁸⁸. Nezáleží přitom, zda poslední známá daň byla stanovena na základě podaného řádného nebo dodatečného daňového přiznání, nebo zda byla stanovena správcem daně ex officio, ledaže by zákon podání dodatečného daňového přiznání pro jeho nepřípustnost vylučoval²⁸⁹. Dodatečné daňové přiznání se podává obligatorně tehdy, pokud je jím tvrzena daň vyšší než poslední známá daň, v jiném

²⁸⁷ Viz § 234 daňového řádu

²⁸⁸ Viz § 141 odst. 1 in fine daňového řádu

²⁸⁹ To jsou zejména případy sistace práva podat dodatečné daňové přiznání podle § 141 odst. 6 daňového řádu nebo případ, že jde o dodatečné daňové přiznání, kterým má být snížena poslední známá daň, jež byla stanovena podle pomůcek nebo byla sjednána (§ 141 odst. 2 téhož zákona).

případě je jeho podání fakultativní a záleží na daňovém subjektu, zda práva podat jej využije. Podání dodatečného daňového přiznání vždy způsobí zahájení doměřovacího řízení, které skončí-li meritorně, vyústí vždy v doměření daně. Pokud se zjistí, že poslední známá daň byla stanovena správně, doměřovací řízení se zastaví dle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu²⁹⁰.

Dodatečné vyúčtování podává plátce, ale jinak o něm platí totéž, co platí o dodatečném daňovém přiznání. Dodatečné vyúčtování má ale pochopitelně místo jen tam, kde byla, resp. v případě stanovení poslední známé daně ex officio tam, kde jinak mohla být, daň stanovena na základě vyúčtování nebo dodatečného vyúčtování.

Konečně je tu následné hlášení. Tímto podáním plátce jen mění údaje, které nesprávně uvedl v již podaném (řádném) hlášení, a to jen tehdy, pokud ještě neuplynula lhůta pro podání vyúčtování a daň nebyla plátcí stanovena k přímé úhradě (zákon tím cílí na to, že po uplynutí lhůty pro podání vyúčtování nebo po stanovení daně plátcí k přímé úhradě má být podáno dodatečné vyúčtování, neboť teprve na jeho základě má dojít k doměření daně). Dodatečné hlášení se podává obligatorně bez ohledu na to, zda se jím tvrdí daň vyšší nebo nižší, než jaká byla tvrzena v hlášení předchozím. Vzhledem k tomu, že následné hlášení nesměřuje ke změně poslední známé daně, jde co do jeho účinků spíše o druh opravného tvrzení (k tomu srov. dále).

Mezi opravná daňová tvrzení patří opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování. Opravným tvrzením se nahrazuje příslušné řádné, dodatečné nebo opravné daňové tvrzení, které již bylo podáno. Opravné tvrzení lze podat pouze ve lhůtě, ve které se podává tvrzení řádné nebo dodatečné. Podání opravného daňového tvrzení tedy nezahajuje nalézací řízení, neboť toto již zahájeno bylo, a toliko nahrazuje tvrzení předchozí, takže se v řízení zohlední pouze tvrzení opravné.

To, které z uvedených (zejména řádných) daňových tvrzení má být podáno, záleží na právní úpravě konkrétní daně. S daňovými přiznáními se setkáme u všech daní stricto sensu, pročez jde i o nejčastější typy daňových tvrzení. Jinak ale platí, že zvláštní daňové zákony používají různých typů daňových tvrzení poněkud nesystematicky. Vyúčtování a hlášení, jak je předvídá obecná úprava daňového řádu, se tak podávají jen

²⁹⁰ Zjistí-li se totiž v doměřovacím řízení, že poslední známá daň změněna být nemá, odpadá tím důvod pro jeho další vedení. Změna poslední známé daně ve výši nula je *cotradictio in adiecto*.

k dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (viz § 38d zákona o daních z příjmů). V případě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, jejíž zálohy zaměstnavatel (plátce) sráží svým zaměstnancům (poplatníkům), plátce podává pouze vyúčtování (§ 38j zákona o daních z příjmů). Právní úprava daně z přidané hodnoty zase předpokládá hlášení o dodání či pořízení nového dopravního prostředku, na které navazuje nikoli vyúčtování, jež se k této dani nepodává vůbec, ale příznání (§ 19 zákona o dani z přidané hodnoty).

U jiných platebních povinností než jsou daně *stricto sensu* je situace ještě různorodější. Můžeme se tak setkat s hlášeními, na která navazuje příznání²⁹¹, nebo s hlášením a následným hlášením, na základě kterých je přímo stanovena daň²⁹².

Konečně je třeba upozornit na to, že právní úpravy jiných platebních povinností než jsou daně *stricto sensu* daňová tvrzení vůbec předpokládat nemusejí. Příkladem tu budiž správní a soudní poplatky, jejichž konstrukce daňová tvrzení ani nepotřebuje. Oběma poplatkům totiž podléhá řízení nebo úkon, ke kterým dochází *ad hoc* z moci úřední anebo na návrh účastníka, přičemž v obou případech poplatek ukládá příslušný správní nebo soudní orgán, který o takové skutečnosti pochopitelně ví. Není tudíž třeba, aby mu to poplatník ještě oznamoval. A ani právní úprava místních poplatků daňové tvrzení nezná. Tu se sice setkáme s ohlášením, které podává poplatník nebo plátce místního poplatku (§ 14a zákona o místních poplatcích), avšak spíše než o daňové tvrzení se podle názoru autora této práce jedná o nástroj registrační²⁹³ – zvláštní podání ve věci registrace podle § 125 a násl. daňového řádu. A ani u odvodů za porušení rozpočtové kázně, které se rovněž spravují podle daňového řádu, rozpočtová pravidla žádné daňové tvrzení nepředpokládají, když má porušitel rozpočtové kázně odvod provést bez dalšího po té, co se porušení dopustil.

²⁹¹ Tak se postupuje u odvodu z loterií a jiných podobných her (§ 41f a § 41g loterijního zákona).

²⁹² Zde se jedná o zálohy na pojistné na důchodové spoření, které plátce sráží a podává k tomu hlášení i vyúčtování, avšak zálohy jsou průběžně vyměřovány nebo doměřovány již podle podaných hlášení a následných hlášení. Srov. § 22 zákona o pojistném na důchodové spoření.

²⁹³ Nelze totiž pominout, že ohlášené údaje mají platit pro futuro, ledaže dojde k jejich změně. Ostatně i důvodová zpráva k návrhu zákona č. 281/2009 Sb., která toto ustanovení do zákona o místních poplatcích vložila, hovoří mimo jiné o subsidiární použitelnosti právní úpravy registračního řízení podle daňového řádu (k tomu MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony* [online]. 2000-2007, 2.11.2010. Dostupný z WWW: <
http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma_korn8atd79lw.doc>(str. 77)

Lze tedy shrnout, že skupina daňových tvrzení rozhodně není homogenní sama o sobě a ani jednotlivé zvláštní zákony k nim nepřistupují jednotně. Tu je pak z praktických důvodů ještě třeba rozlišovat daňová tvrzení, na základě kterých lze bezprostředně stanovit daň, a daňová tvrzení, na základě kterých tak učinit nelze²⁹⁴.

Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to ukládá zákon, nebo kterého k tomu vyzve správce daně (§ 135 odst. 1 daňového řádu). Onu zákonnou povinnost, jakož i výjimky z ní zakládají především²⁹⁵ zvláštní daňové zákony. Tak například k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob se daňové přiznání podává zásadně vždy, i pokud ve zdaňovacím období daňová povinnost nevznikla²⁹⁶. Jindy se zase řádné daňové tvrzení podává jen tehdy, pokud v příslušném zdaňovacím období daňová povinnost vznikla, což platí například u spotřebních a tzv. ekologických daní a u daně silniční²⁹⁷. Pro takové případy ale může daňový subjekt stíhat povinnost oznámit tuto skutečnost správci daně dle § 136 odst. 5 daňového řádu²⁹⁸. Konečně je třeba zmínit specifický příklad daně z nemovitostí, kde se řádné daňové tvrzení nepodává, ledaže došlo ke změně skutečností rozhodných pro stanovení daně, které již byly tvrzeny dříve²⁹⁹.

Řádné daňové tvrzení pak má podat také ten, koho k tomu správce daně vyzval. Podle názoru autora této práce taková výzva nemůže založit povinnost k podání řádného daňového tvrzení. Jinak řečeno, pro takovou výzvu správce daně neskýtá dostatečný legální základ samotné ustanovení § 135 odst. 1 daňového řádu. Taková povinnost tu totiž musela být dříve než správce daně vyzývat začal. Vyzývá se ke splnění již existující povinnosti nebo k uplatnění již existujícího práva. Vyzývanou povinnost

²⁹⁴ Význam to má například při určování následků nepodání takového tvrzení nebo ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně či dni splatnosti daně.

²⁹⁵ Obecnou povinnost podat řádné daňové tvrzení zakládá daňový řád v souvislosti s insolvenčním řízením a přechodem daňové povinnosti (viz § 239 a násl.).

²⁹⁶ Srov. §101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nebo ustanovení § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů, které ovšem samo v následujícím odstavci připouští výjimky.

²⁹⁷ Srov. § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních, čl. LXXII § 26, čl. LXXIII § 25, čl. LXXIV § 26 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a § 15 zákona o dani silniční

²⁹⁸ Podmínkou je registrace daňového subjektu k příslušné dani. Své oznámení pak činí ve lhůtách, ve kterých by jinak (pokud by mu ve zdaňovacím období daňová povinnosti vznikla) podával řádné daňové tvrzení. Z povahy věci pak tato povinnost nedopadá na případy, kdy daňový subjekt podává řádné daňové tvrzení i tehdy, když mu daňová povinnost nevznikla, protože jinak by správci daně tvrdil dvakrát totéž, a to je zbytečné.

²⁹⁹ § 13a zákona o dani z nemovitostí

výzva nekonstituuje, nýbrž deklaruje. Výzva má navíc smysl jen tam, kde vyzývaná povinnost ještě splněna nebyla, protože jinak by byla zbytečná, což opět potvrzuje závěr, že před vydáním výzvy musela vyzývaná povinnost již existovat. Z toho plyne, že výzva k podání řádného daňového tvrzení podle § 135 odst. 1 daňového řádu může mít místo jen tam, kde daňový subjekt nesplnil včas svou zákonnou povinnost takové podání učinit.

Pokud jde konečně o právo nebo povinnost podat dodatečné daňové tvrzení, pak tyto podle názoru autora vyplývají přímo z daňového řádu (§ 141 a § 142). Na dodatečná daňová tvrzení proto zvláštní daňové zákony ani pamatovat nemusejí. Vystačí tu totiž princip, že dodatečné daňové tvrzení má místo tam, kde je třeba změnit poslední známou daň, jež byla stanovena na základě příslušného tvrzení řádného. Má-li být nově stanovena daň vyšší než ta poslední, pak se dodatečné daňové tvrzení podává povinně, má-li být naopak nižší, pak je to pouze právem daňového subjektu.

II. 1.2 Lhůty pro podání řádného daňového tvrzení

Obecné lhůty pro podání řádných daňových tvrzení upravuje daňový řád. Nicméně je pravidlem, že zvláštní daňové zákony obsahují právní úpravu vlastní, která proto platí za *lex specialis*. Taková zvláštní právní úprava však leckdy jen (nadbytečně) stanoví totéž, co by jinak vyplývalo přímo z daňového řádu.

Pokud jde o daně vyměřované za zdaňovací období (tj. až po jeho uplynutí), které činí nejméně 12 měsíců, pak se daňové přiznání podává nejpozději do 3 měsíců po jeho uplynutí (§ 136 odst. 1 daňového řádu). Rozhodnou skutečností zakládající běh této lhůty má být uplynutí zdaňovacího období. K tomu dojde s uplynutím posledního dne tohoto období, neboť v den následující je toto období již uplynulé. *Za diem a quo* lhůty tedy platí poslední den zdaňovacího období.

Tu ovšem dochází k problému počítání lhůt podle § 33 odst. 1 daňového řádu, neboť jde o lhůtu stanovenou v měsících (k tomu srov. příslušnou část této práce).

Majoritní výklad pravidla počítání takových lhůt vychází z toho, že počátkem běhu lhůty je den následující po dni rozhodné skutečnosti, což vede k prodloužení lhůt o jeden den. Půjde-li proto např. o zdaňovací období roku 2013, pak jeho poslední den (den rozhodné skutečnosti) připadl na den 31.12.2013, dnem počátku běhu lhůty bude až den následující, tj. 1.1.2014, takže poslední den lhůty připadne na den 1.4.2013. Alternativní výklad autora této práce naopak za diem a quo považuje rovnou poslední den zdaňovacího období. Při stejném zadání by byl výsledek výše uvedeného příkladu následující. Dies a quo lhůty nastal v den 31.12.2013, pročež dies ad quem připadne na den 31.3.2014.

Lhůta pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 se ex lege prodlužuje na lhůtu šestiměsíční u daňového subjektu, jehož účetní závěrku musí ze zákona ověřit auditor. K témuž prodloužení dochází také v případě, že daňové přiznání zpracovává a podává za daňový subjekt poradce³⁰⁰, ovšem jen za podmínky, že příslušná plná moc byla u správce daně uplatněna v základní tříměsíční lhůtě (k uplatnění plné moci srov. kapitolu této práce o zachování lhůty pro podání daňových tvrzení).

V režimu § 136 odst. 1 daňového řádu se podávají daňová přiznání k dani z příjmů. Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je totiž vždy kalendářní rok³⁰¹. U daně z příjmů právnických osob je situace složitější v tom, že jejím zdaňovacím obdobím může být i období jiné než kalendářní rok³⁰². Bude-li toto období delší než dvanáct měsíců, na věci to nic nemní, neboť ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu má dopadat na zdaňovací období dlouhá nejméně dvanáct měsíců. Bude-li naopak kratší, pak je tu zvláštní úprava zákona o daních z příjmů, podle které se i zde daňové přiznání podává ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně dvanáct měsíců³⁰³.

Speciální úpravu lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období kalendářního roku však shledáme u daně silniční. Daňové přiznání se podává do 31.

³⁰⁰ Poradcem se ve smyslu legislativní zkratky uvedené v § 29 odst. 2 daňového řádu rozumí advokát nebo daňový poradce.

³⁰¹ § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů

³⁰² Podle § 17a zákona o daních z příjmů jde mimo zdaňovacího období kalendářního roku o hospodářský rok, účetní období, 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.

³⁰³ § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů

ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, a to i tehdy, pokud je zpracováno a podáno poradcem³⁰⁴.

U daní vyměřovaných na zdaňovací období (tj. již v jeho průběhu), které činí 12 měsíců, se daňové přiznání podává do konce prvního měsíce, kterým příslušné zdaňovací období začíná (§ 135 odst. 3 daňového řádu). Dies a quo této lhůty představuje první den zdaňovacího období, za diem ad quem pak platí poslední den měsíce, kterým toto období začíná. Jedná se o zvláštní způsob určení lhůty, kterou není třeba počítat (problém s počítáním lhůt podle § 33 odst. 1 daňového řádu zde proto nevzniká). Oba uvedené dny stačí určit přímo podle kalendáře. Základní délka lhůty, která při této konstrukci zmíněna být ani nemá, může doznat změny podle toho, na jaký kalendářní měsíc připadne první měsíc rozhodného zdaňovacího období. Pokud by dies ad quem této lhůty připadl na sobotu, neděli nebo svátek, pak by se podle názoru autora této práce měl posunout na nejbližší následující pracovní den. Dikce § 135 odst. 3 daňového řádu to sice prima facie nepředpokládá, avšak obecné pravidlo dle § 33 odst. 4 téhož zákona současně explicitně nevylučuje, pročež by se uplatnit mělo. Stále jde totiž o lhůtu, byť s netradiční konstrukcí.

De lege lata se právě uvedené lhůty používá u daně z nemovitostí³⁰⁵.

Je-li zdaňovací období kratší než jeden rok, daňové přiznání se podává do 25 dnů po jeho uplynutí (§ 136 odst. 4 daňového řádu). Za diem a quo tu rovněž platí poslední den příslušného zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že jde o lhůtu stanovenou ve dnech, problém počítání lhůt podle § 33 odst. 1 daňového řádu tu nemá místo.

Tyto lhůty platí pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty³⁰⁶, daním spotřebním³⁰⁷ i k tzv. daním ekologickým³⁰⁸, ačkoli zde můžeme narazit na řadu výjimek.

³⁰⁴ § 15 odst. 1 zákona o dani silniční

³⁰⁵ § 13 ve spojení s § 13a zákona o dani z nemovitostí

³⁰⁶ § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty

³⁰⁷ § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních

³⁰⁸ čl. LXXII § 26, čl. LXXIII § 25, čl. LXXIV § 26 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů

Daňový řád neobsahuje úpravu lhůt, ve kterých se podávají daňová přiznání k daním, jejichž konstrukce nezná zdaňovací období. Proto se bezesbytku uplatní jejich vlastní, speciální úprava. Jedná se o daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. V zásadě jde o lhůty stanovené ve dnech nebo v měsících, jejichž běh se odvíjí od skutečnosti, která založila daňovou povinnost³⁰⁹.

Hlášení se podle § 137 odst. 1 daňového řádu podává do 20 dnů po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátcí daně povinnost, která je předmětem hlášení. Vzhledem k absenci zvláštní právní úpravy se tato lhůta uplatní např. u daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo u pojistného na důchodové spoření³¹⁰.

Vyúčtování se podává do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Tak to platí třeba u již zmíněné daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby³¹¹. U daně z příjmů fyzických osob, kterou zaměstnavatel sráží svým zaměstnancům, se ale vyúčtování podává ve lhůtě dvou měsíců, a podává-li jej plátce elektronicky, pak až do 20. března³¹².

Daňový řád konečně stanoví zvláštní lhůty pro podání řádných daňových tvrzení pro případ přechodu daňové povinnosti (§ 239 a 240) a v souvislosti s insolvenčním řízením (§ 244). V zásadě se jedná o situace, kdy přechod daňové povinnosti nebo jednotlivá fáze insolvenčního řízení zasáhly do probíhajícího zdaňovacího období. Po přechodu daňové povinnosti anebo v rámci jednotlivých fází insolvenčního řízení, pokud probíhají po celé zdaňovací období, se ale daňová přiznání podávají ve lhůtách obvyklých. Jednotlivé daňové zákony však mohou obsahovat a leckdy i obsahují právní úpravu zvláštní³¹³.

Lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení může správce daně na žádost daňového subjektu anebo i ex officio prodloužit až o tři měsíce (§ 36 odst. 4 daňového

³⁰⁹ § 21 zákona o trojdani

³¹⁰ § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů, § 19 odst. 1 zákona o pojistném na důchodové spoření

³¹¹ § 38d odst. 10 zákona o daních z příjmů

³¹² § 38j odst. 5 zákona o daních z příjmů

³¹³ Srov. např. § 101 odst. 2 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty nebo § 38gb zákona o daních z příjmů

řádu). Jde-li o daň z příjmů³¹⁴, které jsou současně předmětem daně v zahraničí, lze tuto lhůtu prodloužit až na deset měsíců po uplynutí zdaňovacího období, avšak zde jen na žádost daňového subjektu a v odůvodněných případech. Jinak platí obecná úprava prodloužení lhůty dle § 36 daňového řádu (k tomu srov. příslušnou část této práce). Možnost prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení je v řadě případů vyloučena. Týká se to především daňového přiznání podávaného za zdaňovací období kratší dvanácti měsíců (§ 136 odst. 4 věta druhá), hlášení a vyúčtování (§ 137 odst. 3 daňového řádu). Výjimky nalezneme i v jednotlivých daňových zákonech³¹⁵.

II. 1.3 Lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení

Daňový subjekt je povinen podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování pokud zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň (§ 141 odst. 1 daňového řádu). Toto dodatečné daňové tvrzení pak má podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil (den zjištění je ve smyslu § 141 odst. 5 daňového řádu třeba v dodatečném daňovém tvrzení uvést). Povinnost podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování však trvá jen po dobu běhu lhůty pro stanovení daně.

Zákon tu používá subjektivní lhůtu, která běží od okamžiku, kdy se daňový subjekt dověděl o důvodech pro podání dodatečného daňového tvrzení. Samotná konstrukce lhůty je pak podobná té, s jakou jsme se setkali u lhůty pro podání daňového přiznání k daním vyměřovaným na zdaňovací období čítající 12 měsíců podle § 136 odst. 3 daňového řádu, pročež tu lze na výklad o ní odkázat.

Lhůta pro stanovení daně pak představuje objektivní rámec běhu lhůty subjektivní, ačkoli má jinak svůj vlastní účel i počátek svého běhu. Taková úprava je poněkud nadbytečná, protože totéž vyplývá z 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. S uplynutím této lhůty tedy musí

³¹⁴ Takové prodloužení lhůty je podle názoru autora této práce možné právě jen u daně z příjmů, protože jiné daně tuzemské daňové soustavy nemají za svůj předmět příjem.

³¹⁵ Např. § 38d odst. 10 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení je však již nadbytečné, neboť zakazuje prodloužit lhůtu pro podání vyúčtování, kteroužto již nelze prodloužit přímo podle § 137 odst. 3 daňového řádu.

zaniknout i jeho povinnost podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, ledaže by zákon stanovil jinak. Podstatné je, že subjektivní lhůta nikdy nemůže běžet déle než lhůta pro stanovení daně.

Subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení a lhůta pro stanovení daně se pak liší ještě v tom, že zatímco první lhůta je typicky procesní, v níž má provést úkon daňový subjekt, druhá lhůta je hmotněprávní a předvídá úkon správce daně (k tomu blíže v příslušné části této práce). Podle názoru autora této práce se proto budou lišit i okamžiky zachování lhůty. Jinak řečeno institut zachování procesních lhůt podle § 35 daňového řádu se uplatní pouze u subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení. Podání takového tvrzení ale může ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně až v okamžiku, kdy správci daně dojde (to se týká především prodloužení této lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu). Z důvodu doby přepravy dodatečného daňového tvrzení proto může dojít sice k zachování subjektivní lhůty pro podání tohoto tvrzení, ale ke zmeškání lhůty pro stanovení daně.

Pokud jde o dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší než je poslední známá daň, anebo o takové dodatečné daňové tvrzení, kterým se poslední známá daň nemění, ale mění se pouze údaje dříve tvrzené, pak je jeho podání toliko právem daňového subjektu (§ 141 odst. 2 a 4 daňového řádu). Ohledně lhůt, ve kterých má být toto právo uplatněno, pak zákon odkazuje na lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň vyšší, pročež o nich platí totéž, co bylo uvedeno výše.

Subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování jak na daň vyšší, tak na daň nižší se přerušují v důsledku skutečností zakládajících sistaci práva nebo povinnosti tato tvrzení podat dle § 141 odst. 6 daňového řádu. K takové sistaci dochází u daně, která je předmětem probíhající daňové kontroly nebo výzvy k jejímu zahájení podle § 87 odst. 2 daňového řádu, a dále u daně, o které již bylo rozhodnuto a kteréžto rozhodnutí je předmětem řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku či řízení o žalobě podané proti tomuto rozhodnutí správce daně. Nové lhůty běží ode dne, kdy sistace pomine.

II. 1.4 Zachování lhůt pro podání daňových tvrzení

Daňové tvrzení je typickým podáním – procesním úkonem daňového subjektu, na které bezesbytku dopadá úprava zachování lhůt podle § 35 daňového řádu. K zachování lhůty pro podání daňového tvrzení proto postačí, bude-li v její poslední den zajištěna jeho přeprava věcně a místně příslušnému správci daně, anebo pokud bude v tento den předáno správci daně, který je alespoň věcně příslušný nebo který je věcně a místně příslušnému správci daně nadřízen.

Takové účinky bude mít i podání vadného daňového tvrzení, budou-li tyto vady odstraněny ve stanovené lhůtě. Tu je ale třeba rozlišovat vady formy a obsahu.

Pokud jde o formu daňového tvrzení, pak je toto tzv. formulářovým podáním, neboť jeho obsah a struktura musí odpovídat příslušnému tiskopisu vydávanému Ministerstvem financí (§ 72 daňového řádu). Nebude-li proto daňové tvrzení tuto podmínku splňovat (bude například použit neplatný tiskopis), půjde o vadu, k jejímuž odstranění má být podatel vyzván podle § 74 odst. 1 daňového řádu. Vyhoví-li podatel výzvě řádně a včas, zachová si okamžik podání vadného daňového tvrzení tak, jako by bylo původně podáno bez vad; v opačném případě se původní podání stane neúčinným. Stejný princip platí i ohledně takových vad podaného daňového tvrzení, jako je chybějící podpis podatele či absence zmocnění zástupce, který za daňový subjekt daňové tvrzení podal.

Formulářová forma daňového tvrzení pak ovlivňuje i způsoby, jakými jej lze učinit. Daňové tvrzení tak lze podat písemně (ať už na podatelně správce daně, při ústním jednání³¹⁶, anebo běžnou poštou), datovou zprávou podepsanou zaručeným elektronickým podpisem, či prostřednictvím datové schránky. Daňový řád výslovně připouští, aby bylo daňové tvrzení podáno i prostřednictvím jiných přenosových technik, které však neumožňují zajistit autenticitu podpisu podatele (§ 72 odst. 3 ve spojení s § 71 odst. 3 daňového řádu). Tu pak musí dojít k potvrzení nebo opakování takového podání podáním ve formě náležité, a to do pěti dnů ode dne, kdy původní

³¹⁶ Tu se mívá předání tiskopisu daňového tvrzení při protokolovaném jednání. Formulářová povaha daňového tvrzení však vylučuje, aby bylo přímo nadiktováno do protokolu.

podání správci daně došlo, jinak se posledně zmíněné podání stane bez dalšího neúčinným³¹⁷.

Pokud jde o vady obsahu podaného daňového tvrzení, které se týkají přímo údajů v něm uvedených (např. nesprávný výpočet výsledné daně), pak tyto již vůbec nemají vliv na zachování lhůty pro jeho podání. K odstraňování takových vad totiž primárně slouží postup k odstranění pochybností, který má místo výlučně v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím³¹⁸.

Od okamžiku zachování lhůty pro podání daňového tvrzení je třeba odlišovat okamžik zahájení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, neboť k tomu dochází až v okamžiku, kdy se toto podání dostane do dispoziční sféry správce daně, tj. v okamžiku, kdy mu dojde (§ 91 odst. 1 daňového řádu). To se ale pochopitelně týká jen těch daňových tvrzení, na základě kterých lze bezprostředně stanovit daň (tak to např. neplatí u opravných daňových tvrzení, jejichž podání žádné řízení nezahajuje).

Konečně je třeba odlišovat i okamžik tzv. konkludentního stanovení daně (§ 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu). Bylo-li řádné nebo dodatečné daňové přiznání či vyúčtování podáno ve lhůtě pro jejich podání, pak za den konkludentního stanovení daně platí vždy poslední den této lhůty. Bylo-li naopak podáno po uplynutí této lhůty, ke konkludentnímu stanovení daně dochází v den, kdy správci daně došlo.

V předchozí části této práce bylo zmíněno prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podle § 136 odst. 2 daňového řádu, ke kterému dojde mimo jiné v případech, že je plná moc udělená poradci, jenž má toto tvrzení zpracovat a podat, uplatněna u správce daně před uplynutím základní, tříměsíční lhůty. Zde je nutno upozornit, že na uplatnění plné moci se režim zachování lhůty podle § 35 daňového řádu nevztahuje. Z ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu plyne, že plná moc je vůči

³¹⁷ Právě této právní úpravy využívá oficiální aplikace Daňový portál (dostupný na www.eds.mfcr.cz), která umožňuje elektronické podání daňového tvrzení i uživatelem, který nedisponuje zaručeným elektronickým podpisem. Po odeslání daňového tvrzení totiž uživatel obdrží datový soubor se zvláštní písemností obsahující identifikaci daňového tvrzení, které podal, kteroužto pak má podle instrukcí vytisknout, vlastnoručně podepsat a do pěti dnů zajistit její předání správci daně.

³¹⁸ K tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 92/2008-147 ze dne 27.7.2010 (dostupný na www.nssoud.cz).

správci daně účinná až od okamžiku, kdy mu dojde³¹⁹. Lhůta předvídaná ustanovením § 136 odst. 2 je lhůtou pro podání řádného daňového tvrzení, nikoli samostatnou lhůtou pro podání plné moci. Zákon tak jen požaduje, aby byl daňový subjekt zastoupen nejpozději do okamžiku uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Pro tento případ daňový řád nestanoví výjimku z pravidla podle § 27 odst. 2. Aby tedy došlo k prodloužení podle § 136 odst. 2, pak podle názoru autora této práce nejpozději v poslední den základní lhůty pro podání řádného daňového tvrzení musí příslušná plná moc správci daně dojít.

II. 1.5 Následky zmeškání lhůt pro podání daňových tvrzení

Marné uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení nelze zvrátit. Její navrácení v předešlý stav zákon vylučuje explicitně (§ 37 odst. 4 písm. c) daňového řádu) a vyslovení neúčinnosti doručení se tu nemůže uplatnit proto, že běh lhůty pro podání daňového tvrzení nezakládá doručení písemnosti správce daně.

Zmeškání lhůty pro podání daňového tvrzení má celou řadu významných následků, které se odlišují především podle toho, zda jde o daňové tvrzení, na základě kterého lze bezprostředně stanovit daň či nikoli.

II. 1.5.1 Výzva k podání daňového tvrzení

Uplynula-li lhůta pro podání daňového tvrzení marně, pak má správce daně vyzvat daňový subjekt k tomu, aby jej podal, a stanovit mu pro ten případ lhůtu náhradní (§ 145 daňového řádu). Tato náhradní lhůta bude lhůtou správcovskou, nejde o žádné prodloužení zmeškané lhůty zákonné a tudíž ani nemůže nijak ovlivnit skutečnost, že zákonná lhůta uplynula. Účelem této výzvy je upozornit daňový subjekt na to, že zanedbal svou povinnost a dát mu možnost, aby své pochybení napravil. Pokud tak daňový subjekt učiní, vyhne se možnosti náhradního stanovení daně podle pomůcek

³¹⁹ To je ostatně pochopitelné, neboť dokud se správce daně o plné moci nedoví, pak podle ní samozřejmě nemůže postupovat. Tak nebude vadné doručení rozhodnutí správce daně, pokud jej odeslal přímo daňovému subjektu v den, kdy tento podal plnou moc teprve k poštovní přepravě, neboť o zastoupení daňového subjektu správce daně v den vydání rozhodnutí nemohl vědět.

(což je následek marného uplynutí této náhradní lhůty) a v případě, že šlo o dodatečné daňové tvrzení, pak i sankci v podobě penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu).

Podmínky pro vydání výzvy jsou odvislé od toho, zda jde o řádné nebo dodatečné daňové tvrzení. V případě řádného daňového tvrzení postačí, že marně prošla lhůta pro jeho podání, neboť toto tvrzení se podává vždy obligatorně a pravidelně.

Výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení však může správce daně vydat jen tehdy, pokud může důvodně předpokládat doměření daně³²⁰. To je dokonale logické, když dodatečné daňové přiznání má místo jen tam, kde má dojít ke změně poslední známé daně. Podmínkou pro vydání této výzvy však podle názoru autora této práce není marné uplynutí subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení. Zákon to totiž nepředpokládá. Správce daně by navíc musel postavit najisto, že daňový subjekt věděl o tom, že jeho poslední známá daň nebyla stanovena správně, a kdy k takovému zjištění dospěl. Doručení výzvy však může být počátkem běhu této lhůty, neboť nevěděl-li daňový subjekt o svém pochybení dříve, pak se o něm z výzvy dovědět musel.

II. 1.5.2 Pokuta za opožděné tvrzení daně

Porušení povinnosti podat včas řádné nebo dodatečné daňové tvrzení sankcionuje daňový řád pokutou za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu). Porušení povinnosti tvrdit daň včas představuje pořádkový delikt *sui generis*, odpovědnost za něj je objektivní (zavinění delikventa je nerozhodné) a sankce, která se při jeho spáchání ukládá obligatorně, má čistě represivní funkci a nepřipouští moderaci³²¹. Pokutu za opožděné tvrzení daně lze uložit jen za porušení povinnosti podat daňové tvrzení, pročež případy, kdy je podání takového tvrzení toliko právem

³²⁰ Příkladem, kdy správce daně může důvodně předpokládat doměření daně, je situace, kdy správce daně provádí daňovou kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012, při níž zjistí pochybení daňového subjektu, které se nutně musí projevit i v oblasti daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2012, která však kontrolována není. Správce daně podle názoru autora této práce ani jinak postupovat nemůže (zejm. nemůže rovnou zahájit kontrolu daně z přidané hodnoty), neboť by tím upřel daňovému subjektu možnost své pochybení přiznat a vyhnout se tak uložení penále.

³²¹ K tomu, jakož i ke specifikům tohoto zvláštního deliktu a jeho zakotvení v soudobém systému správních deliktů srov.: JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce. *Daňový expert* 4/2012. (str. 23).

daňového subjektu, jsou ze skutkové podstaty tohoto deliktu pochopitelně vyjmuty³²². Dále se musí jednat o povinnost podat takové daňové tvrzení, na základě kterého lze bezprostředně stanovit daň, neboť právě od částky stanovené daně (resp. daňového odpočtu či daňové ztráty) se odvíjí sazba této sankce³²³. O pokutě rozhoduje správce daně platebním výměrem a uložená pokuta je splatná ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho oznámení. Pokuta za opožděné tvrzení daně je ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně, které sleduje její osud, což znamená, že tato pokuta je svou existencí a výší závislá na existenci a výši stanovené daně. Nelze-li proto stanovit daň, nelze ani uložit pokutu za opožděné tvrzení této daně, a byla-li uložena pokuta za opožděné tvrzení takové daně, jejíž výše následně doznala změny³²⁴, je stejným způsobem třeba upravit výši uložené pokuty.

Původní právní úprava pokuty za opožděné tvrzení daně byla změněna novelou provedenou zákonem č. 458/2011 Sb.³²⁵. Důvodem přijetí nové právní úpravy bylo především odlišit přísnost sankce v případech, kdy se daňový subjekt sice dostal do prodlení s podáním daňového tvrzení, ale své pochybení dodatečně napravil, od případů, kdy svou povinnost nesplnil vůbec³²⁶. Zákon tak vlastně zavedl dvě různé skutkové podstaty tohoto deliktu a pro každou z nich pak i různě přísné sankce.

První skutková podstata spočívá v tom, že daňový subjekt nepodal řádné nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, nebo učinil-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než pět pracovních dnů (§ 250 odst. 1 a 2 daňového řádu). Ačkoli dikce tohoto ustanovení hovoří alternativně o nepodání anebo opožděném podání daňového tvrzení, ve skutečnosti může dopadat jen na opožděné podání tohoto

³²² Tu se jedná zejména o podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší.

³²³ Bez stanovené daně, která je základem výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně, tudíž pokutu nelze vypočítat a pak ani uložit. Tak tomu bude např. u hlášení, na základě kterého se daň nevyměruje.

³²⁴ To se týká zejména změny rozhodnutí o stanovení daně rozhodnutím vydaným v rámci řízení o opravných nebo dozorčích prostředcích.

³²⁵ Čl. III bod 54 a 55 zákon č. 485/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Novela nabyla účinnosti dne 1.1.2013 (čl. XCV téhož zákona).

³²⁶ K tomu srov. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Důvodová zpráva k návrhu zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů [online]. 2000-2007, 8.9.2011. Dostupný z WWW:

<http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_korn8lhb5xdo.doc>(str. 265).

tvrzení, neboť případ, kdy daňové tvrzení nebylo podáno vůbec, je předmětem druhého skutkové podstaty (k tomu viz dále)³²⁷.

Výše pokuty se vypočítá podle procentních sazeb uvedených v § 250 odst. 1 a 2 daňového řádu. Sazby jsou dvojí. Nižší sazba se uplatňuje z výše stanovené daně za každý den prodlení, vyšší sazba pak z celkové částky stanovené daně a představuje maximální výši sankce určené podle sazby první. Takto vypočtená pokuta však nesmí činit více než 300 000 Kč (§ 250 odst. 5 daňového řádu). Bude-li naopak vypočtená pokuta nižší než 200 Kč, pak se vůbec nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost jí zaplatit (§ 250 odst. 3 daňového řádu).

Odborná literatura³²⁸ již poukázala na to, že Finanční správa nesprávně chápe podmínku uvedenou v ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu, podle které má být zpoždění s podáním daňového tvrzení delší než pět pracovních dnů. Finanční správa pojímá toto pětidenní období (nazývané též jako liberační lhůta) jako lhůtu hmotněprávní, proč je k jejímu zachování třeba, aby daňové tvrzení správci daně nejpozději v poslední den této lhůty došlo, tj. nestačí jen zajistit jeho přepravu. Autor uvedeného článku naopak chápe toto období jako lhůtu procesní, neboť se v podstatě pouze jedná o prodloužení lhůty pro podání daňového tvrzení, která je ryze procesní. Velice správně se táže, co vlastně musí daňový subjekt v pětidenní liberační lhůtě učinit, a správně též odpovídá, že musí učinit totéž, co měl učinit ve lhůtě původní, tj. podat daňové tvrzení. Ustanovení § 250 odst. 1 daňového řádu pak nezakládá odchylku od obecné úpravy podle § 35 téhož zákona, takže k zachování liberační lhůty postačí v její poslední den předat daňové tvrzení k přepravě.

S publikovaným názorem, resp. s jeho důsledky autor této práce souhlasí. Lhůtu, ve které má být proveden procesní úkon, byť se tak má stát dodatečně, lze totiž jen těžko pojímat jako hmotněprávní. Proti tomu nelze argumentovat ani tak, že běh pětidenní liberační lhůty zamezuje možnosti uložení sankce, což by byl úkon spíše hmotněprávní, neboť pak by vůbec nešlo o lhůtu. Lhůta by totiž předvíдалa omisivní jednání správce daně, což pojmově není možné (k tomu srov. část této práce

³²⁷ To je třeba přičíst na vrub nedokonalosti novely daňového řádu. Jinak si to autor této práce neumí vysvětlit.

³²⁸ ROZEHNAL, Tomáš. *Lhůta pro podání daňového tvrzení a její nedodržení*. In sborník z konference Dny práva 2011 – Days of law 2011, Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování) [online]. 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5912-2. (str. 340). Dostupný na WWW: <http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/index.html>

pojednávající o základních konstrukčních prvcích lhůty). Autor této práce si nicméně dovoluje polemizovat se závěrem, že oněch pět pracovních dnů je skutečně lhůtou. Na věc totiž můžeme pohlížet i tak, že možnost uložení pokuty za opožděné tvrzení daně je podmíněna prodlením s podáním daňového tvrzení, které bude delší pěti pracovních dnů. Tážeme se pak, jak dlouho toto prodlení trvalo, což je otázka, jež má smysl v případě dob, nikoli lhůt. I tu ale platí, že prodlení je vyvoláno zanedbáním povinnosti učinit podání ve smyslu § 35 daňového řádu a že den, kdy bude takto podání učiněno, bude posledním dnem prodlení. Zavádí-li traktované ustanovení skutečně dobu a nikoli lhůtu, pak docházíme k poněkud překvapivému závěru, že počítání obou bude mít tentýž výsledek. Za diem a quo liberační lhůty totiž bude platit poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení (tedy den jejího zmeškání), takže prvním počítaným dnem bude až den následující. To je ale i první počítaný den doby prodlení. První počítané dny lhůty i doby by tak případly na stejný den. Ani poslední dny doby a lhůty se tu lišit nebudou, neboť se počítají toliko dny pracovní. Pravidlo vlastní lhůtám (nikoli dobám), že případně-li dies ad quem na sobotu neděli nebo svátek, posouvá se tento na nejbližší následující pracovní den, se tu uplatnit nemůže.

Druhá skutková podstata bude naplněna v případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá (§ 250 odst. 4 daňového řádu).

Vzhledem k tomu, že zde nebylo daňové tvrzení podáno vůbec, daňový řád předvídá sankci přísnější. Pro výpočet pokuty se použije pouze vyšší sazba uvedená v § 250 odst. 1 a 2 daňového řádu a vypočtená výše pokuty musí vždy činit alespoň 500 Kč. Maximální výše pokuty 300 000 Kč je však zachována i zde.

Ve vymezení této skutkové podstaty se však podle názoru autora této práce skrývá velice palčivý problém. Sankci lze totiž uložit jen v případě, že daňový subjekt nepodal daňové tvrzení „*po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá*“. Po jakou dobu trvá možnost podat daňové tvrzení? Samozřejmě, že po dobu, po kterou běží lhůta pro stanovení daně, jak to vyplývá z ustanovení § 148 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu. To se přitom týká i povinnosti daňové tvrzení podat. Subjektivní normativní modalita povinnosti totiž implikuje modalitu oprávnění - je-li určité chování přikázáno,

pak musí být současně i dovoleno³²⁹. Z povinnosti – tedy nutnosti určitého chování, proto bezprostředně vyplývá i oprávnění k těmž chování – tj. možnost takového chování. Ostatně daňový řád přímo předpokládá možnost podání daňového tvrzení i po uplynutí příslušné lhůty pro jeho podání, neboť jinak by jen těžko mohl zavést sankci za jeho pozdní podání. Daňové tvrzení je tak možné podat po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně. Kdy pak lze nejdříve určit, že možnost podání daňového tvrzení již pominula, tj. že již netrvá? Pochopitelně, že až v den, který následuje po dni, v němž došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Pokuta za opožděné tvrzení daně je ale příslušenstvím daně, které sleduje její osud, pročež nelze-li již stanovit daň, nelze ani uložit pokutu za její opožděné tvrzení. Důsledkem této konstrukce proto je, že pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 4 daňového řádu nelze uložit nikdy.

Taková konstrukce a proto i výklad, který k ní vede, je ale absurdní. Nejde jen o to, že z traktované právní úpravy činí úpravu nepoužitelnou, ale i o to, že zcela zásadním způsobem zvýhodňuje daňové subjekty, které své povinnosti neplní vůbec, oproti daňovým subjektům, jež je plní se zpožděním. Daňový subjekt, který ve lhůtě nepodal daňové tvrzení, je tak motivován k tomu, aby jej nepodal vůbec. Podá-li jej totiž po lhůtě, bude mu uložena pokuta podle § 250 odst. 1 daňového řádu, kdežto nepodá-li jej vůbec, pokuta za požděné tvrzení mu nehrozí, neboť ta uložena být nemůže.

Absurdní výklad je tudíž nutno odmítnout a hledat výklad jiný. Podle názoru autora této práce by alternativní výklad mohl spočívat v restriktivním pojetí možnosti podat daňové tvrzení, pokud bychom jí rozuměli výlučně možnost podat daňové tvrzení účinně, tj. tak, že vyvolá zahájení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení. Výsledek bude následující. Pokud nebylo ve stanovené lhůtě podáno řádné daňové tvrzení, pak má správce daně daňový subjekt k jeho podání vyzvat. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě, pak může správce daně stanovit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 1 daňového řádu). Stanovil-li správce daně daň (byť podle pomůcek), pak k téže dani již nelze účinně podat řádné daňové tvrzení, neboť vyměřovací řízení již proběhlo a bylo v něm meritorně rozhodnuto, takže je nelze znovu zahájit. Řádné daňové tvrzení k této dani

³²⁹ K tomu GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6. (str. 31)

tudíž bude nepřípustné z důvodu překážky rei iudicatae³³⁰, pročež řízení o něm bude zastaveno podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Vyměřením daně tak zanikne možnost podat k téže dani řádné daňové tvrzení. Takové řešení měl patrně na mysli zákonodárce, neboť v důvodové zprávě hovoří o tom, že pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 odst. 4 daňového řádu se má uplatnit „zejména v případech, kdy daňový subjekt nezareaguje ani na výzvu správce daně k podání daňového tvrzení podle § 145 daňového řádu“³³¹. Do zákonné dikce však takové řešení nevtělil. Alternativní výklad autora této práce však není přílehlavý na případ dodatečných daňových tvrzení. Ohledně nich totiž jednak vůbec neplatí překážka věci pravomocně rozhodnuté, a jednak zákon explicitně stanoví, že povinnost (tudíž nutně i možnost) podat je trvá jen po dobu běhu lhůty pro stanovení daně (viz § 141 odst. 1 daňového řádu). Tu bude patrně i nadále platit, že možnost podat dodatečné daňové tvrzení trvá po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně, pročež uložení pokuty podle § 250 odst. 4 daňového řádu bude více než problematické. V každém případě ale bude ukládání těchto pokut v praxi velice sporné, neboť se jedná o správní represi, která musí mít pevné zákonné základy a veškeré pochybnosti stran jejich výkladu musí respektovat ústavní princip in dubio pro libertate.

II. 1.5.3 Další následky zmeškání lhůt pro podání daňových tvrzení

V případě, že je zmeškána lhůta pro podání daňového tvrzení, které byl daňový subjekt povinen podat, ale na základě kterého nelze bezprostředně stanovit daň, není možné uložit pokutu dle § 250 daňového řádu. Podle názoru autora této práce není nicméně vyloučeno, aby byl daňový subjekt k podání takového tvrzení vyzván, a pro případ, že výzvě správce daně včas a řádně nevyhoví, aby mu byla uložena pořádková pokuta dle § 247 odst. 2 daňového řádu. Může totiž být naplněna skutková podstata tohoto deliktu, tj. že daňový subjekt závažně ztížil správu daně tím, že bez dostatečné

³³⁰ Překážku věci pravomocně rozhodnuté předvídá ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu. Výjimka z ní se týká pouze doměření daně (§ 143 odst. 1 daňového řádu), nikoli jejího prvního stanovení. Jinak řečeno, vyměřovací řízení může proběhnout pouze jednou, teprve doměřovací řízení se může opakovat.

³³¹ MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Důvodová zpráva k návrhu zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů [online]. 2000-2007, 8.9.2011. Dostupný z WWW:

<http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_korn8lhb5xdo.doc>(str. 266).

omluvy nevyhověl výzvě správce daně ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy. Je splněna i podmínka subsidiarity této sankce, neboť zákon jiný důsledek nestanoví.

Následky marného projití lhůty pro podání daňového tvrzení může stanovit i zvláštní daňový zákon. Příkladem budiž zákon o dani z přidané hodnoty, podle kterého může za splnění dalších podmínek správce daně zrušit registraci k dani plátcí, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě této daně (§ 106), nebo rozhodnout o tom, že tento plátcí je nespolehlivým plátcem (§ 106a). Závažným porušením povinností plátcí, které se vztahují ke správě daně z přidané hodnoty, přitom může být i nepodání daňového tvrzení.

II. 1.6 Závěr o povaze lhůt pro podání daňových tvrzení

Lhůty pro podání daňových tvrzení jsou bez výjimky zákonné a procesní. Lhůty pro podání řádných daňových tvrzení a následného hlášení jsou objektivní, kdežto lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování jsou subjektivní (byť se tu uplatní časový rámec objektivní lhůty pro stanovení daně).

Pokud jde o klasifikaci lhůt podle následku, který jejich marné uplynutí způsobí, pak lhůty pro podání řádných daňových tvrzení a následného hlášení jsou podle názoru autora této práce lhůtami solučními. Totéž platí o subjektivních lhůtách pro podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování na daň vyšší. Jsou to totiž lhůty, ve kterých má být splněna povinnost, a jejichž marné uplynutí nezpůsobí zánik této povinnosti, která trvá dále, nýbrž vznik možnosti porušení této povinnosti sankcionovat.

Zvláštní povahu ovšem musí mít subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování na daň nižší (§ 141 odst. 1 daňového řádu) anebo na daň stejnou, tvrdí-li se pouze změna dříve uvedených údajů (§ 141 odst. 4

téhož zákona). Podání těchto tvrzení je totiž toliko právem daňového subjektu, nikoli jeho povinností a za neuplatnění práva nelze pochopitelně daňový subjekt sankcionovat.

Vzniká tu proto otázka, zda jde o lhůty prekluzivní, jejichž marné uplynutí způsobí zánik práva takové tvrzení podat. Kladnou odpověď lze nalézt v judikatuře³³², byť se tato týká předchozí právní úpravy. Recentní doktrína, pokud je alespoň autorovi této práce známo, se touto otázkou nezabývá. Závěr o prekluzivním charakteru této lhůty je nasnadě, neboť k čemu by jinak tato lhůta sloužila?

Autor této práce má nicméně za to, že situace tak jednoduchá není. Předně je třeba poukázat na to, že ustanovení § 141 odst. 2 a 4 daňového řádu stran této lhůty pouze odkazují na lhůtu pro podání dodatečného daňového tvrzení na daň vyšší; dále jí nijak neupravují. Tato lhůta je ovšem soluční a lhůty podle § 141 odst. 2 a 4 daňového řádu takový charakter mít nemohou. Nelze proto uzavřít jinak, než že uvedený odkaz neznamená nic jiného než odkaz na časové hranice lhůty, tj. počátek a délku lhůty. Ustanovení § 141 odst. 2 a 4 daňového řádu dále explicitně stanoví, že v tomto časovém rámci může daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení podat, tedy vymezuje lhůtou předvídaný úkon. Tu ale zákonná úprava končí. Následek, který má marné uplynutí lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení na daň nižší či stejnou mít, zákon nestanoví. Nelze jej dovést ani z jiných ustanovení daňového řádu³³³. Zákon ani neuznává dikce typu „lze podat jen ve lhůtě podle odstavce 1“ anebo „daňový subjekt je oprávněn pouze ve lhůtě podle odstavce 1“. Zákon pouze říká, že „*daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat...*“. Nelze tu ani použít argumentu a contrario, tj. že mimo lhůtu podle odstavce 1 daňový subjekt není oprávněn k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť stejného argumentu bychom museli použít i v případě lhůt pro podání daňového tvrzení na daň vyšší, což by bylo absurdní³³⁴. Nestanoví-li proto zákon žádný následek marného uplynutí lhůty, pak zmeškání takové lhůty žádný následek nemá. Tím méně pak může jít bez zákonné opory o tak závažný následek, jakým je zánik práva. Není-li tedy se zmeškáním subjektivních lhůt podle §

³³² Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 75/2005 – 65 ze dne 18 července 2006 a rozsudek téhož soudu č.j. 7 Afs 158/2005 – 73 ze dne 5. října 2006 (oba dostupné na www.nssoud.cz)

³³³ Za vymezení takového následku nelze považovat ani ustanovení § 117 odst. 2 daňového řádu, podle kterého nalézací řízení nelze obnovit z důvodů, za kterých lze podat dodatečné daňové tvrzení. Zde se totiž zřejmě míní důvody, pro které se takové tvrzení podává, nikoli snad obecné podmínky pro jeho podání, jako je kupříkladu jeho včasnost.

³³⁴ Marným uplynutím lhůty pro splnění povinnosti by došlo k jejímu zániku, což by bylo v příkrém rozporu se samotným smyslem povinnosti. Taková povinnost by nebyla povinností, neboť by jí nebylo třeba vůbec plnit.

141 odst. 2 a 4 daňového řádu spojen žádný následek, pak jde o nedokonalou (imperfektní) úpravu lhůty, neboť jí chybí jeden ze základních konstrukčních prvků. Takovou lhůtu lze označit pouze za pořádkovou, a to ještě cum grano salis. Nemá totiž žádný smysl na zmeškání této lhůty poukazovat.

Uvedený názor autora této práce lze podpořit i argumentem e ratione legis. Čemu by vlastně prospělo, kdyby traktované lhůty byly skutečně prekluzivní? Pokud by poslední známá daň byla vyšší než jaká být měla, pak je rozhodnutí o poslední známé dani nezákonné. Je-li nezákonnost dána skutkovými důvody, je tu k dispozici obnova řízení (byť je pro její povolení třeba splnit přísné podmínky), je-li dána vadami právními, daňový řád předpokládá přezkumné řízení. Tyto důvody pak povedou ke snížení poslední známé daně, tj. k úplně stejnému výsledku, ke kterému by vedlo doměřovací řízení zahájené dodatečným daňovým tvrzením na daň nižší, avšak s nepoměrně větším procesním úsilím daňového subjektu i správce daně. Lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení dle § 141 odst. 2 a 4 daňového řádu tak podle názoru autora této práce nejenže prekluzivní není, ale prekluzivní být ani nemusí.

II. 2 Lhůty splatnosti

II. 2.1 Mechanismus placení daně

Cíli správy daní bude učiněno zadost teprve tehdy, bude-li správně stanovená daň zaplacená. Daňový řád počítá s tím, že správce daně spravuje daňové povinnosti mnoha daňových subjektů, a že každému daňovému subjektu vzniká průběžně celá řada daňových povinností, a tomu pak také uzpůsobuje principy ovládající placení daní.

Daň má být zaplacená nejpozději v den její splatnosti (k tomu blíže v následující kapitole této práce). Nebude-li v tento den zaplacená, stává se ode dne následujícího nedoplatkem. Nedoplatkem je totiž ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu částka (jistiny) daně, jejího příslušenství nebo částka zajištění daně, která nebyla uhrazena a uplynul-li den její splatnosti. Nedoplatek představuje daňový dluh daňového subjektu, kterému odpovídá splatná daňová pohledávka příslušného veřejného rozpočtu (§ 153 odst. 2 daňového řádu).

Daň se platí bezhotovostním převodem, v hotovosti, kolkovými známkami (dovoluje-li to zvláštní zákon³³⁵) nebo přeplatkem na jiné dani (§ 163 daňového řádu). Za den bezhotovostní platby daně a platby daně poštovním poukazem platí den, kdy tato byla připsána na účet správce daně, za den hotovostní platby daně pak den, ve kterém správce daně platbu přijal (§ 166 odst. 1 daňového řádu). V případě platby daně přeplatkem na jiné dani je dnem úhrady den následující po dni vzniku přeplatku anebo den vzniku nedoplatku podle toho, který z nich nastal později (§ 154 odst. 5 daňového řádu).

Daňové pohledávky a platby daní zaznamenává správce daně v evidenci daní. Pro každý daňový subjekt a za každý druh daně jsou v této evidenci vedeny jeho osobní

³³⁵ Kolkovými známkami lze za stanovených podmínek platit soudní a správní poplatky (viz § 8 odst. 4 zákona o soudních poplatcích a § 6 odst. 8 zákona o správních poplatcích). Poplatková povinnost bude vyrovnána vylepením kolkové známky (k tomu srov. § 3 vyhlášky č. 383/2010 Sb., o kolkových známkách).

daňové účty. Na debetní straně osobního daňového účtu se evidují předpisy a odpisy³³⁶ daní, tj. to, co daňový subjekt správci daně na daň dát má. Na kreditní stranu těchto účtů se pak zaznamenávají údaje o platbách a vratkách³³⁷ daňového subjektu, tedy to, co daňový subjekt správci daně dal.

Daň se na debetní straně osobního daňového účtu předepisuje vždy ke dni splatnosti. Platba se na kreditní straně tohoto účtu zaznamená ke dni platby daně, vratka ke dni jejího stanovení. Na osobním daňovém účtu pak dochází k tzv. párování, kdy se platby nebo vratky zapravují (započítávají) na úhradu předepsané daně, a to vždy nejdříve ke dni splatnosti daně. Pořadí úhrady daně v rámci jednoho osobního daňového účtu stanoví § 152 daňového řádu, ze kterého především vyplývá, že se nejprve uhrazují nedoplatky na jistě daně a splatná daň a teprve po té nedoplatky na jejím příslušenství. Vymáhané nedoplatky se uhrazují až jako poslední, přičemž i tu má přednost úhrada daně před příslušenstvím. V rámci každé skupiny se pak uhrazují nedoplatky podle jejich stáří, tj. od nejstaršího data jejich splatnosti. Budou-li kreditní i debetní strana osobního daňového účtu vyrovnány, pak daňový subjekt dal správci daně na konkrétním druhu daně právě tolik, kolik mu dát měl. Vznikne-li na osobním daňovém účtu záporné saldo, pak správce daně eviduje na konkrétním druhu daně nedoplatek resp. nedoplatky. Bude-li naopak souhrn plateb a vratek evidovaných na kreditní straně osobního daňového účtu převyšovat souhrn předpisů a odpisů na straně debetní, pak daňovému subjektu vzniká přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu. Přeplatek může vzniknout nejenom tím, že daňový subjekt na dani zaplatí prostě víc, než kolik zaplatit měl, ale i pozdějším snížením předepsané daně³³⁸ nebo předepsáním vratky daně.

Přeplatek má však pouze evidenční charakter, bez dalšího není pohledávkou daňového subjektu. Přeplatek, jak už bylo naznačeno výše, slouží jako daňový platební prostředek. S přeplatkem nakládá výlučně správce daně ex officio tak, že jej převádí na úhradu nedoplateků evidovaných na jiných osobních daňových účtech téhož daňového subjektu. Přeplatek lze převést i jinému správci daně, aby jej použil na úhradu

³³⁶ Odpisem je snížení již dříve předepsané výše daně. Odpis daně tak v rámci platební roviny správy daní kopíruje snížení stanovené daně nebo jejího příslušenství, ke kterému může dojít například v souvislosti s rozhodnutím o opravném nebo dozorčím prostředku.

³³⁷ Vratka představuje v nalézací rovině správy daní zápornou daň, tj. pohledávku daňového subjektu za veřejným rozpočtem (viz § 2 odst. 1 daňového řádu). Vratku zakládá vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty nebo vyměření daňového bonusu na dani z příjmů fyzických osob. I v rámci placení daní pak vratka musí být pochopitelně evidována jako pohledávka daňového subjektu, tedy na kreditní straně jeho osobního daňového účtu.

³³⁸ Např. v důsledku podání dodatečného daňového tvrzení na daň nižší.

nedoplatků, které sám u téhož daňového subjektu eviduje. Daňovému subjektu náleží dispozice toliko s vratitelným přeplatkem. Přeplatek se stává vratitelným, pokud správce daně u daňového subjektu neeviduje žádný nedoplatek, a pokud nebyl jiným správcem daně požádán o jeho převedení. S vratitelným přeplatkem může daňový subjekt naložit tak, že požádá o jeho vrácení nebo o jeho převedení na úhradu nedoplatku, který u téhož daňového subjektu eviduje jiný správce daně, nebo o jeho převedení na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu.

Správce daně konečně vede pro každý daňový subjekt ještě osobní depozitní účet, kde se soustřeďují některé platby³³⁹ do doby, než budou převedeny na příslušný osobní daňový účet. Deponované platby ale jinak bilanci osobních daňových účtů neovlivňují, zejména tak nejsou přeplatkem, kterým by se mohly stát až po jejich převodu na osobní účet daňový.

Mechanismus placení daně³⁴⁰, jak byl v základních konturách a velice zjednodušeně popsán výše, zajišťuje maximální efektivitu při uspokojování daňových pohledávek. Nejde jen o upřednostňování úhrady nedoplatků se starším dnem splatnosti, díky kterému zbude správci daně více času na uspokojení nedoplatků mladších, ale zejména o způsob nakládání s přeplatkem, jenž spočívá na principu zápočtů a který vede k tomu, že správce daně bude daňovému subjektu platit teprve tehdy, pokud mu (resp. ani jinému správci daně) tento nebude nic dlužit³⁴¹.

³³⁹ Jedná se o částky zajištění daně, částky vymožených nedoplatků a částky, které daňový subjekt dobrovolně uhradil na základě vyrozumění o jeho nedoplatcích (§ 150 odst. 4 až 6 daňového řádu).

³⁴⁰ K přehlednému pojednání o placení daní srov. JAREŠOVÁ, Jana; HAVRÁNKOVÁ, Martina. Daňový řád – část XI. Placení daní (1. díl). Daňový expert 6/2012. (str. 7) a JAREŠOVÁ, Jana; HAVRÁNKOVÁ, Martina. Daňový řád – část XI. Placení daní (2. díl). Daňový expert 1/2013. (str. 2).

³⁴¹ To může někdy vést až k poněkud absurdním důsledkům. K tomu srov. ALEXA, Karel. *Započtení přeplatku vzniklého neoprávněným vymáháním daně – legitimní ochrana příjmů veřejných rozpočtů?* In sborník z konference Dny práva 2011 – Days of law 2011, Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování) [online]. 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5912-2. (str. 1). Dostupný na WWW:

<http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/index.html>

II. 2.2 Den splatnosti daně

II. 2.2.1 Splatnost daní

Každá daň musí mít stanovenou svou splatnost, protože jinak by nebylo možné rozhodnout o tom, zda byla zaplácena včas, resp. zda už vůbec zaplácena být měla. Splatnost daně se někdy řadí mezi základní právní prvky konstrukce daně³⁴².

Obecnou úpravu splatnosti daně obsahuje daňový řád, podle jehož § 135 odst. 3 platí, že daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. To pochopitelně platí jen ohledně těch daní, k nimž se řádné daňové tvrzení podává, a jen ohledně těch řádných daňových tvrzení, na základě kterých lze bezprostředně stanovit daň a s nimiž je spojena povinnost daň odvést. Jednotlivé daňové zákony pak leckdy (nadbytečně) obsahují úpravu totožnou³⁴³.

Pro den splatnosti daně pak platí totéž, co platí pro diem ad quem lhůty pro podání takového daňového tvrzení (k tomu viz předchozí část této práce). To zejména znamená, že prodlouží-li se lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, s jejím posledním dnem se posune i den splatnosti daně. Taková úprava je dokonale logická, neboť poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení je i dnem tzv. konkludentního stanovení daně. Ke stejnému dni tak má dojít nejenom k autoritativnímu stvrzení deklarované výše daně, ale i k jejímu zaplacení. Daňovému subjektu je samozřejmě známo, kolik má na dani zaplatit, když její výši sám tvrdí. Z hlediska fiskálního zájmu veřejného rozpočtu pak jde o první možný okamžik, kdy může platbu daně požadovat, neboť předpokladem zaplacení daně je její stanovení.

³⁴² Srov. BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. (str. 160).

³⁴³ Srov. např. § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních nebo § 15 odst. 2 zákona o dani silniční.

Zvláštní daňový zákon ale také může splatnost daně stanovit jinak. Příkladem budiž daň dědická a darovací, které jsou splatné ve lhůtě třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru³⁴⁴.

Pokud jde o daně, ke kterým se řádné daňové tvrzení nepodává, pak zvláštní daňový zákon musí určit splatnost daně zvlášť, neboť obecná úprava daňového řádu na takový případ nepamatuje.

Tu se jedná například o daň z nemovitostí, která je v případech, kdy se řádné daňové tvrzení nepodává a daň se stanovuje ke dni 31. ledna zdaňovacího období ve výši poslední známé daně, splatná následně buď najednou (do 31. května) anebo ve dvou stejných splátkách (první do 31. května resp. 31. srpna a druhá do 30. listopadu zdaňovacího období)³⁴⁵. Je to případ i správních a soudních poplatků, které jsou podle svých druhů splatné buď ke dni přijetí příslušného podání anebo ve lhůtě 3 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým se povinnost zaplatit je ukládá (soudní poplatky), či ve lhůtě 15 dnů od doručení platebního výměru na poplatek (správní poplatky)³⁴⁶. Splatnost místních poplatků je stanovena v obecně závazné vyhlášce obce, která je zavedla³⁴⁷.

Zvláštní určení dne splatnosti daně předpokládá ještě daňový řád pro případ zajištění daně, která nebyla v den vydání zajišťovacího příkazu stanovena (§ 168 odst. 4). Zajištěná daň se stává splatnou ke dni jejího stanovení. Daň, která ještě nebyla stanovena, nelze uhradit, takže je částka zajištění daně dočasně deponována na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Ke dni stanovení daně se pak převede na osobní daňový účet jako úhrada splatné daně.

II. 2.2.2 Následky prodlení s placením daně

Nezaplatil-li daňový subjekt daň nebo její část nejpozději v den její splatnosti, dostává se do prodlení, jehož následkem je vznik povinnosti platit úrok z prodlení podle

³⁴⁴ § 18 odst. 1 zákona o trojdani

³⁴⁵ § 15 odst. 1 a 2 zákona o dani z nemovitostí

³⁴⁶ § 4 a 7 zákona o soudních poplatcích a § 5 zákona o správních poplatcích

³⁴⁷ § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích

§ 252 a 253 daňového řádu. Mimo represivní (a pak nutně i generálně preventivní) funkce plní tento úrok především funkci paušalizované náhrady škody, která veřejnému rozpočtu vznikla tím, že se mu včas nedostalo příjmu, který mu náležel, takže si jej musel opatřit jinde a draž.

Úrok z prodlení se uplatňuje až od pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti do dne platby včetně, nejdéle však za pět let prodlení (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Zákon tu zavádí podobnou úlevu, kterou předpokládá u pokuty za opožděné tvrzení daně. Zde se ale podle názoru autora této práce již zcela určitě jedná o dobu. Onen pátý den, od kterého má úročení běžet, je totiž pátým dnem prodlení. K prodlení se pojí doba, ne lhůta, protože jen vyjadřuje délku trvání prodlení. Zmíněných pět pracovních dnů prodlení tak nebude nic jiného, než úročení prostá část doby prodlení. Ptáme-li se pak, který den prodlení je ten pátý, pak jako první a včetně musíme nutně počítat první den prodlení (tj. den následující po dni splatnosti, neboli den vzniku nedoplatku). Uvedeno na příkladu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2013 to pak znamená následující. Den (původní) splatnosti této daně připadne na pondělí 31.3.2013, neboť to bude poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Nezaplatí-li daňový subjekt tvrzenou daň v tento den, dostává se ode dne následujícího do prodlení. Prvním dnem prodlení proto bude úterý 1.4.2013. Pátý pracovní den doby, po kterou prodlení trvá, bude pondělí 7.4.2013 (sobota 5.4. a neděle 6.4. byly vynechány, neboť nebyly pracovní). Pondělí 7.4.2013 tedy bude prvním dnem, za který (včetně) se bude úrok z prodlení počítat. Autoritativní komentář³⁴⁸ k daňovému řádu tuto dobu počítá podle pravidel dle § 33 daňového řádu. Autor této práce se však domnívá, že takto postupovat nelze, protože se vůbec o lhůtu nejedná.

Úrok z prodlení vzniká přímo ex lege, daňový subjekt je o jeho výši pouze vyzoomován (§ 252 odst. 6 daňového řádu). Úrok z prodlení se neuplatní u nedoplatků na příslušenství daně a na peněžitém plnění v rámci dělené správy (§ 253 odst. 3 daňového řádu), jakož ani v dalších případech, které mohou stanovit zvláštní zákony³⁴⁹.

³⁴⁸ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 1463).

³⁴⁹ Tak úroku z prodlení nepodléhají např. správní a soudní poplatky (§ 5 odst. 9 zákona o správních poplatcích, § 9 odst. 9 zákona o soudních poplatcích). Ani prodlení se zaplacením místních poplatků nepodléhá úroku, avšak obec může pozdě zaplacený poplatek zvýšit až na trojnásobek (§ 11 odst. 3 a 4 zákona o místních poplatcích).

Nebyla-li daň nebo její část zaplacená v den její splatnosti, stává se nedoplatkem (§ 153 odst. 1), který lze vymáhat daňovou exekucí či prostřednictvím soudního exekutora (§ 175 odst. 1 daňového řádu). Podmínkou je ale vykonatelnost rozhodnutí, kterým byla stanovena daň. Vykonatelným se podle § 103 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí stává, pokud bylo oznámeno, marně uplynula lhůta k plnění (což je u nedoplatku pojmově splněno) a pokud nabylo právní moci, ledaže jde o rozhodnutí předběžně vykonatelné. Pokud tak například správce daně stanovil daň ve výši, v jaké jí daňový subjekt uvedl v podaném řádném daňovém tvrzení, a pokud daňový subjekt daň nezaplatil do dne její splatnosti, pak vykonatelnost rozhodnutí o stanovení daně nastává již dnem jeho oznámení³⁵⁰.

Jak úročení nedoplatku, tak i možnost jeho vymožení nenastává po dobu posečkání daně (§ 156 a 157 daňového řádu). Posečkáním daně správce daně buď posečká s úhradou celé daně, anebo její úhradu rozloží na splátky. V obou případech tím de facto stanoví náhradní lhůtu resp. lhůty splatnosti daně, neboť posečkanou daň nelze vymáhat³⁵¹. Po dobu posečkání nevzniká ani úrok z prodlení. Místo něj nabíhá úrok z posečkané částky, jehož sazba je oproti úroku z prodlení poloviční. Posečkání lze povolit nejdříve ode dne (původní) splatnosti daně, a to i zpětně. Pokud správce daně povolí zpětné posečkání daně k (původnímu) dni splatnosti posečkané daně, pak dojde k tomu, že doposud přirostlé úroky z prodlení budou od počátku nahrazeny úroky z posečkané částky. Správce daně může z důvodu odstranění tvrdosti upustit i od předepsání úroků z posečkané částky, čímž fakticky promine jakoukoli formu úročení posečkané daně. Posečkaná daň však jinak neztrácí svůj formální charakter nedoplatku, neboť i přes své posečkání jde stále o daň resp. její část, která nebyla do dne své splatnosti zaplacená.

³⁵⁰ Proti takovému rozhodnutí se odvolat nelze (§ 140 odst. 4 daňového řádu). A i kdyby odvolání přípustné bylo, pak nebude mít odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu).

³⁵¹ Zákon to sice nestanoví výslovně, ale vyplývá to z povahy věci. Pokud správce daně úhradu posečkal, pak je svým rozhodnutím vázán a jen těžko si může protiřečit tím, že by zaplacení posečkané daně vynucoval. Nemožnost vymáhání posečkané daně lze ostatně dovodit i z ustanovení § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu, podle kterého je posečkání úhrady nedoplatku důvodem zastavení daňové exekuce. Tím méně pak lze samotnou exekuci posečkaného nedoplatku zahájit.

II. 2.2.3 Závěr – lhůta splatnosti daně?

Výše byly uvedeny příklady, jakými daňový řád nebo zvláštní daňové zákony stanoví splatnost daně. Zákon někdy hovoří o tom, že daň je splatná v den (§ 136 odst. 3 daňového řádu), ke dni (§ 168 odst. 4 téhož zákona) nebo ve lhůtě té či oné. Dále bylo pojednáno o mechanismu placení daní, kdy k zaplacení platby na příslušný předpis daně může dojít nejdříve v den splatnosti daně. To vyplývá z pořadí úhrady daně podle § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle kterého se nejdříve uhrazují nedoplatky na dani a splatná daň. Daň je jistě splatná v den resp. ke dni, o kterém to zákon explicitně stanoví. Pokud zákon stanoví lhůtu splatnosti daně, pak dnem splatnosti daně musí být poslední den této lhůty, protože v den bezprostředně následující už půjde o nedoplatek. Daň, u které ještě nenastal den splatnosti, není nedoplatkem ale ani splatnou daní. Na nesplacnou daň tak nelze zaplatit příslušnou platbu, protože taková platba bude na příslušném osobním daňovém účtu evidována jako přeplatek (pokud samozřejmě nebyla použita na úhradu nedoplatku na tomtéž nebo i jiném osobním daňovém účtu). Bude-li pak tento přeplatek vratitelný, pak s ním může daňový subjekt až do splatnosti daně disponovat.

Z toho plyne, že den splatnosti daně je den, ve kterém může nejdříve dojít k jejímu efektivnímu zaplacení. Efektivním zaplacením daně tu autor této práce míní takové její zaplacení, pro které hmotněprávní daňová platební povinnost zanikne z důvodu svého splnění, a pro které se platba daně stává příjmem veřejného rozpočtu. Pokud naopak daň nebyla zaplacená v den její splatnosti, pak se ode dne následujícího stává nedoplatkem, který samozřejmě efektivně zaplatit lze, avšak jen s následky spojenými s opožděnou úhradou daně. Den splatnosti je proto jediným dnem, ve kterém lze daň zaplatit efektivně a včas.

Nelze tedy hovořit o lhůtě splatnosti daně, a to i kdyby tak zněla zákonná dikce, neboť celý čas vymezený lhůtou nelze využít k efektivnímu provedení lhůtou předvídaného úkonu – zaplacení daně. K efektivnímu a současně včasnému zaplacení daně totiž může dojít pouze v její poslední den – v den splatnosti daně. Typická lhůta splatnosti, jak ji známe především z práva soukromého, umožňuje efektivní a včasné splnění peněžitého dluhu kdykoli v průběhu této lhůty. Zaplatí-li dlužník řádně třeba již

v první den lhůty splatnosti, jeho dluh zanikne a po věřiteli nebude moci poskytnuté plnění požadovat zpět, neboť věřiteli svědčí k přijatému plnění právní titul. Kdežto zaplatí-li daňový subjekt řádně daň na počátku „lhůty“ splatnosti, jeho daňová platební povinnost ještě nezanikne, nýbrž bude trvat až do posledního dne této lhůty. V mezidobí může s platbou, bude-li mít povahu vratitelného přeplatku, zásadně³⁵² disponovat. V případě splatnosti daně tedy nejde o lhůtu, nýbrž jen o den splatnosti.

II. 2.3 Náhradní lhůta splatnosti daně

Náhradní lhůtu splatnosti stanoví daňový řád vždy tam, kde byla daň přiznána anebo stanovena v nižší výši, než v jaké přiznána nebo stanovena být měla, a dojde proto ke stanovení daně vyšší. Právě rozdíl obou částek daně je splatný v této náhradní lhůtě.

Pokud bylo podáno řádné daňové tvrzení, ve kterém byla uvedena daň nesprávně nižší, a správce daně vyměří daň ve vyšší správné, je rozdíl mezi daní tvrzenou a stanovenou splatný v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Totéž platí, pokud řádné daňové tvrzení nebylo podáno, takže správce daně daň vyměřil ex officio (§ 139 odst. 3). Ve stejné náhradní lhůtě splatnosti je splatná i daň, kterou správce daně předepsal plátcí k přímé úhradě, pokud tento v podaném vyúčtování uvedl daň nesprávně nižší (§ 235 odst. 2 daňového řádu).

Náhradní lhůta je předvídána i v souvislosti s doměřením daně. Dodatečně tvrzená daň je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná se subjektivní lhůtou pro podání dodatečného daňového tvrzení na daň vyšší (§ 141 odst. 8 daňového řádu). Pokud je doměřovaná daň vyšší než daň dodatečně tvrzená v podaném dodatečném daňovém tvrzení, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená ex officio.

³⁵² Pokud by měl správce daně důvodnou obavu, že daňový subjekt svůj vratitelný přeplatek před splatností daně „vybere“ a zmaří tak zaplacení splatné daně, mohl by jej patrně zajistit podle § 167 odst. 1 daňového řádu.

Ve všech uvedených případech byla daň (původně) splatná již v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení a v tento den také měla být zaplacená řádně, tj. ve správné výši. Náhradní lhůta splatnosti vyjadřuje, že se tak nestalo. Oproti (původnímu) dni splatnosti, je náhradní lhůta splatnosti skutečnou lhůtou, neboť počíná běžet vždy až po té, co již nastal (původní) den splatnosti daně. Daň tedy již byla na osobním daňovém účtu předepsána k původnímu dni splatnosti, resp. bude předepsána k tomuto dni zpětně, takže jí lze kdykoli v průběhu lhůty náhradní efektivně zaplatit. Vzhledem k tomu, že původní den splatnosti daně již nastal a daň zaplacená nebyla, nemůže stanovení náhradní lhůty splatnosti ničeho změnit na tom, že daň resp. její část, která má být v jejím rámci zaplacená, je nedoplatkem.

Náhradní lhůta splatnosti proto nemá vliv na úrok z prodlení, neboť ten nabíhá již od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti daně (§ 252 odst. 2 in fine daňového řádu).

Náhradní lhůta splatnosti však ovlivňuje možnost vymožení nedoplatku, ke kterému se tato lhůta váže, neboť před jejím uplynutím jej nelze vymáhat. Předpokladem vymáhání je totiž exekuční titul – vykonatelné rozhodnutí, kterým byl rozdílně stanoven. Tam, kde náhradní lhůta splatnosti činí 15 dnů od právní moci rozhodnutí o stanovení daně, bude toto rozhodnutí vykonatelným až marným uplynutím uvedené lhůty³⁵³. V případě náhradní lhůty splatnosti daně dodatečně tvrzené je k vykonatelnosti dodatečného platebního výměru třeba nejenom marného uplynutí této lhůty, ale i oznámení tohoto rozhodnutí³⁵⁴.

Náhradní lhůta splatnosti se tak svou povahou i funkcí velice podobá pariční lhůtě, kterou stanoví v občanském soudním řízení soud. Tato lhůta nijak neovlivní skutečnost, že odsouzený dlužník již v prodlení je. Jen se mu poskytuje čas na to, aby svůj splatný dluh věřiteli splnil bez hrozby exekuce. Marné uplynutí této lhůty nijak neovlivní přisouzenou pohledávku věřitele mimo toho, že její splnění může vynucovat výkonem rozhodnutí.

³⁵³ Ačkoli tak odvolání proti tomuto rozhodnutí nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5), náhradní lhůta splatnosti běží až od právní moci rozhodnutí. Zákon tak s podaným odvoláním, v důsledku kterého se právní moc až do vyřízení odvolání odkládá, spojuje fakticky tytéž účinky, jako kdyby odvolání odkladný účinek do vykonatelnosti mělo.

³⁵⁴ Vykonatelnosti může nabýt jenom rozhodnutí oznámené (§ 103 odst. 2 daňového řádu), a to i pokud by se mělo jednat o pouhou fikci oznámení, ke které dochází při tzv. konkludentním stanovení daně (§ 144 odst. 2 daňového řádu).

Náhradní lhůty splatnosti jsou bezvýjimečně zákonné, hmotněprávní, neboť zaplacení daně je nepochybně úkonem hmotněprávním, když způsobuje zánik hmotněprávního daňového vztahu splněním, a soluční. S výjimkou náhradní lhůty splatnosti dodatečně tvrzené daně jsou tyto lhůty objektivní.

II. 2.4 Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku

Jak již bylo uvedeno výše, dispozice s vratitelným přeplatkem náleží daňovému subjektu. Vratitelný přeplatek, dokud tento jeho status trvá, představuje daňovou pohledávku daňového subjektu za příslušným veřejným rozpočtem.

Daňový subjekt může požádat o převod vratitelného přeplatku na úhradu svého nedoplatku, který eviduje jiný správce daně, nebo o jeho převod na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu. V obou případech za den úhrady nedoplatku platí den, kdy žádost došla správci daně, bylo-li jí vyhověno (§ 155 odst. 1 daňového řádu). Správce daně se proto s takovým převodem vratitelného přeplatku nemůže dostat do prodlení, protože i v případě časové prodlevy tento bude na nedoplatek zapraven zpětně ke dni dojití žádosti. Lhůty tu tak třeba není.

Daňový subjekt konečně může požádat o vrácení vratitelného přeplatku. Bude-li vratitelný přeplatek, jak je evidován na jeho osobním daňovém účtu, činit více než 100 Kč, pak jej správce daně daňovému subjektu poukáže do třiceti dnů ode dne, kdy mu žádost došla.

Pokud vratitelný přeplatek činí méně než 100 Kč, pak bude vrácen jen tehdy, dosáhne-li alespoň této výše do šedesáti dnů ode dne podání žádosti o jeho vrácení. Tu pak lhůta pro jeho vrácení *„počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky“*. Taková formulace není nejšťastnější a až nápadně připomíná dikci ustanovení § 48 odst. 5 věty první zákona o správě daní a poplatků, která v praxi činila výkladové potíže (k tomu srov. část této práce věnovanou uplatňování pravidel počítání lhůt). Autor této práce se proto domnívá, že dies a quo této lhůty připadá již na den, kdy vratitelný přeplatek dosáhl požadované minimální výše, tj. nikoli na den následující, jak by se z textu ustanovení § 155 odst. 3 daňového řádu mohlo prima facie zdát. Toto

ustanovení totiž buď jen nadbytečně „opisuje“ pravidlo dies a quo non computatur in termino, které je již zakotveno v ustanovení § 33 odst. 2 daňového řádu, protože není důvod diem a quo nepočítat dvakrát, anebo má být vůči tomuto ustanovení speciální, takže se úprava dle § 33 odst. 2 daňového řádu nepoužije a dies a quo bude z počítání vynechán jen jednou přímo dle § 155 odst. 3 daňového řádu. Ať už je správné kterékoli řešení, výsledek bude vždy stejný. Lze mít také za to, že chtěl-li by zákonodárce pro tento případ skutečně stanovit lhůtu o jeden den delší, pak by prostě stanovil lhůtu 31 dnů.

V řadě případů se vratitelný přeplatek vrací i bez žádosti a ve lhůtách k tomu zvlášť stanovených (viz např. § 168 odst. 3 až 5, § 185 odst. 2, § 254 odst. 4 daňového řádu nebo § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Pokud by vratitelný přeplatek činil méně než 100 Kč, vrátí se jen výjimečně a tak, aby byla zachována zásada hospodárnosti³⁵⁵.

Vratitelný přeplatek se vrací pouze bezhotovostním převodem na bankovní účet, který daňový subjekt určil, anebo poštovním poukazem (§ 155 odst. 6 věta druhá daňového řádu).

Nepoukáže-li správce daně vratitelný přeplatek ve stanovené lhůtě, dostává se do prodlení s jeho vrácením. Za dobu prodlení náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu). Výše tohoto úroku odpovídá výši úroku z prodlení a nabíhá ode následujícího po dni, ve kterém marně uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne, ve kterém správce daně vratitelný přeplatek poukázal. Úrok se počítá pouze z částky vratitelného přeplatku, s jehož vrácením se správce daně dostal do prodlení; samotný úrok úročení nepodléhá³⁵⁶. O výši úroku z vratitelného přeplatku rozhoduje správce daně bezodkladně po té, co vratitelný přeplatek vrátil.

³⁵⁵ Toto pravidlo předvídá ustanovení § 155 odst. 2 daňového řádu a musí dopadat právě jen na případy, kdy se vratitelný přeplatek vrací bez žádosti, neboť tam, kde se vrací na žádost, žádosti vyhovět nelze, pokud vratitelný přeplatek činí méně než 100 Kč. Ustanovení § 155 odst. 3 daňového řádu proto musí být speciální vůči ustanovení § 155 odst. 2 téhož zákona.

³⁵⁶ To by bylo v rozporu se zákazem anatocismu, tedy úroků z úroků. Tak to dovodil Nejvyšší správní soud a ačkoli se jednalo o rozsudek týkající se zákona o správě daní a poplatků, stejný princip by se měl uplatnit i zde (k tomu srov. rozsudek zmíněného soudu ze dne 29.10.2009, č.j. 1 Afs 80/2009-45, dostupný na www.nssoud.cz).

Lhůta, kterou je zde správce daně vázán, je zákonná, soluční a objektivní. Je rovněž lhůtou hmotněprávní, neboť vrácení vratitelného přeplatku způsobí zánik daňové pohledávky daňového subjektu splněním. Tu ale platí ta zvláštnost, že k zachování lhůty postačí, že správce daně v její poslední den vratitelný přeplatek toliko poukázal, tj. zajistil jeho odepsání ze svého bankovního účtu (§ 155 odst. 6 daňového řádu). To, kdy bude vratitelný přeplatek připsán na bankovní účet daňového subjektu, je pro zachování lhůty nerozhodné.

Uvedená lhůta se podle § 34 daňového řádu staví ode dne, kdy správce daně vyzval daňový subjekt k poskytnutí nezbytné součinnosti (např. k identifikaci jeho bankovního účtu), do dne, kdy se mu požadované součinnosti dostane.

II. 3 Lhůta pro stanovení daně

II. 3.1 Účel a povaha lhůty pro stanovení daně

Hmotněprávní daňový vztah nemůže být zásadně realizován bez toho, aby byl nejprve autoritativně určen správcem daně³⁵⁷. Takové autoritativní určení má formu rozhodnutí o stanovení daně. Teprve stanovením daně správce daně staví na jisto, kdo je daňovým subjektem a jaká konkrétní platební povinnost jej vůči veřejnému rozpočtu váže. Bez stanovení daně nelze uvedenou platební povinnost splnit, neboť nestanovenou daň nelze zaplatit³⁵⁸. Daň stanoví správce daně rozhodnutím, jímž je platební výměr, dodatečný platební výměr anebo hromadný předpisný seznam (§ 147 odst. 1 daňového řádu). Platebním výměrem se daň vyměřuje, tj. stanoví se poprvé. Dodatečným platebním výměrem se daň doměřuje - mění se výše daně, jak byla doposud pravomocně vyměřena nebo doměřena. Hromadný předpisný seznam je specifický a od předchozích rozhodnutí se odlišuje především tím, že jej musí předvídat zvláštní daňový zákon³⁵⁹, a že jím lze stanovit daň vícero daňovým subjektům najednou.

Daň lze stanovit pouze při zachování lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Lhůta pro stanovení daně tak představuje výlučný časový rámec, ve kterém jedině může dojít k autoritativnímu určení hmotněprávního daňového vztahu, a po jehož uplynutí se stává zcela nevýznamným, jaký onen vztah vlastně být měl, neboť rozhodným zůstane pouze to, jak byl při zachování lhůty určen naposledy anebo to, že ve lhůtě určen nebyl vůbec. Podařilo-li se daň stanovit správně, pak jí samozřejmě není třeba měnit a uplynutí lhůty pro stanovení daně tuto skutečnost jen potvrdí. Pokud ale byla daň stanovena nesprávně, anebo nebyla stanovena vůbec, pak lze tento nedostatek odstranit jen při zachování lhůty pro stanovení daně. Doposud stanovenou daň lze měnit opakovaně, přičemž počet takových změn není obecně vzato omezen jinak než právě touto lhůtou (právní moc rozhodnutí o stanovení daně totiž podle ustanovení § 143 odst.

³⁵⁷ K tomu srov. kapitolu této práce nazvanou Obecná charakteristika správy daní.

³⁵⁸ Z hlediska evidence daní by byla platba na nestanovenou daň nutně přeplatkem, neboť by tu chyběl předpis daně, na který by bylo lze takovou platbu zapřavit. Z hlediska práva by tu pak chyběl právní titul, na základě kterého by si mohl veřejný rozpočet platbu ponechat.

³⁵⁹ De lege lata jde pouze o daň z nemovitostí (§ 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí) a místní poplatky (§ 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích).

1 daňového řádu nezakládá překážku rei iudicatae). Uplynutí lhůty pro stanovení daně způsobí, že se daň stane definitivní, a to i kdyby nebyla stanovena správně, anebo kdyby nebyla stanovena vůbec. Tento stav de facto, který je sám o sobě protiprávní, se proto uplynutím lhůty pro stanovení daně stává stavem de iure. Napříště totiž bude rozhodný pouze stav, jaký tu byl v den marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, a je zcela bez významu, jaká daň a zda vůbec měla být stanovena.

A to je právě hlavní účel této lhůty – nastolit jistotu, že po jejím marném uplynutí zůstane naposledy stanovená daň beze změny, nebo že daň, která doposud stanovena nebyla, stanovena již nebude. Z druhé strany pak platí, že lhůta pro stanovení daně nutí správce daně, aby daň stanovil co nejdříve, neboť bude-li nečinný, tuto lhůtu zmešká a daň stanovena nebude. Brzké stanovení daně pak bude i ve prospěch daňového subjektu, neboť šance, že unese své důkazní břemeno, je tím vyšší, čím menší bude časová prodleva mezi dokazovanou skutečností a procesem dokazování. Obecně vzato je ale marné uplynutí lhůty pro stanovení daně pro správce daně i daňový subjekt neutrální, neboť zakládá nemožnost stanovit daň vyšší, ale i nižší, než jaká byla doposud stanovena.

Lhůta pro stanovení daně je zcela jistě lhůtou zákonnou a objektivní (k počátku této lhůty srov. následující kapitolu této práce). Doktrína se pak shoduje na tom, že jde o lhůtu prekluzivní, resp. autorovi této práce není znám názor odlišný. Takto jí konstantně pojímá i judikatura³⁶⁰. Otázkou ale může být, co je předmětem prekluze, tj. jaké právo vlastně marným uplynutím této lhůty zaniká. Ze zákonné díkce § 148 odst. 1 daňového řádu plyne jen tolik, že po uplynutí lhůty pro stanovení daně nelze stanovit daň. Vycházejme ze základní premisy, že daň může stanovit pouze správce daně, a že stanovení daně je výkonem jeho pravomoci při správě daní. A dále, že daň lze stanovit jen při zachování lhůty pro její stanovení, kdežto po jejím uplynutí daň stanovit nelze. Jediné, co se uplynutím lhůty pro stanovení daně změnilo, je, že správce daně již daň stanovit nemůže, ačkoli před tím tak učinit mohl, takže to co prekludovalo, musela být pravomoc správce daně. Nikdo jiný totiž daň stanovit nemůže a stanovení daně je vždy

³⁶⁰ Ve vztahu ke lhůtě pro vyměření podle zákona o správě daní a poplatků, jejíž povaha byla totožná s dnešní lhůtou pro stanovení daně, tak poprvé judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 17.11.1998 sp.zn. Pl. ÚS 8/98 (dostupný na www.nalus.usoud.cz). Nejvyšší správní soud tentýž názor vyslovil hned v jednom ze svých prvních rozsudků (rozsudek ze dne 21.8.2003 čj. 2 Afs 9/2003-70, dostupný na www.nssoud.cz).

výkonem jeho pravomoci. Marné uplynutí lhůty pro stanovení daně tudíž podle názoru autora této práce způsobí zánik pravomoci správce daně konkrétní daň stanovit.

V této souvislosti je ale třeba poukázat na odlišný názor³⁶¹, byť se týkal předchozí právní úpravy, že marné uplynutí lhůty pro vyměření způsobí zánik práva státu na daň. Podle názoru autora této práce zákonná dikce daňového řádu (a ani předchozí právní úpravy) pro takové řešení nesvědčí. Pokud byla navíc daň při zachování lhůty pro její stanovení stanovena správně a byla-li i zaplácena, pak hmotněprávní daňový vztah zanikl splněním (právo státu na daň bylo uspokojeno), takže jaké právo státu na daň by mělo zaniknout jen proto, že uplynula prekluzivní lhůta? Totéž však platí i v případě nesprávně stanovené daně, neboť po uplynutí lhůty pro stanovení daně se tato stane daní definitivní a právo státu na ní zůstane i zde zachováno. Uvedené řešení by tudíž dopadalo pouze na situaci, kdy správce daně daň nestanovil vůbec, což je ale jen jedním z možných případů.

Konečně je třeba se ptát po tom, zda je lhůta pro stanovení daně hmotněprávní nebo procesní povahy. Tato lhůta se nepochybně jako hmotněprávní „chová“, neboť pro její zachování je, jak bude vysvětleno dále, třeba stanovit daň pravomocně, což předpokládá doručení příslušného rozhodnutí o stanovení daně. Ostatně aplikace úpravy o zachování procesních lhůt podle § 35 daňového řádu tu je vyloučena, neboť nedopadá na lhůty, jimiž je vázán správce daně.

Jaká je ale povaha úkonu, který má být v jejím rámci vykonán? Rozhodnutí o stanovení daně je zcela nepochybně rozhodnutím meritorním. Platí-li, že se hmotněprávní daňový vztah bez svého autoritativního určení správcem daně neobejde, pak je rozhodnutí o stanovení daně *conditio sine qua non* jeho realizace. Podmiňuje-li rozhodnutí o stanovení daně samotnou realizaci hmotněprávního vztahu, pak bychom mu patrně měli přiznat účinky především hmotněprávní – dokonce snad konstitutivní. Lhůta pro stanovení daně je proto podle názoru autora této práce hmotněprávní.

³⁶¹ 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).

II. 3.2 Běh lhůty pro stanovení daně

II. 3.2.1 Počátek a základní délka lhůty

Základní délka lhůty pro stanovení daně činí 3 roky. Její počátek se různí podle toho, zda se jedná o daně, ke kterým se podává řádné daňové tvrzení, či nikoli.

U daní, ke kterým se řádné daňové tvrzení podává, počne lhůta pro jejich stanovení běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (k těmto lhůtám srov. příslušnou kapitolu této práce). Dnem, ve kterém uplyne lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, musí být nutně její poslední den, neboť v den předcházející lhůta ještě běží a v den následující již uplynula. Dies a quo lhůty pro stanovení daně proto připadá na diem ad quem lhůty pro podání řádného daňového tvrzení.

Zde se pak promítá problém počítání lhůt podle daňového řádu (k tomu srov. příslušnou kapitolu této práce). Majoritní výklad pravidla dle § 33 odst. 1 daňového řádu vede nejprve k tomu, že se lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, které jsou stanoveny v měsících, prodlužují o jeden den. Dále pak doktrína dovodila, že vymezení počátku běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu je ve vztahu k úpravě podle § 33 odst. 1 speciální, takže k dalšímu prodloužení o jeden den již nedochází³⁶². Alternativní výklad autora této práce se vztahem ustanovení § 33 odst. 1 a § 148 odst. 1 daňového řádu vůbec pracovat nemusí, neboť nerozlišuje mezi dnem rozhodné skutečnosti a dnem počátku běhu lhůty, protože lhůta počíná běžet přímo v die a quo.

V každém případě může být pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně rozhodná jen lhůta pro podání takového řádného daňového tvrzení, na základě kterého lze bezprostředně stanovit daň. Tak například lhůta pro podání hlášení, podle kterého se daň nestanoví, je pro počátek lhůty pro stanovení daně nerozhodná.

³⁶² BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (871).

Ohledně daní, ke kterým se řádné daňové tvrzení nepodává, pak lhůta pro jejich stanovení počíná ve svém běhu dnem, ve kterém se daň stala splatnou (ke dni splatnosti daně srov. příslušnou kapitolu této práce). Za diem a quo lhůty pro stanovení daně tedy platí den (původní) splatnosti daně. Případné stanovení náhradní lhůty splatnosti je pochopitelně nerozhodné.

Počátek lhůty pro stanovení daně může konečně vymezit i zvláštní daňový zákon, protože jeho úprava bude mít samozřejmě přednost. Tak u daně z nemovitostí v případech, kdy se daňové přiznání nepodává, běží lhůta pro její stanovení ode dne 31. ledna zdaňovacího období³⁶³.

II. 3.2.2 Prodloužení lhůty³⁶⁴

Lhůta pro stanovení daně se ex lege prodlouží o jeden rok, pokud v jejích posledních 12 měsících došlo k některému z úkonů vymezených v ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu.

Účelem takové úpravy očividně je, aby k reakci na vymezený úkon ze lhůty pro stanovení daně zbyl vždy alespoň jeden rok. Pokud k úkonu dojde před uplynutím posledních dvanácti měsíců lhůty, ze lhůty zbývá více než rok, takže jejího prodloužení třeba není. Pokud bude naopak úkon proveden v posledních dvanácti měsících lhůty, ze lhůty zbyval právě jeden rok nebo méně než jeden rok, takže se prodlouží. Je při tom nerozhodné, zda jde o posledních dvanáct měsíců lhůty základní nebo prolongované a i k samotnému prodloužení může dojít opakovaně.

Otázkou ale je povaha oněch dvanácti posledních měsíců a pak i způsob, jak je počítat. Podle názoru autora této práce nemůže jít o lhůtu, neboť posledních dvanáct měsíců lhůty není lhůtou, nýbrž jen její částí. Tato část lhůty navíc nemá jiný význam, než sloužit jako časový rámec skutečnosti zakládající prodloužení lhůty samotné. Posledních dvanáct měsíců je tedy spíše dobou - trváním běhu posledních dvanácti měsíců lhůty pro stanovení daně. Podle toho je pak třeba tento časový úsek i počítat. A

³⁶³ § 13b odst. 3 zákona o dani z nemovitostí

³⁶⁴ K podrobnějšímu pojednání srov. ALEXA, Karel. Prodloužení lhůty pro stanovení daně. *Právnické – dosud nepublikováno.*

jako u počítání jiných dob, i tu musí výsledek počítání určit dobu (tempus continuum) posledních dvanácti měsíců přesně, tj. musí započítat první i poslední den doby včetně, neboť oba uvedené dny jsou nutně součástí posledních dvanácti měsíců lhůty. Počítání se bude odvíjet od jediného předem známého dne, kterým je poslední den dvanáctiměsíční doby. Tím je dies ad quem lhůty pro stanovení daně. První den doby posledních dvanácti měsíců lhůty pak určíme prostě tak, že se od data, na které připadá dies ad quem lhůty pro stanovení daně, bez dalšího odečte právě dvanáct měsíců.

Demonstrováno to budiž na příkladu lhůty pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012. Poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení a pak i dies a quo lhůty pro stanovení daně připadl na úterý 2.4.2013 (31.3.2013 byla neděle a v den následující pak Velikonoční pondělí), takže dies ad quem lhůty nastane 4.4.2016 (dne 2.4.2016 bude sobota). Posledních dvanáct měsíců lhůty pro stanovení daně bude dáno ode dne 5.4.2015 (včetně) do dne 4.4.2016 (včetně). Pokud kdykoli v této době dojde ke skutečnosti zakládající prodloužení lhůty pro stanovení daně, tato se prodlouží tak, že její dies ad quem nově připadne na den 4.4.2017.

V autoritativním komentáři³⁶⁵ k daňovému řádu byl publikován příklad, ze kterého lze abstrahovat jiný způsob počítání tohoto časového úseku. Podle tohoto způsobu by posledních dvanáct měsíců výše uvedené lhůty pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012 bylo dáno od 4.4.2015 do 4.4.2016³⁶⁶. Mezi uvedenými daty ale uplynulo dvanáct měsíců a jeden den. Autoři tu zřejmě (intuitivně) aplikovali pravidla počítání lhůt. To ovšem podle názoru autora možné není, neboť nejde o lhůtu a pravidla počítání lhůt navíc ani nepředpokládají (neumožňují) počítání času nazpět.

Výčet úkonů, které mohou způsobit prodloužení lhůty pro stanovení daně, není rozhodně náhodný, nýbrž zakládá systém, který až na výjimky, s nimiž zákon spojuje jiné typy prolongace této lhůty, zajišťuje nezbytný časový prostor pro provedení jednotlivých dílčích daňových řízení mimo řízení o placení daní. Tyto úkony lze proto

³⁶⁵ BAXA, J.; DRÁB, O.; KAINOVÁ, 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. 874).

³⁶⁶ Problém počítání lhůt dle § 33 odst. 1 daňového řádu se v daném případě vůbec neprojeví, neboť dies ad quem lhůty pro podání řádného daňového tvrzení tu připadl na neděli a následující den byl svátek (prodloužení lhůty o jeden den tedy bylo uvedenými dny „konzumováno“). Počítání lhůty pro podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 tedy bude stejné, ať už vycházíme z majoritního výkladu, který autoři uvedeného komentáře zastávají, anebo z výkladu alternativního, který zastává autor této práce.

rozdělit do dvou skupin podle toho, kterého dílčího řízení se týkají, resp. podle toho, na co vlastně má ze lhůty zbýt alespoň rok.

Do první skupiny patří úkony zahajující doměřovací řízení. Důvodem prodloužení lhůty je podání³⁶⁷ dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k jeho podání, pokud³⁶⁸ tato výzva vedla k doměření daně (§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu). Zde je účelem zajistit, aby ze lhůty pro stanovení daně zbyl čas na provedení doměřovacího řízení, které je zahájeno dnem podání dodatečného daňového tvrzení anebo dnem, kdy daňovému subjektu došla výzva³⁶⁹ k jeho podání. Dodatečný platební výměr postačí v této prodloužené lhůtě pouze doručit (nemusí nabýt právní moci), neboť jeho oznámení vyvolá další prodloužení lhůty o jeden rok (§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu). Prodloužení lhůty ale nevyvolá podání řádného daňového tvrzení, neboť bylo-li podáno ve lhůtě pro jeho podání, pak se tak stalo ještě před počátkem běhu samotné lhůty pro stanovení daně, pročež na vyměření daně zbude celá základní délka této lhůty. Pokud bylo řádné daňové tvrzení podáno opožděně, pak jeho podání způsobí přerušení lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), a nebylo-li podáno, pak takové přerušení způsobí oznámení výzvy k jeho podání (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

Druhou skupinu úkonů způsobujících prodloužení lhůty spojuje to, že možné prodloužení lhůty má být využito k provedení řízení o opravném nebo dozorčím prostředku nebo k provedení následného řízení nalézacího. Předmětem těchto řízení však podle názoru autora této práce musí vždy být buď samotné rozhodnutí o stanovení daně, anebo rozhodnutí vzešlé z jiného řízení o opravném nebo dozorčím prostředku,

³⁶⁷ Podle názoru autora této práce musí dodatečné daňové tvrzení správci daně nejpozději v poslední den lhůty pro stanovení daně dojít, aby mohlo lhůtu pro stanovení daně ovlivnit, nestačí jej pouze předat k přepravě. Zachování lhůty dle § 35 daňového řádu lze totiž vztáhnout pouze k subjektivní lhůtě pro podání takového tvrzení, nikoli ke lhůtě jiné, kterou je navíc vázán správce daně.

³⁶⁸ Stanovení této podmínky se nejeví jako nejšťastnější řešení, neboť nebude-li v souvislosti s touto výzvou stanovena daň, lhůta se neprodlouží, což však bude postaveno na jisto v době, kdy už lhůta mohla být zmeškána. K tomu KOHOUTKOVÁ, Alena. Strašák „LHŮTNÍK“ přežil „rekodifikaci“ daňového procesu. *Daňový expert* 2/2011. (str. 10).

³⁶⁹ Takový účinek lze ovšem výzvě přiznat zásadně jen tehdy, pokud obsahuje explicitní informaci o tom, že správce daně doměřovací řízení zahajuje, neboť jinak o tom daňový subjekt nebude zpraven tak, jak to požaduje ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu.

jehož předmětem bylo rozhodnutí o stanovení daně. Připustit takové účinky i rozhodnutím, která se stanovení daně vůbec netýkají, by bylo zjevně absurdní³⁷⁰.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně tak může vyvolat především oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§ 148 odst. 2 písm b) daňového řádu). Zde se tedy zakládá časový prostor pro provedení odvolacího řízení (příp. řízení o rozkladu). Platí to však i ohledně rozhodnutí o stanovení daně, proti kterým se odvolat (podat rozklad) nelze, neboť tu není vyloučeno použití mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků. Stejný účinek na lhůtu pro stanovení daně a pak i účel má zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku³⁷¹ nebo dozorčím prostředku³⁷² (§ 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu). K prodloužení lhůty pro stanovení daně může vést i oznámení rozhodnutí o opravném nebo dozorčím prostředku (§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu). Zde se pak vytváří časový prostor pro příslušné řízení, bude-li proti rozhodnutí vzešlému z obnoveného řízení nebo řízení přezkumného podáno odvolání (resp. rozklad), nebo bude-li proti rozhodnutí o odvolání (rozkladu) uplatněn mimořádný opravný nebo dozorčí prostředek. K prodloužení lhůty pro stanovení daně může konečně dojít v souvislosti s oznámením rozhodnutí, kterým byla prohlášena nicotnost rozhodnutí o stanovení daně (§ 148 odst. 2 písm. e) daňového řádu), neboť v takovém případě je celé vyměřovací nebo doměřovací řízení třeba provést znovu.

To byl taxativní výčet důvodů, pro které se lhůta pro stanovení daně prodlužuje. Na tuto lhůtu nelze aplikovat úpravu podle § 36 daňového řádu, neboť se jedná o lhůtu zákonnou, u které zákon její prodloužení správcem daně nedovoluje. Bylo by ostatně přinejmenším zvláštní, pokud by správce daně mohl prodlužovat lhůtu, kterou je sám vázán a která představuje časový rámec trvání jeho pravomoci.

³⁷⁰ Příkladem mohou být rozhodnutí z oblasti registrace, která nejenže se netýkají stanovení daně, ale netýkají se dokonce ani daně konkrétní, nýbrž jen určitého druhu daně a pro futuro.

³⁷¹ K tomu dochází vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení (§ 120 odst. 2 daňového řádu).

³⁷² I přezkumné řízení je zahájeno vydáním příslušného rozhodnutí (§ 123 odst. 2 daňového řádu).

II. 3.2.3 Přerušlení lhůty

Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu předvídá přerušlení lhůty pro stanovení daně. I v tomto jinak nesporném případě se projevuje problém počítání lhůt dle daňového řádu. Majoritní výklad pravidla podle § 33 odst. 1 daňového řádu pak nutně vedl autory komentáře³⁷³ k závěru, že nová lhůta běží až ode dne následujícího po dni, ve kterém nastala skutečnost způsobující přerušlení lhůty. Podle názoru autora této práce ale k žádné změně pravidel počítání lhůt nedošlo, protože i zde platí, že lhůta běží v důsledku svého přerušlení již ode dne, ve kterém ke skutečnosti zakládající přerušlení došlo, tj. za diem a quo nové lhůty tak platí den, ve kterém k přerušlení došlo.

Lhůta pro stanovení daně se přerušlí v důsledku zahájení daňové kontroly. Dnem zahájení daňové kontroly je den, kdy byl sepsán protokol³⁷⁴ o jejím zahájení, v němž byl vymezen její předmět a rozsah. To ovšem bude platit jen za podmínky, že správce daně bez zbytečného odkladu poté přistoupí k faktickému provádění jednotlivých kontrolních úkonů. Pokud by došlo k diskrepanci mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly, bude třeba za den jejího zahájení považovat až den, v němž správce daně započal s kontrolou faktickou³⁷⁵.

Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu). Pokud tak neučiní, může jej správce daně k umožnění zahájení daňové kontroly vyzvat. Ve výzvě správce daně mimo jiné stanoví lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit, kdy bude k zahájení daňové kontroly

³⁷³ BAXA, J.; DRÁB, O.; KAINOVÁ, 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).

³⁷⁴ Sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly považuje autor této práce za jedinou možnou formu jejího zahájení. Daňový řád to sice nestanoví explicitně, ale lze tak dovodit z ustanovení § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pouze protokol totiž podepisuje úřední osoba a daňový subjekt, kdežto úřední záznam podepisuje pouze úřední osoba (§ 63 odst. 2 daňového řádu).

³⁷⁵ To poměrně jednoznačně vyplývá z ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, jakož i z judikatury, kterou se zákonodárce nechal zjevně inspirovat. Srov. 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).

připraven. Neposkytne-li daňový subjekt požadovanou součinnost ani přes uvedenou výzvu, pak daňová kontrola sice zahájena nebude, ale marným uplynutím lhůty uvedené ve výzvě dojde k přerušení lhůty pro stanovení daně (§ 87 odst. 6 daňového řádu). Za diem a quo nové lhůty pro stanovení daně tedy bude platit dies ad quem lhůty uvedené ve výzvě.

K přerušení lhůty pro stanovení daně dále dojde v důsledku podání řádného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k jeho podání. Tu se pochopitelně musí jednat o opožděné podání řádného daňového tvrzení, neboť bylo-li podáno ve lhůtě pro jeho podání, pak lhůta pro stanovení daně ještě neběžela, takže se nemohla ani přerušit. Výzva k podání řádného daňového tvrzení má pak místo jen tam, kde toto podání doposud učiněno nebylo a kde již uplynula lhůta pro jeho podání, tj. pouze v době, kdy lhůta pro stanovení daně již běží.

Pokud tedy správce daně vydá výzvu k podání řádného daňového tvrzení a daňový subjekt toto tvrzení podá, dojde k dvojímu, po sobě krátce následujícímu přerušení lhůty pro stanovení daně. Jeví se to poněkud zbytečným, neboť pro první přerušení běží lhůta ve své základní délce znovu, což zajišťuje dostatečný čas pro stanovení daně, nicméně zákonná dikce je v tomto poměrně jasná a samotné dvojí přerušení lhůty tuto příliš neprodlouží³⁷⁶.

II. 3.2.4 Stavení lhůty

Stavení lhůty pro stanovení daně předvídá daňový řád v ustanovení § 148 odst. 4. Pokud je autorovi této práce známo, tak nebyl publikován názor, že by se této právní úpravy jakkoli dotkl problémem počítání lhůt dle § 33 odst. 1 daňového řádu. I zastánci majoritního výkladu ustanovení § 33 odst. 1 tak budou patrně počítat stavení této lhůty tak, jak o tom bylo pojednáno v příslušné kapitole této práce.

³⁷⁶ Délka tohoto prodloužení bude rovná počtu dnů, které uplynuly ode dne, kdy došlo k prvnímu prodloužení do dne, kdy nastalo prodloužení druhé.

Lhůta pro stanovení daně se staví po dobu řízení, které se v souvislosti se stanovením daně vede před soudem ve správním soudnictví nebo před soudem Ústavním (§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu).

Správní soudnictví vykonávají krajské soudy a Nejvyšší správní soud³⁷⁷. Ne každé řízení, které lze před nimi vést³⁷⁸, ovšem může souviset se správným stanovením daně, tj. s nalézací rovinou správy daní. Z povahy věci proto půjde především o řízení o žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým tento rozhodl o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně, nebo kterým rozhodl o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vzešlém z řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, jehož předmětem bylo rozhodnutí o stanovení daně³⁷⁹. Dále může jít o řízení o žalobě proti nečinnosti správce daně³⁸⁰ a řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně³⁸¹, bude-li namítána jeho nečinnost či nezákonný zásah v rámci nalézací roviny správy daní. Ostatní řízení, která lze před krajskými soudy vést, do úvahy nepřipadají. Konečně je sem třeba řadit řízení o kasační stížnosti³⁸² před Nejvyšším správním soudem, jehož předmětem bude rozhodnutí vydané krajským soudem v některém z výše uvedených řízení.

Lhůta pro stanovení daně se bude stavit po celou dobu soudního řízení, tj. od jeho počátku, k němuž dojde v den, kdy soudu došla žaloba či kasační stížnost³⁸³, do jeho konce, který nastává dnem doručení konečného rozhodnutí soudu posledního z účastníků řízení³⁸⁴. Bude-li tedy proti rozhodnutí krajského soudu podána kasační stížnost, lhůta pro stanovení daně se bude stavit pro každé řízení zvlášť a postupně. Pokud však Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k novému rozhodnutí, pak soudní řízení nebylo v prvním stupni ukončeno (konečné

³⁷⁷ § 3 odst. 1 soudního řádu správního

³⁷⁸ Viz § 4 soudního řádu správního

³⁷⁹ Podmínkou přípustnosti žaloby podle § 65 a násl. soudního řádu správního totiž je, že žalobce vyčerpá řádné opravné prostředky (§ 68 písm. a) téhož zákona).

³⁸⁰ § 79 a násl. soudního řádu správního

³⁸¹ § 82 a násl. soudního řádu správního. Typickým případem tu je nezákonné provádění daňové kontroly, o němž Nejvyšší správní soud judikoval, že může být nezákonným zásahem, proti němuž se lze bránit ve správním soudnictví (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 144/2004 – 110 ze dne 31.8.2005, dostupný na www.nssoud.cz).

³⁸² § 102 a násl. soudního řádu správního

³⁸³ § 32 soudního řádu správního

³⁸⁴ To lze dovodit z vymezení okamžiku, kdy takové rozhodnutí nabývá právní moci, neboť právní moci takové rozhodnutí nabývá doručením. 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).

rozhodnutí bylo zrušeno), nýbrž probíhá dál, pročež se i lhůta pro stanovení daně stavit nepřestala.

Z řízení, která vede Ústavní soud, může lhůtu pro stanovení daně ovlivnit jen řízení o ústavní stížnosti, kterou se brojí proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti³⁸⁵. I tu se lhůta staví od zahájení řízení do jeho ukončení, a pro případ, že Ústavní soud rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zruší, pak se v řízení před Nejvyšším správním soudem pokračuje³⁸⁶.

Ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně staví po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně. Zákon tu zjevně míří na předběžné otázky (§ 99 daňového řádu), bez jejichž zodpovězení se nalézací řízení neobejde. Lhůta pro stanovení daně se tak bude stavit především tehdy, pokud předmětem soudního řízení bude otázka, kterou správce daně vůbec předběžně zodpovědět nemůže, tj. to, zda byl spáchán trestný čin, přešůpek nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá a věci osobního stavu³⁸⁷. Případy, kdy bude předmětem soudního řízení otázka, o níž si správce daně předběžný úsudek učinit může³⁸⁸, ale budou v praxi patrně často sporné. Bude totiž třeba podle konkrétních okolností posoudit, nakolik je opravdu nezbytné vyčkat konce takového řízení, neboť správce daně může o dani rozhodnout, aniž by výsledku takového řízení vyčkal. A pokud by se jeho předběžné posouzení následně dostalo do rozporu se závazným posouzením soudu, byl by to důvod pro obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

Lhůta pro stanovení daně se dále staví ode dne, v němž marně uplynula lhůta pro podání odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, do dne oznámení rozhodnutí o

³⁸⁵ Podmínkou přípustnosti ústavní stížnosti totiž je (mimo jiného) vyčerpání všech opravných prostředků, které jsou k dispozici (§ 75 odst. 1 zákona o Ústavním soudu).

³⁸⁶ Zákon o Ústavním soudu sice explicitně nepředvídá vrácení věci k novému rozhodnutí, ale vyplývá to z povahy věci. Z takového řešení vychází 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).

³⁸⁷ Tu se může jednat například o otázku neplatnosti manželství, která bude rozhodná pro zařazení poplatníka daně dědické, darovací nebo z převodu nemovitostí do příslušné skupiny dle § 11 zákona o trojdani.

³⁸⁸ Např. platnost kupní smlouvy

navrácení odvolací lhůty v předešlý stav (§ 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu). K navrácení lhůty v předešlý stav viz příslušnou kapitolu této práce.

Podle § 148 odst. 4 písm. d) daňového řádu se konečně lhůta pro stanovení daně staví ode dne, ve kterém marně uplynula úložní lhůta, do dne oznámení rozhodnutí, kterým byla vyslovena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení. Rozhodnutím v nalézacím řízení bude nejenom rozhodnutí o stanovení daně, ale i rozhodnutí o odvolání resp. rozkladu, které bylo proti němu podáno. K vyslovení neúčinnosti doručení srov. příslušnou kapitolu této práce.

Daňový řád předpokládá ještě jeden zvláštní důvod, pro který se traktovaná lhůta staví. Podle jeho ustanovení § 239 odst. 5 in fine se tato staví ode dne, kdy správce daně podal soudu podnět k ustanovení správce dědictví, do dne, kdy byl tento ustanoven nebo do dne skončení dědického řízení, a to podle toho, který den nastane dříve. Po tuto dobu neběží ani samotné daňové řízení, neboť správce daně zatím nemá s kým jednat (daňový subjekt zemřel a o dědicích ještě nebylo rozhodnuto).

Na závěr je třeba zmínit ještě dva případy stavení lhůty pro stanovení daně, které zakládají zvláštní zákony. Prvním je ustanovení § 4 odst. 3 zákona³⁸⁹ o mezinárodní pomoci při správě daní, podle kterého se tato lhůta staví po dobu vyřizování žádosti o informace. Druhým je pak ustanovení § 41 soudního řádu správního. Podle tohoto ustanovení po dobu řízení před správním soudem neběží lhůty pro zánik práva ve věcech daní (tedy především lhůty pro stanovení daně) a některé lhůty další. Jeho úprava je tudíž obecnější a ve vztahu k ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu duplicitní. Dopadají-li na tutéž hypotézu stejné dispozice dvou různých norem, přičemž věcná působnost jedné normy je širší než věcná působnost normy druhé, bude druhá norma ve vztahu k první speciální a její aplikace bude mít z tohoto důvodu přednost. V případě lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu bude tedy podle názoru autora této práce aplikace ustanovení § 41 soudního řádu správního vyloučena. Zmíněné ustanovení soudního řádu správního však může být použito ohledně lhůt pro stanovení

³⁸⁹ 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. Tu je třeba upozornit, že jeho úprava dopadá pouze na přímé daně (§ 2 odst. 1 písm. a) tohoto zákona).

daně, na které § 148 daňového řádu nedopadá (k tomu viz kapitolu věnovanou zvláštní úpravě lhůt pro stanovení některých daní).

II. 3.2.5 Maximální délka lhůty

Lhůta pro stanovení daně skončí nejpozději uplynutím deseti let ode dne, kdy započala ve svém běhu (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Daňový řád tak zavádí maximální, nepřekročitelnou délku této lhůty. Nejde tu o kombinaci dvou lhůt – základní tříleté a maximální desetileté, neboť lhůta pro stanovení daně je stále jedna a tatáž, běžící od jediného diei a quo. Desetiletá maximální hranice lhůty jen omezuje možnosti prolongace tak, že její konečná, prolongovaná délka nesmí nikdy činit více než právě deset let.

Dies ad quem lhůty pro stanovení daně proto připadne na poslední den lhůty základní anebo prolongované. Pokud by měla délka této lhůty v důsledku své prolongace činit více než deset let, její dies ad quem připadne vždy na poslední den desátého roku jejího běhu.

Desetileté maximum lhůty pro stanovení daně se musí uplatnit v každém případě. Vyplývá to nejenom ze systematiky ustanovení § 148, které ve svých jednotlivých odstavcích vymezuje nejprve základní délku lhůty, následně možnosti její prolongace a teprve pak (tj. v chronologickém pořadí) její délku maximální, ale především z toho, že pokud by tato lhůta mohla činit více než deset let, pak by ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu neplatilo, což neodpovídá zákonné dikci, která výjimku nepředpokládá. Na tom se shoduje i odborná literatura³⁹⁰.

I v případě počítání desetiletého maxima lhůty pro stanovení daně se projeví různé výklady ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu. Podle majoritního výkladu dosáhne lhůta svého desetiletého maxima o den později než podle výkladu autora této práce.

³⁹⁰ Např. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 879) nebo KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. IBSN 978-80-7263-616-7. (str. 637).

II. 3.3 Následky uplynutí lhůty pro stanovení daně

Primárním následkem uplynutí lhůty pro stanovení daně je zánik pravomoci správce daně stanovit daň. Správce daně tedy již nemůže o dani rozhodnout (stanovit jí poprvé nebo poslední známou daň změnit). Je-li cílem nalézací roviny správy daní správné zjištění a stanovení daně, pak uplynutím lhůty pro její stanovení se tento stává nedosažitelným. Vedení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení bude zbytečným, neboť nemůže vyústit ve svůj kýžený výsledek – meritorní rozhodnutí. Totéž pak platí o postupech při správě daní, protože již nemá smysl zjišťovat správnou výši daně, která již nemůže být stanovena. Uplynutím lhůty pro stanovení daně navíc zanikají práva a povinnosti daňového subjektu týkající se správného zjištění a stanovení daně (§ 20 odst. 2 daňového řádu). Další správa prekludované daně v její nalézací rovině je tak nejenom zbytečná, ale i nepřipustná, neboť daňový subjekt jí již nemá povinnost takovou správu trpět³⁹¹. Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu v této souvislosti dokonce hovoří o konci daňového řízení v jeho nalézací rovině³⁹². Byla-li však daň stanovena při zachování lhůty pro stanovení daně, pak ale její uplynutí samozřejmě neovlivňuje tzv. platební rovinu správy této daně, neboť ta je omezena lhůtou jinou (lhůtou pro placení daně dle § 160 daňového řádu). Stanovenou daň je tak možno vybrat i vymáhat bez ohledu na uplynutí lhůty pro její stanovení.

Po uplynutí lhůty pro stanovení daně nelze zahájit vyměřovací nebo doměřovací řízení. To platí jak pro řízení zahájené správcem daně ex officio, tak i pro řízení zahájené na návrh daňového subjektu – podáním daňového tvrzení, neboť jeho podání bude zjevně právně nepřipustné, když právo resp. povinnost jej podat zaniklo. Pokud lhůta pro stanovení daně uplynula v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, musí být zastaveno, neboť jeho další vedení je nepřipustné (§ 106 odst. 1 písm. e)

³⁹¹ Má naopak právo se jí bránit. Zejména stížnosti dle § 261 daňového řádu a pro případ, že by jí vyhověno nebylo, pak žalobou proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení dle § 82 a násl. soudního řádu správního.

³⁹² MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 20.8.2012. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc> (str. 98)

daňového řádu). Totéž platí o postupech při správě daní. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně ani nelze stanovit příslušenství, které sleduje její osud, neboť zanikla-li pravomoc stanovit daň, stejný osud musel potkat i její příslušenství.

O dani musí být ve lhůtě pro její stanovení rozhodnuto pravomocně. Na takovém závěru stojí nejenom recentní doktrína³⁹³, ale i judikatura³⁹⁴, která tuto podmínku ve vztahu k předchozí právní úpravě formulovala, a daňový řád na tom jistě nic změnit neměl a ani nezměnil. Pokud bylo rozhodnutí o stanovení daně vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně nebo v této lhůtě nestačilo nabýt právní moci, pak jde o rozhodnutí nezákonné, nikoli nicotné z důvodu absence pravomoci správce daně³⁹⁵. To je poměrně zásadní závěr, protože ohledně nezákonného (avšak nikoli nicotného) rozhodnutí platí presumpce jeho správnosti, protože bude považováno za bezvadné do doby, než bude jeho nezákonnost deklarována³⁹⁶. Jediným možným výsledkem přezkumu rozhodnutí o stanovení daně, které nestačilo nabýt právní moci ve lhůtě pro její stanovení, je jeho zrušení, neboť tato vada je neodstranitelná.

K uplynutí lhůty pro stanovení daně pochopitelně přihlíží správce daně z úřední povinnosti, když jde o lhůtu, kterou je sám vázán a která limituje jeho vlastní pravomoc. Pokud tedy došlo k vydání rozhodnutí o stanovení daně po uplynutí lhůty pro její stanovení, má nápravu zjednat především správce daně. To se ovšem neobejde bez iniciativy daňového subjektu, neboť tato vada může být přezkoumána pouze v odvolacím řízení, které se zahajuje jedině na jeho návrh³⁹⁷. O takovém odvolání správce daně rozhodne tak, že mu vyhoví a odvoláním napadené rozhodnutí zruší. Stejně bude postupovat v případě, kdy odvoláním napadené rozhodnutí o stanovení daně sice bylo vydáno při zachování lhůty pro její stanovení, avšak tato lhůta uplynula v průběhu odvolacího řízení (§ 111 odst. 6 daňového řádu). Nejednalo-li správce daně takto nápravu, pak zatížil nezákonností i své rozhodnutí o odvolání, protože by mělo být

³⁹³ Např. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 870).

³⁹⁴ Srov. zejm. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2007 č.j. 9 Afs 86/2007 – 161 (dostupný na www.nssoud.cz).

³⁹⁵ I k tomu srov. usnesení uvedené v předchozí poznámce.

³⁹⁶ K tomu: HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo*. 7. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN: 978-80-7400-049-2 (str. 213).

³⁹⁷ Jak o tom bude podrobněji pojednáno v části této práce věnované lhůtám pro uplatnění prostředků ochrany, přezkumné řízení nelze zahájit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, protože je tento dozorčí prostředek k odstranění takové vady rozhodnutí o stanovení daně nepoužitelný.

zrušeno v příslušném soudním řízení správním³⁹⁸. I soudní řízení správní lze v prvním stupni zahájit jen k návrhu daňového subjektu, avšak soud přihlédne k prekluzi pravomoci správce daně stanovit daň i bez jeho námítky³⁹⁹.

K uplynutí lhůty pro stanovení daně ale může dojít i v průběhu soudního řízení správního nebo řízení před Ústavním soudem, což samozřejmě předpokládá, že tato lhůta byla před tím zachována. Po dobu soudního řízení, které se vede v souvislosti se stanovením daně, se sice lhůta staví (§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu), avšak délka stavení je, stejně jako jiné druhy prolongace této lhůty, limitována maximální desetiletou délkou lhůty⁴⁰⁰. V průběhu řízení před správním soudem nebo soudem Ústavním tak může dojít k uplynutí lhůty pro stanovení daně, avšak jen z toho důvodu, že lhůta dosáhla svého maximálního limitu. Tato skutečnost příslušné soudní řízení nijak neovlivní, neboť daň byla pravomocně stanovena včas. Pokud ale bude rozhodnutí správce daně z jakéhokoli důvodu soudem zrušeno, pak se správce daně rázem octne mimo lhůtu a nezbude mu nic jiného, než rozhodnutí o stanovení daně zrušit, byť by původně trpělo jen vadou odstranitelnou.

II. 3.4 Zvláštní následek uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 3244/09⁴⁰¹

Dosavadní nazírání na prekluzi pravomoci správce daně stanovit daň poměrně převratným způsobem změnil Ústavní soud, když ve svém nálezu sp.zn. I.ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011⁴⁰² (dále v této kapitole jen „nález“) vyslovil názor, že marné uplynutí lhůty pro stanovení daně může při splnění některých podmínek vyvolat přímo stanovení daně.

³⁹⁸ Správní soud pravděpodobně zruší nejenom rozhodnutí o odvolání, ale i rozhodnutí o stanovení daně, neboť vadné jsou obě a nápravu zjednat nelze (viz § 78 odst. 3 soudního řádu správního).

³⁹⁹ Např. nález Ústavního soudu ze dne 29.4.2010, sp.zn. III.ÚS 1341/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz).

⁴⁰⁰ Daňový řád tak překonal judikaturu týkající se předchozí právní úpravy, která s odkazem na § 41 soudního řádu správního dovozovala stavení jak základní, tak i desetileté lhůty pro vyměření (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.9.2010, č.j. 5 Afs 77/2009 – 130, dostupný na www.nssoud.cz).

⁴⁰¹ Tato kapitola je jen drobně pozměněným textem příspěvku autora této práce na konferenci Dny práva 2012. Sborník z konference zatím nebyl publikován.

⁴⁰² dostupný na www.nalus.usoud.cz

II. 3.4.1 Meritum věci

V dané věci šlo o to, že správce daně provedl vytykáací 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 vytykáacího 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 vytykáacího 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.

Daňový subjekt v ústavní stížnosti a následné replice⁴⁰³ 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 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. Daňový subjekt 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 nezbývalo nic jiného, než uplatnit nadměrný odpočet, který mu měl podle podaného daňového přiznání vzniknout, prostřednictvím žaloby podle zákona č. 82/1998 Sb. V této souvislosti především poukazyval na to, že podle tohoto zákona

⁴⁰³ Viz bod 3 a 9 nálezů

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. Ústavní soud uvedl: „*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 najisto 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 vytykácího řízení představuje 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.*"⁴⁰⁴.

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 za to, 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*

⁴⁰⁴ Viz bod 18 nálezu. 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).

zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy...

Podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona 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 vytykáací řízení, není z textu tohoto ustanovení pojmově vyloučeno aplikovat je také na situaci, 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 zákona 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.⁴⁰⁵

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 zabýval zásadní

⁴⁰⁵ Body 20, 21 a 22 nálezu

otázkou týkající se této nové právní úpravy⁴⁰⁶. Ústavní soud zde uvedl, že: „...si je vědom skutečnosti, že dnem 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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 vytýkací řízení) je překážkou konkludentního vyměření daně. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. 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 zákona 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 vracení daňového přeplatku.“⁴⁰⁷.

Pokud jde o druhou námitku daňového subjektu týkající se řešení dané 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 projednávané věci

⁴⁰⁶ LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. IBSN 978-80-7400-390-5. (str. 309).

⁴⁰⁷ Bod 26 nálezu

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. 3.4.2 Hodnocení názoru Ústavního soudu

Podle mínění autora této práce trpí výše nastíněný názor Ústavního soudu (minimálně) 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 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 ve smyslu nálezu 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 ve spojení s § 103 odst. 1 daňového řádu).

V takovém případě se ale ze lhůty pro stanovení daně, která je jinak obecně chápána jako lhůta bezvýjimečně prekluzivní, stává de facto vydržecí doba. 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 stavby⁴⁰⁸. Takové řešení by nepochybně vyžadovalo výslovnou zákonnou úpravu, která ovšem v daňovém řádu chybí.

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 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)⁴⁰⁹.

⁴⁰⁸ Viz § 106 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰⁹ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 92/2008 – 147 ze dne 27.7.2010 (dostupný na www.nssoud.cz)

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 stanovit⁴¹⁰. To znamenalo, že pokud byly v konkrétním případě splněny podmínky podle zákona č. 82/1998 Sb., spočívala jediná cesta nápravy prostřednictvím náhrady škody podle tohoto zákona.

Ústavní soud tedy zasáhl do vývoje minulých let podobně, jak to učinil v případě formulace tzv. teorie 3+0⁴¹¹.

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 zdlouhavé 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 tohoto příspěvku tak považuje za spravedlivé, aby důsledky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, které správce daně zavinil, byly přičítány k jeho tíži a

⁴¹⁰ 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.

⁴¹¹ Ústavní soud ve svém nálezu sp.zn. I.ÚS 1611/07 ze dne 02.12.2008 vyložil počátek běhu lhůty pro vyměření podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jinak, než jak byl interpretován od počátku účinnosti tohoto zákona.

ne k tíži daňového subjektu, jemuž zavinění přičíst nelze. Nicméně takové řešení by měla spíše přinést výslovná změna právní úpravy než poněkud „kostrbatý“ výklad Ústavního soudu.

II. 3.4.3 Meze uplatnění názoru Ústavního soudu

Případ, kterým se Ústavní soud zabýval ve svém nálezu, se týkal nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty a vytykácího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Závěry Ústavního soudu ale mají být patrně platné i pro další, obdobné případy, jakož i pro správu daní podle daňového řádu, což ostatně Ústavní soud uvedl explicitně.

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 situaci, 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 osob⁴¹², takže není patrně důvodu, aby se názor Ústavního soudu neuplatnil i zde.

Institut vytykácího 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 období⁴¹³ provedení postupu k odstranění pochybností. I po provedení

⁴¹² § 35c zákona o daních z příjmů

⁴¹³ 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 daňového řádu). 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

daňové kontroly před vyměřením daně, kdy z kontroly nevyplýval důvod pro odchýlné 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 lze podle mínění 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 vytykácího řízení daňové řízení ukončit vydáním platebního výměru, který by nabyl právní moci.

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 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 stanovení 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 uhradit. Dále pak by se mělo jednat o ty situace, kdy nalézací řízení zahájil správce daně ex offio, zejména v souvislosti se zahájením daňové kontroly po stanovení daně, ve které zjistil, že daň měla být vyšší, než jak byla doposud stanovena.

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

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 takové počínání daňového subjektu, 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 čelit⁴¹⁴.

II. 3.4.4 Závěr

Názor, který Ústavní soud v nálezu vyslovil, respektoval Nejvyšší správní soud, který následně v téže kauze rozhodoval⁴¹⁵. Vrcholná instance správního soudnictví se ve vztahu k nálezu omezila na lakonické (nicméně velice případné) konstatování kasační závaznosti judikatury Ústavního soudu. To ovšem konstantní rozhodovací praxi ještě nezaloží. Nelze ani přehlédnout, že část nálezu, ve které Ústavní soud konstatuje aplikovatelnost svého názoru i na poměry podle daňového řádu, je patrně „jen“ obiter dictum, když se Ústavní soud pro účely rozhodnutí konkrétního případu nemusel touto otázkou vůbec zabývat a jeho nosnou myšlenku vlastně ani nepodporuje, nýbrž je až jejím důsledkem. Podle názoru autora této práce tak otázka účinků marného uplynutí

⁴¹⁴ Tak např. 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 lze jednoduše sdělit, že se výslech v uvedený termín prostě uskuteční ať už za jeho účasti či bez ní.

⁴¹⁵ Stalo se tak jeho rozsudkem ze dne 28.3.2013, č.j. 9 Afs 6/2012 – 90, kterým rozhodl o kasační stížnosti správce daně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí na Labem ze dne 14.9.2011, č.j. 15 Af 51/2011-176, kterým tento rozhodoval ve věci znovu po té, co jeho rozhodnutí bylo nálezem Ústavního soudu zrušeno.

lhůty pro stanovení daně do samotného stanovení daně ještě nemusí být zdaleka vyřešena definitivně.

II. 3.5 Možnost stanovení daně po uplynutí lhůty pro její stanovení v souvislosti se spácháním daňového trestného činu

Daňové trestné činy daňový řád nevymezuje, takže s ohledem na princip jednotnosti právního řádu za ně bude třeba považovat všechny trestné činy, jejichž skutkové podstaty jsou obsahem části II., hlavy VI., dílu II. trestního zákoníku (Trestné činy daňové, poplatkové a devizové)⁴¹⁶, s výjimkou trestného činu porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství, jehož objekt se daňověprávních vztahů netýká.

Byl-li spáchán daňový trestný čin, pak lze za splnění dalších podmínek stanovit daň bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 6 a 7). Vzhledem k tomu, že lhůta pro stanovení daně je jediná, nelze uzavřít jinak, než že tato možnost má dopadat nejenom na situaci, kdy lhůta uplynula ve své základní nebo prolongované délce, ale i tehdy, pokud již uplynula její délka maximální, desetiletá. Tomu ostatně odpovídá i systematické zařazení odst. 6 a 7 až na konec paragrafu 148 daňového řádu, jakož i důvodová zpráva, která o žádné výjimce nehovoří⁴¹⁷.

Taková úprava velice podstatným způsobem relativizuje následky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť definitivní zápočet stanovení daně nastane až v okamžiku, kdy již nebude lze uvažovat ani o daňovém trestném činu. K tomu dojde až uplynutím promlčecí doby dle § 34 trestního zákoníku⁴¹⁸.

⁴¹⁶ Půjde tak o trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240), neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241), nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243), porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244), 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).

⁴¹⁷ 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>(str. 99)

⁴¹⁸ Promlčením zaniká trestní odpovědnost za spáchání trestného činu. Trestní stíhání se stává nepřipustným (§ 11 odst. 1 písm. b) trestního řádu), takže pachatel nemůže být pro promlčený trestný čin odsouzen.

II. 3.5.1 Stanovení daně v návaznosti na pravomocné odsouzení pro daňový trestný čin

Možnost stanovení daně bez ohledu na to, že lhůta pro její stanovení uplynula, zakládá dle § 148 odst. 6 daňového řádu pravomocné rozhodnutí soudu, podle kterého byl spáchán daňový trestný čin. Daň lze pak (odsouzenému pachateli⁴¹⁹) stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž soudní rozhodnutí nabylo právní moci.

Pokud lhůta pro stanovení daně již uplynula, dochází ex lege ke zvláštnímu obnovení jejího běhu. Nejde ale o období navrácení lhůty v předešlý stav, neboť obnovená lhůta neběží od svého původního diei a quo, nýbrž ode dne, v němž odsuzující rozsudek trestního soudu nabyl právní moci. Právě kvůli této prodlevě nelze obnovenou lhůtu dále prolongovat, neboť jde o lhůtu novou, u které to zákon nedovoluje.

Právní moc odsuzujícího rozsudku však také může nastat při zachování lhůty pro stanovení daně. Má-li pravomocné odsouzení pro daňový trestný čin účinky na lhůtu zmeškanou, tím spíše musí ovlivnit i lhůtu běžící. Podle názoru autora této práce proto dojde k jejímu prodloužení, pokud z ní ke dni právní moci trestního rozsudku zbývalo méně, než kolik ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu předpokládá. Nový dies ad quem lhůty pro stanovení daně pak připadne na poslední den druhého roku následujícího po roce, v němž odsuzující rozsudek nabyl právní moci. Takto prodloužená lhůta pro stanovení daně by však další prolongaci připouštěla, neboť půjde jen o prodloužení lhůty původní.

Podle názoru autora této práce je daná právní úprava aplikovatelná pouze na lhůty pro stanovení daně, které započaly ve svém běhu za účinnosti daňového řádu. Zákon o správě daní a poplatků totiž obdobnou úpravu neznal.

⁴¹⁹ Takovou podmínku zákon sice výslovně nestanoví, ale jeví se jako velice případná. K tomu srov. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 881). Pachatelem pak nemusí být toliko osoba fyzická, ale s ohledem na ustanovení § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, i osoba právnická.

Uplynula-li lhůta pro vyměření ještě v době účinnosti předchozí právní úpravy, byla nemožnost stanovení daně definitivní. Na základě daňového řádu tudíž daň stanovit nebude možné, neboť jinak by jeho účinky předcházely jeho účinnosti. To je znakem pravé retroaktivity, která je v neprospěch adresáta práva nepřipustná. A zde by v jeho neprospěch byla, neboť by vždy šlo buď o stanovení daně, která stanovena nebyla, nebo o zvýšení poslední známé daně (neuplatnění práva na vratku nebo práva poslední známou daň snížit samozřejmě skutkovou podstatu trestného činu naplnit nemůže).

Stejně by to mělo platit i ohledně lhůt pro vyměření daně, které ke dni nabytí účinnosti daňového řádu ještě běžely, ačkoli tu by se patrně jednalo o retroaktivitu nepravou, neboť daňový řád by změnil následek uplynutí lhůty až v době své účinnosti. Nepravá retroaktivita, která je sice obecně přípustná, by ale i zde byla příkře v neprospěch daňového subjektu. To pak zřejmě nelze legitimizovat ani snahou o odstranění následků daňového trestného činu, když to původně zákonodárce za potřebné nepovažoval.

II. 3.5.2 Stanovení daně z důvodu účinné lítosti

Bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně, lze daň stanovit, pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li to třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti (§ 148 odst. 7 daňového řádu).

Účinná lítost je jedním z důvodů zániku trestní odpovědnosti⁴²⁰. Účinně litovat lze však jen některých trestných činů. Ohledně trestných činů daňových to platí pouze u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (viz § 33 trestního zákoníku) a trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (viz § 242 trestního zákoníku). Jednou z podmínek účinné lítosti je, že pachatel

⁴²⁰ 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.“ Citováno dle: ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník*. 1. vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-109-3. (str. 368).

dobrovolně⁴²¹ napraví škodlivý následek, který trestným činem způsobil. Škodlivým následkem daňových trestných činů je typicky daň ušlá příslušnému veřejnému rozpočtu. Bez stanovení daně však nelze daň zaplatit, protože bez traktovaného ustanovení daňového řádu by po uplynutí lhůty pro stanovení daně účinně litovat nešlo. A to je právě jeho účelem.

Odborná literatura⁴²² již poukázala na skutečnost, že daňový řád vůbec nepočítá s tím, že by správce daně tvrzenou daň jakkoli prověřoval. Správce daně prostě tvrzenou daň stanoví a platbu na ní, jakož i na její příslušenství, bez dalšího přijme. Otázku, zda daňový subjekt tvrdil a zaplatil daň správně, budou muset pro účely posouzení podmínek účinné lítosti posoudit orgány činné v trestním řízení.

Ustanovení § 148 odst. 7 daňového řádu tedy nezakládá žádnou obnovu běhu lhůty pro stanovení daně, nýbrž jen stanoví výjimku z následků, které její uplynutí způsobí. Na druhou stranu a oproti předchozímu případu dopadá toto ustanovení výlučně na situaci, kdy lhůta pro stanovení daně uplynula, neboť při jejím zachování by bylo lze jen stěží omezovat správce daně v tom, jak má tvrzenou daň stanovit.

K problému s nepřípustnou retroaktivitou tu podle názoru autora této práce nedochází, neboť zánik trestnosti daňového trestného činu, který daňový subjekt tvrzením a zaplacením prekludované daně sleduje, bude vždy především v jeho prospěch. Aplikace ustanovení § 148 odst. 7 daňového řádu na daně, které prekludovaly ještě za účinnosti předchozí právní úpravy, proto není vyloučena.

II. 3.6 Zvláštní úprava lhůt pro stanovení některých daní

Běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 modifikuje zákonná úprava daně z příjmů (§ 38r), jde-li o případy, kdy byla poskytnuta investiční pobídka ve formě slevy na dani, kdy lze uplatnit daňovou ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích a

⁴²¹ 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...“ Tamtéž str. 375.

⁴²² VORLÍČKOVÁ, Lucie. Nový daňový řád přináší prolomení prekluzivní lhůty v případě uplatnění účinné lítosti u daňových trestných činů. *Právní rozhledy* 11/2010. (str. 393).

konečně v případě uplatnění nájemného z finančního leasingu jako výdaje. Všechny uvedené daňové výhody je možné uplatňovat ve vícero zdaňovacích obdobích, takže posouzení toho, zda taková výhoda po právu vznikla a zda byla posléze i po právu uplatňována, lze s konečnou platností provést až po skončení posledního zdaňovacího období, ve kterém je uplatnění takové výhody možné.

Ohledně investičních pobídek a daňové ztráty (§ 38r odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů) proto zákon zavádí koncepci, že lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém výhoda vznikla, a za všechna zdaňovací období, ve kterých jí lze uplatnit, uplynou až s uplynutím lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém jí uplatnit šlo. Za každé zdaňovací období tedy běží samostatná lhůta pro stanovení daně, ale všechny lhůty za všechna zdaňovací období spolu úzce souvisí. Podle § 148 daňového řádu lze bez dalšího posuzovat pouze lhůtu pro stanovení daně, která se týká posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné daňovou výhodu uplatnit (nazýváme jí třeba lhůtou hlavní). Den, na který připadne dies ad quem hlavní lhůty, bude zároveň platit za diem ad quem všech ostatních lhůt, které běží za předchozí zdaňovací období. Délka lhůty za každé předchozí zdaňovací období tak bude delší právě o délku zdaňovacího období násobenou pořadím, jaké (řazeno proti směru času) zaujímá ve vztahu ke zdaňovacímu období, ve kterém bylo možné daňovou výhodu uplatnit naposledy. Vniká tak otázka, nakolik má vlastně význam zabývat se během jednotlivých lhůt týkajících se zdaňovacích období odlišných od toho, ve kterém bylo možné daňovou výhodu naposledy uplatnit. Tyto lhůty totiž nemohou uplynout dříve než lhůta hlavní. Patrně však ani nelze připustit, aby uplynuly později v důsledku své vlastní prolongace, neboť by to neodpovídalo explicitní zákonné dikci. Smysl tak má zřejmě uvažovat pouze o die ad quem lhůty hlavní, protože ani lhůty pro stanovení daní za předchozí zdaňovací období jindy uplynout nemohou.

Podobnou koncepci zákon zavádí i pro případy finančního leasingu (§ 38r odst. 3 zákona o daních z příjmů), ale s tím rozdílem, že hlavní lhůta tu běží od konce kalendářního roku, ve kterém bylo poprvé možné ověřit splnění podmínek pro uplatnění nájemného jako výdaje. Tímto rokem pak bude rok, ve kterém leasing skončil⁴²³.

⁴²³ K tomu srov.: PELC, Vladimír, *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-364-6. (str. 1147).

Dále je třeba zmínit právní úpravu zakotvenou v § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel. Podle tohoto ustanovení lze odvod za porušení rozpočtové kázně a příslušné penále vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Podle názoru autora této práce jde o právní úpravu, která je zcela speciální vůči § 148 daňového řádu, protože se tento nepoužije vůbec. Nejde tu jenom o speciální úpravu počátku běhu lhůty pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně, ale zejména o její délku, která již sama osobě činí více než deset let (konkrétní délka lhůty bude dána součtem deseti let a tolika dnů, kolik jich z roku, v němž k porušení rozpočtové kázně došlo, zbývalo v den, kdy k tomuto porušení došlo). Maximální délka lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu je právě deset let. Jakákoli prolongace lhůty pro vyměření odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně je proto vyloučena, neboť tato lhůta by se stejně neměla „kam“ prolongovat. Nelze aplikovat ani ustanovení § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu, neboť ve věcech rozpočtové kázně půjde především o trestný čin dotačního podvodu (§ 212 trestního zákoníku), který ovšem není daňovým trestným činem.

Za další příklad konečně autor této práce považuje lhůtu pro vyměření celního dluhu dle celních předpisů. Ve smyslu čl. 221 odst. 3 celního kodexu nelze dlužníkovi sdělit částku záúčtovaného cla po uplynutí tří let ode dne vzniku celního dluhu. Mimo tuto lhůtu tak lze učinit je tehdy, pokud celní orgány nemohly určit přesnou částku cla dlužnou ze zákona v důsledku spáchání trestného činu, avšak jedině za podmínky, že to předvídají vnitrostátní právní předpisy. Takovým předpisem je v České republice celní zákon, který ve svém ustanovení § 265 pro tento případ stanovil lhůtu deseti let ode dne vzniku celního dluhu. Ani ve vztahu k úpravě lhůty pro vyměření celního dluhu se § 148 daňového řádu neuplatní. Základní délku této lhůty totiž stanoví přímo použitelný předpis evropského práva, který až na uvedenou výjimku nesnese derogaci právní úpravou členského státu. Základní lhůta proto nemůže být dle daňového řádu prolongována. Pokud pak celní zákon se spácháním trestného činu spojuje lhůtu delší – desetiletou – pak následek takového činu v oblasti celního práva stanovil. Úprava celního zákona proto musí být speciální vůči § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu, neboť tento platí jen tehdy, pokud zvláštní úprava chybí (§ 4 daňového řádu). Jen těžko

bychom ostatně mohli uzavřít, že v případě spáchání trestného činu platí buď lhůta desetiletá dle celního zákona anebo lhůta „žádná“ dle daňového řádu.

II. 4 Lhůta pro placení daně

II. 4.1 Ke lhůtě pro placení daně obecně

Ve smyslu § 160 odst. 1 daňového řádu nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně.

II. 4.1.1 Nedoplatek a jeho vztah ke lhůtě

To, oč se má správce daně v této lhůtě starat, je vybrání nebo vymožení nedoplatku. Nedoplatkem je především částka jistiny daně, která není uhrazena, ačkoli již uplynul den její splatnosti (§ 153 odst. 1 daňového řádu). Jistina daně je primárním předmětem platební roviny správy daní, neboť představuje platební povinnost daňového subjektu opírající se přímo o hmotněprávní daňový zákon. Právě jistina daně je pravidelným a předpokládaným příjmem příslušného veřejného rozpočtu.

Nedoplatkem však je vedle jistiny i příslušenství daně, které nebylo uhrazeno a u kterého již uplynul den splatnosti. Samotné příslušenství daně, jak už jeho vlastní název napovídá, je ve vztahu k jistině daně jen platební povinností sekundární, která daň provází. Daň má sice příslušenství zahrnovat (§ 2 odst. 4 daňového řádu), ale to na jeho povaze jen těžko něco změní. Příslušenství daně, jak jej pojímá daňový řád, má místo výlučně tam, kde daňový subjekt porušil při správě daní některou ze svých povinností. Tam, kde daňový subjekt všechny své povinnosti dodržel, žádné příslušenství nevznikne. Druhy příslušenství vypočítává § 2 odst. 5 daňového řádu, avšak ve vztahu k vymezení nedoplatku, který má být vybrán nebo vymožen při zachování lhůty dle § 160, se může jednat jen o některé z nich.

Příslušenstvím je tak úrok z prodlení, jakožto následek porušení povinnosti zaplatit daň včas (§ 252 a 253 daňového řádu) a úrok z posečkané částky, jenž vyjadřuje cenu za to, že správce daně povolil posečkání daně, tj. její opožděné zaplacení (§ 157 daňového řádu). Dále se jedná o penále – sankci za porušení povinnosti tvrdit daň správně (§ 251 daňového řádu) a pokutu za opožděné tvrzení daně, představující sankci

za porušení povinnosti tvrdit daň včas (§ 250 daňového řádu). Konečně se daňový řád zmiňuje o nákladech řízení. Tu jde o náklady řízení, které uhradil správce daně, ačkoli povinnost k nim stíhala daňový subjekt (§ 107 odst. 6 daňového řádu), a exekuční náklady (§ 182 až 184 daňového řádu). Sekundární platební povinnost ale může za příslušenství daně určit i zvláštní daňový zákon. Příkladem budiž zákon o pojistném na důchodovém spoření, který jako příslušenství označil přírážku k pojistnému⁴²⁴. Všechny uvedené typy příslušenství mají jasný vztah k nalézací nebo platební rovině konkrétní daně, tj. jsou jednoznačně k určité dani přiřaditelné, a o všech platí, že je má platit daňový subjekt. Nebudou-li proto zaplacený včas, stanou se nedoplatkem, jenž je možno vybrat nebo vymoci pouze ve lhůtě dle § 160 daňového řádu.

Zbývá však ještě jeden⁴²⁵ druh příslušenství, který byl z předchozího výčtu záměrně vynechán – pořádková pokuta (§ 247 až 249 daňového řádu). Tuto sankci lze uložit nejenom daňovému subjektu, ale i osobě jiné. Bude-li uložena daňovému subjektu, pak patrně nebude problém přiřadit jí k určitému daňovému řízení, protože by měla být i příslušenstvím daně, která byla předmětem takového řízení, a pak i nedoplatkem, jehož realizace může být provedena pouze ve lhůtě podle § 160 daňového řádu. Bude-li však touto sankcí postižena osoba odlišná od daňového subjektu, pak se ale správy daně daňového subjektu netýká. Autor této práce se proto domnívá, že v takovém případě bude nutno včas nezaplacenou pořádkovou pokutu považovat přímo za jistinu daně, s jejíž úhradou je v prodlení potrestaný delikvent. Chybí tu totiž jistina daně, ke které by se pokuta mohla jako její příslušenství vztahovat⁴²⁶.

Za nedoplatek samozřejmě nelze vůbec považovat úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5) a úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu), už proto, že tyto náleží daňovému subjektu, nikoli správci daně.

Nedoplatkem má být nakonec i neuhrazená částka zajištění daně (§ 153 odst. 1 daňového řádu). Takového nedoplatku se ale podle názoru autora této práce lhůta dle §

⁴²⁴ Tuto přírážku platí poplatník, pokud nesplní svou oznamovací povinnost, nebo pokud uplatní vyšší nárok na vypořádání přeplatku, než jaký mu náležel (viz § 31 zákona o pojistném na důchodovém spoření).

⁴²⁵ Vynechána byla i pokuta za přestupek porušení mlčenlivosti (§ 246 daňového řádu), která však není vůbec příslušenstvím (viz § 2 odst. 5 a contr. daňového řádu), neboť není ukládána podle daňového řádu, nýbrž podle zákona o přestupcích.

⁴²⁶ Tuto souvislost sice shledáme v případě daně daňového subjektu, když byla pokuta uložena při správě jeho daní. To by ale znamenalo, že nedoplatek delikventa bude moci být vybrán nebo vymáhán ve lhůtě „cizí“, která nadto může být prolongována úkony, které s delikventem vůbec nesouvisí.

160 daňového řádu vůbec týkat nebude. Zajistit lze totiž pouze daň doposud nestanovenou nebo daň nesplatnou (§ 167 daňového řádu). Bude-li částka, jejíž zaplacení bylo zajišťovacím příkazem uloženo, řádně a včas uhrazena, pak se tato prozatím eviduje na osobním depozitním účtu daňového subjektu, aby byla ke dni splatnosti⁴²⁷ daně převedena na jeho osobní daňový účet. Nebyla-li uhrazena, pak dnem splatnosti daně účinnost zajišťovacího příkazu zanikne. A pokud konečně nebyla zajištěná částka uhrazena a správce daně přistoupil k jejímu vymáhání, pak i zde účinnost zajišťovacího příkazu zanikne dnem splatnosti daně, ale namísto něj se exekucním titulem stává vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně⁴²⁸. Celý proces zajišťování daně se tedy odehrává výlučně v době před splatností daně, přičemž lhůta pro placení daně běží ode dne splatnosti téže daně. Nedoplatek na zajištění daně tudíž nemůže být nedoplatkem, který lze vybrat nebo vymoci toliko ve lhůtě dle § 160 odst. 1 daňového řádu, neboť v době běhu této lhůty již půjde o nedoplatek jiný (nedoplatek na jistinu daně).

Co ale spojuje jednotlivé nedoplatky a lhůtu pro placení daně, resp., jaké nedoplatky mají být vybrány nebo vymoženy ve lhůtě pro placení daně? Ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu je nedoplatkem částka daně, jejího příslušenství nebo zajištění, která nebyla zaplacená, ačkoli uplynul den její splatnosti (§ 153 odst. 1 daňového řádu). Ustanovení § 160 jednotlivé druhy nedoplatků nerozlišuje, nýbrž hovoří prostě jen o nedoplatku. Nedoplatkem, který má být ve lhůtě podle § 160 daňového řádu vybrán nebo vymožen, proto musí být jak nedoplatek na dani, tak na jejím příslušenství (nedoplatku na zajištění daně se však, jak bylo uvedeno výše, tato lhůta netýká). Lhůta pro placení daně ale běží ode dne původní nebo náhradní splatnosti daně, čemuž nelze rozumět jinak, než že jde výlučně o splatnost jistiny daně, nikoli jejího příslušenství. Pro příslušenství, resp. každý jednotlivý nedoplatek obecně žádná samostatná lhůta stanoven není⁴²⁹. Podle názoru autora této práce proto nelze uzavřít jinak, než že zákon stanoví lhůtu, která se sice odvíjí pouze od splatnosti daně, ale ve

⁴²⁷ Splatnost daně, která byla zajištěna ještě před tím, než byla stanovena, nastává ke dni jejího stanovení (§ 168 odst. 4 daňového řádu). Byla-li zajištěna daň již stanovená, ale doposud nesplatná, pak se na její splatnosti nic nemění (§ 168 odst. 5 daňového řádu).

⁴²⁸ Viz § 169 daňového řádu

⁴²⁹ Pokud by běžet měla, pak by to zákon musel stanovit, třeba tak, že lhůta běží ode dne splatnosti nedoplatku. Teprve pak by měl každý nedoplatek svou vlastní lhůtu.

kteře mají být vybrány nebo vymořeny veřkeré nedoplatky s touto daní související. Jinak řečeno, ve lhůtě pro placení daně má být vybrán nebo vymořen jak nedoplatek na dani, tak i nedoplatky na veřkerém jejím přísluřenství. Splatnost přísluřenství je tu zcela nerozhodná a běh lhůty nijak neovlivní. Lhůtu pro placení daně a přísluřený nedoplatek tedy spojuje daň, neboť pro nedoplatek na této dani lhůta primárně běží a od téže daně se odvíjí i nedoplatky na jejím přísluřenství, které lze rovněž vybrat nebo vymoci ve stejné lhůtě.

Částka nedoplatku se ale může v průběhu času měnit podle toho, jak bude uhrazován. Bude-li uhrazena jistina daně, která má při úhradě vždy před přísluřenstvím přednost⁴³⁰, avšak nikoli její přísluřenství, bude nedoplatek nadále tvořit pouze toto přísluřenství. A protože je i takové „osamostatněné“ přísluřenství nedoplatkem, pak i pro jeho vybrání nebo vymoření musí platit lhůta dle § 160 daňového řádu. Nedoplatek, na který lhůta pro placení daně dopadá, je tak v čase proměnlivý nejenom ve své výši, ale i ve svém obsahu, aniž by se to projevilo na běhu lhůty samotné. Z toho je pak podle názoru autora této práce také nutno dovodit, že veřkeré úkony, pro které se může lhůta pro placení daně prolongovat (§ 160 odst. 3 a 4 daňového řádu), se mohou týkat jak nedoplatku na dani, tak i nedoplatků na jejím přísluřenství, přičemž každý takový úkon prolongaci vyvolá. Platí-li totiž, že v této lhůtě má být vybrán nebo vymořen nedoplatek, a že nedoplatkem je jak nedoplatek na dani, tak i na jejím přísluřenství, pak starost správce daně ohledně kteréhokoli z uvedených nedoplatků musí mít stejný vliv na běh této lhůty, neboť zákon nestanoví jinak.

Konečně je třeba poukázat na to, že daňový řád při vymezení nedoplatku na přísluřenství nečiní rozdíl mezi přísluřenstvím, které sleduje osud daně (ve smyslu jeho § 2 odst. 5 jde o úroky, penále a pokutu za opožděné tvrzení daně), a přísluřenstvím ostatním. Proto pak bude veřkeré (tj. nejenom to, o kterém to zákon stanoví) přísluřenství daně v rámci platební roviny její správy vlastně sledovat osud daně, neboť nebude-li možné vybrat nebo vymoci daň, protože uplynula lhůta dle § 160 daňového řádu, nebude možné vybrat nebo vymoci ani žádné z jejího přísluřenství. To je ovšem zcela logické, neboť právě jistina daně je primární platbou, kdežto přísluřenství je na ni, resp. řízení o ní, teprve navázáno.

⁴³⁰ K tomu srov. pořadí úhrady daně dle § 152 daňového řádu.

II. 4.1.2 Účel a povaha lhůty

Nelze-li po uplynutí lhůty nedoplatek vybrat ani vymáhat, tj. nelze-li po té dosáhnout jeho dobrovolné nebo státní mocí vynucené úhrady, pak tato lhůta představuje výlučný časový rámec, ve kterém tak učinit lze. Daňový řád dokonce stanoví, že marným uplynutím lhůty pro placení daně nedoplatek zanikne. Samotný vznik nedoplatku je pochopitelně nežádoucí, neboť vyjadřuje, že daň nebyla zaplacená včas⁴³¹, ale na povinnosti jej uhradit se tím nic nezmění. Existuje-li však nedoplatek dostatečně dlouhou dobu, tj. až do uplynutí lhůty pro placení daně, pak je to rovněž nežádoucí. Znamená to totiž, že buď daňový subjekt nebyl po celou tuto dobu schopen nedoplatek uhradit, anebo že správce daně byl liknavý či neefektivní při jeho vymožení. Tomuto nežádoucímu stavu pak učiní přítrž právě uplynutí lhůty pro placení daně (jinak by trval věčně). Z hlediska daňového subjektu pak jde o ochranu jeho majetkových poměrů, které, zlepšily-li se v budoucnu, nebudou již „starou“ platební povinností dotčeny. Z hlediska správce daně to pak jen vyjadřuje, že bylo-li jeho předchozí úsilí, bylo-li vůbec jaké, k ničemu, není již žádného důvodu pro to, aby jej nadále vynakládal. Podobně jako u soukromoprávních institutů promlčení a vydržení, i tu jde o narovnání protiprávního stavu de facto (existence nedoplatku) se stavem de iure (pokud nebylo v moci daňového subjektu ani správce daně, aby nežádoucí stav odstranili, právu prostě nezbude, než aby takový stav uznalo za stav po právu).

Lhůta pro placení daní je nepochybně lhůtou zákonnou a objektivní. Zaniká-li jejím uplynutím pravomoc správce daně nedoplatek vybrat nebo vymáhat, jakož i samotný nedoplatek (zaniká splatná daňová pohledávka veřejného rozpočtu), pak jde zcela jistě o lhůtu prekluzivní. Ostatně i důvodová zpráva na to výslovně upozorňuje⁴³². Tato lhůta je konečně lhůtou hmotněprávní, neboť úkonem, který má být v jejím rámci vykonán, je nepochybně hmotněprávní povahy, když jde o splnění (ať už dobrovolné

⁴³¹ Připomeňme, že daň lze efektivně a včas zaplatit pouze v den její splatnosti (k tomu viz kapitolu o lhůtě splatnosti daně). Stane-li se tak, nedoplatek na dani nevznikne a nevznikne ani povinnost platit příslušenství.

⁴³² 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> (str. 106). Činí tak tím spíše, když zákon o správě daní a poplatků pojímal tuto lhůtu jako promlčecí (s výjimkou maximální délky této lhůty, po jejímž uplynutí již nastala prekluze).

nebo vynucené) splatného daňového dluhu daňového subjektu, pro které zanikne i celý hmotněprávní daňový vztah. Stejný následek má ale i její marné uplynutí, avšak zde hmotněprávní daňový vztah zanikne z důvodu prekluze.

II. 4.2 Běh lhůty pro placení daně

II. 4.2.1 Počátek, základní délka a rozštěpenost lhůty

Podle § 160 odst. 1 daňového řádu činí délka lhůty pro placení daně 6 let a běží ode dne splatnosti daně.

Jak již bylo uvedeno výše, rozhodným pro běh lhůty pro placení daně je pouze (původní) den splatnosti jistiny daně. Splátnost jejího příslušenství je tu zcela nerozhodná. Dies a quo lhůty pro placení daně tudíž připadá na den splatnosti daně (k němu srov. příslušnou kapitolu této práce). Z toho ale plyne i to, že v den, kdy začala lhůta pro placení daně běžet, tu ještě nedoplatek nebyl, neboť ten může vzniknout až v den následující. To ale není podle názoru autora této práce na závadu, neboť jde jen o určení diei a quo, nic dalšího z toho dovozovat nelze. Zde se problém počítání lhůt podle daňového řádu neprojeví, neboť zastánci⁴³³ majoritního výkladu chápu ustanovení o počátku běhu lhůty za speciální vůči § 33 odst. 1 daňového řádu. Výklad zastávaný autorem této práce vztah obou ustanovení řešit nemusí, neboť podle něj k žádnému rozdílu mezi dnem rozhodné skutečnosti a dnem počátku běhu lhůty nedochází (oba připadají na diem a quo lhůty).

Zákon dále stanoví, že jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti (§ 160 odst. 1 věta druhá).

Jak o tom bylo pojednáno v samostatné kapitole této práce, náhradní lhůta splatnosti je oproti (původnímu) dni splatnosti daně skutečnou lhůtou. Zmiňuje-li

⁴³³ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 985).

daňový řád při vymezení počátku běhu lhůty pro placení daně náhradní den splatnosti, pak by se dle názoru autora této práce mělo jednat o poslední den náhradní lhůty splatnosti. Jde vlastně jen o analogii mezi původní a náhradní lhůtou splatnosti, která tu bude na místě, když se týká téhož institutu – lhůty pro placení daně.

Zajímavějším ale je, že traktovaná právní úprava předvídá pro tutéž daň dvě, resp. i více lhůt pro její placení. Každá daň bez výjimky má svou splatnost - (původní) den splatnosti. K některým daním se pak může vázat i náhradní lhůta splatnosti, jejíž poslední den vždy nastane později než den původní splatnosti této daně. Náhradní lhůta splatnosti je stanovena vždy, pokud je stanovena daň jiná, než jaká byla tvrzena, a dále při změně poslední známé daně, což se může dít opakovaně⁴³⁴. Musí se tedy jednat o různé lhůty pro placení téže daně, protože jedna a tatáž lhůta nemůže počínat ve vícero různých dnech zároveň. Pak ale lhůta pro placení daně s původním dnem splatnosti a lhůta pro placení rozdílu daně, ohledně kterého byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, běží každá zcela samostatně a nezávisle na sobě také uplynou.

Je-li správný názor autora této práce, že ve lhůtě pro placení daně má být vybrán nebo vymožen jak nedoplatek na dani, tak i na veškerém jejím příslušenství, pak ale může být problém přiřadit jednotlivé nedoplatky k jednotlivým lhůtám pro placení daně s původní splatností a pro placení daně se splatností náhradní. Ohledně nedoplatku na jistině daně to problém činit nebude, ty jsou rozlišitelné jednoznačně. Problém patrně nevznikne ani u některých druhů příslušenství. Tak zejména penále se bude týkat vždy rozdílu daně s náhradní lhůtou splatnosti, neboť jej lze uložit jen ohledně tohoto rozdílu vzniklého doměření daně *ex officio*⁴³⁵, podobně tomu je i u pokuty za opožděné tvrzení daně, která má vždy vztah k tomu či onomu tvrzení. Problematickým ale již může být přiřazení úroku z prodlení nebo nákladů řízení. Uvažujme následující příklad daně, kterou daňový subjekt uvedl ve svém daňovém přiznání, avšak kterou správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností vyměřil ve vyšší výši, než v jaké byla daňovým subjektem tvrzena. Původním dnem splatnosti této daně je poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, kdežto náhradní lhůta splatnosti, která se váže k rozdílu mezi daní vyměřenou a tvrzenou, činí 15 dnů a běží až od právní moci platebního výměru (patnáctý den této lhůty pak bude náhradním dnem splatnosti). Ohledně daně, kterou daňový subjekt uvedl ve svém daňovém přiznání, tedy běží lhůta

⁴³⁴ K tomu srov. kapitolu o náhradní lhůtě splatnosti daně.

⁴³⁵ K tomu viz § 251 odst. 1 ve spojení s odst. 4 daňového řádu

pro její placení od posledního dne lhůty pro podání tohoto tvrzení. K rozdílu daně, který správce daně stanovil platebním výměrem, se pak váže lhůta pro jeho zaplacení, která běží od patnáctého dne následujícího po právní moci platebního výměru. O dani se vedlo jediné nalézací řízení, takže pokud v něm daňovému subjektu vznikla povinnost uhradit náklady řízení dle § 107 odst. 6 daňového řádu, které ve lhůtě nezaplatil, takže se staly nedoplatkem, bude se tento nedoplatek týkat daně splatné původně anebo rozdílu, který správce stanovil platebním výměrem? A pokud daňový subjekt nezaplatil daň, kterou ve svém přiznání uvedl, a ani rozdíl, který správce daně vyměřil, pak se k oběma částkám váže úrok z prodlení. Úrok z prodlení ale nabíhá od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti. Řešení je tu podle názoru autora této práce dvojí. Buď vztáhneme nedoplatek na úroku z prodlení vždy k částce daně, jíž se týká, tj. nedoplatek na úroku z prodlení z částky uvedené v daňovém tvrzení bude třeba vybrat nebo vymoci ve lhůtě, která běží od původního dne splatnosti daně, kdežto úrok z rozdílu daně, který správce daně stanovil platebním výměrem, má být vybrán nebo vymoženo ve lhůtě běžící od náhradního dne splatnosti daně. Podle druhého řešení se nedoplatek na úroku z prodlení vždy pojí ke lhůtě pro placení daně, která běží od původního dne splatnosti, neboť tento den je i rozhodující pro vznik prodlení daňového subjektu. Právě zmíněné řešení nás ale přivádí k problému, že nedoplatek na úroku z prodlení může zaniknout dříve, než zanikne nedoplatek na správcem daně stanoveném rozdílu jistiny daně, tj. může docházet k podobnému problému, který se týkal předchozí právní úpravy, avšak z poněkud jiného důvodu⁴³⁶.

Autor této práce chápe, že zákonodárce chtěl dosáhnout toho, aby tzv. daňové doměrky, ke kterým se vždy pojí náhradní lhůta splatnosti, bylo možné vybrat nebo vymoci po celou dobu běhu lhůty pro placení daně, takže jim přiřkl lhůtu vlastní. To se mu samozřejmě podařilo, avšak ohledně nedoplatků na příslušenství tohoto doměrku to může působit nejenom komplikace právní, ale patrně i evidenční⁴³⁷.

⁴³⁶ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2011, č.j. 5 Afs 35/2009 – 265 (dostupný na www.nssoud.cz). Soud zde konstatoval samostatnou lhůtu pro sdělení „časového“ penále podle zákona o správě daní a poplatků, která běží ode dne původní splatnosti daně, a je proto nezávislá na stanovení splatnosti náhradní.

⁴³⁷ Správce daně tak například u úroku z prodlení, který se váže k téže dani, bude muset rozlišovat původní a náhradní splatnost této daně. K různým nedoplatkům na úrocích se totiž pojí různé lhůty pro placení daně.

II. 4.2.2 Přerušení lhůty

Lhůta pro placení daně se dle § 160 odst. 2 přeruší, pokud byl proveden některý z úkonů uvedených v odst. 3 téhož paragrafu. Dies a quo nové lhůty připadá na den, kdy byl takový úkon učiněn.

Přerušení lhůty tak především způsobí zahájení exekučního řízení podle daňového řádu nebo podle jiného zákona (§ 160 odst. 3 písm. a) daňového řádu).

K zahájení daňové exekuce dojde dnem, ve kterém byl vydán exekuční příkaz (§ 178 odst. 1 daňového řádu). Exekuční příkaz musí obsahovat odkaz na exekuční titul⁴³⁸, ze kterého pak bude zřejmé, pro jaké nedoplatky se exekuce vede. V exekučním příkazu správce daně mimo jiné stanoví i způsob provedení daňové exekuce. Není při tom vyloučeno, aby správce daně exekuoval tentýž nedoplatek vícero způsoby zároveň⁴³⁹. Každá další nařízená exekuce, byť by se týkala téhož nedoplatku, tedy lhůtu pro placení daně znovu přeruší.

Vedle daňové exekuce, tj. exekučního řízení dle daňového řádu, má však na běh lhůty pro placení daně vliv i zahájení exekučního řízení podle jiného zákona. Tímto zákonem může být v současné době pouze exekuční řád⁴⁴⁰. Ke dni 1. ledna 2013 totiž došlo k rozsáhlé novelizaci občanského soudního řádu⁴⁴¹, v důsledku které již správce daně nemůže požádat o provedení výkonu svých rozhodnutí soud. Soudy budou nadále provádět výkon rozhodnutí jen v případech vymezených v ustanovení § 251 občanského soudního řádu. Z dikce § 251 odst. 2 písm. b) tohoto zákona pak plyne, že soud neprovede výkon exekučního titulu, který lze vykonat podle správního řádu nebo daňového řádu. Odborná literatura již poukázala na to, že uvedené dikci je třeba rozumět tak, že soudy nebudou napříště vykonávat ty exekuční tituly, jejichž původci se

⁴³⁸ Tím je ve smyslu § 176 daňového řádu výkaz nedoplatků, vykonatelné rozhodnutí stanovící povinnost k peněžitému plnění či vykonatelný zajišťovací příkaz.

⁴³⁹ K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.3.2010, č.j. 8 Afs 19/2009 – 40 (dostupný na www.nssoud.cz).

⁴⁴⁰ Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „exekuční řád“)

⁴⁴¹ Stalo se tak zákonem č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. K přehlednému pojednání o změnách, které tato novela přináší srov. KORBEL, František. PRUDÍKOVÁ, Dana. Velké změny exekučního práva od 1. ledna 2013. *Právní rozhledy 1/2013*. (str. 1).

při jejich vydání řídili správním nebo daňovým řádem⁴⁴². Ustanovení § 175 odst. 1 daňového řádu (vymezení způsobů vymáhání nedoplatku) se proto stává v části pojednávající o možnosti vymáhat nedoplatek prostřednictvím soudu obsolentním. Správce daně se bude moci napříště obrátit pouze na soudního exekutora⁴⁴³. Exekuční řízení bude zahájeno v den, kdy návrh správce daně na zahájení exekučního řízení exekutorovi došel (§ 35 odst. 2 exekučního řádu). Exekuční titul tu bude stejný, jako v případě, kdyby správce daně nedoplatek vymáhal sám.

Dalším úkonem, pro který se lhůta pro placení daně přeruší, je zřízení zástavního práva (§ 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu).

Zástavní právo zná daňový řád jako jeden ze způsobů zajištění daně (§ 170 daňového řádu). Podle důvodové zprávy se má ve vztahu k právní úpravě zástavního práva dle daňového řádu subsidiárně uplatnit obecná úprava obsažená v občanském zákoníku⁴⁴⁴. Ostatně i samotné ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu na tento soukromoprávní kodex odkazuje. Platí-li tedy podle § 155 odst. 1 občanského zákoníku, že se zástavní právo vztahuje i na příslušenství zajištěné pohledávky, pak by při správě daní mělo platit, že je-li zástavním právem zajištěn nedoplatek na dani, bude se zajištění vztahovat i na příslušenství této daně.

Nedoplatek zajišťuje zástavním právem především správce daně svým rozhodnutím. Z ustanovení § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu však neplyne, že by vliv na běh lhůty pro placení daně měl být omezen jen na zástavní práva zřízená správcem daně. Autor této práce se proto domnívá, že by stejný účinek mohlo mít i zřízení zástavního práva provedené orgány cizího státu na žádost tuzemského správce daně v rámci mezinárodní pomoci při vymáhání pohledávek⁴⁴⁵.

Autor této práce má dále za to, že přerušení lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu způsobí jediné zřízení takového zástavního práva, které

⁴⁴² K tomu SVOBODA, Karel. Problémy související s posílením „exekutorské“ exekuce. *Soudní rozhledy* 1/2013. (str. 6).

⁴⁴³ Exekuční řád předvídá výkon rozhodnutí orgánů veřejné moci ve svém ustanovení § 40 odst. 1 písm. e). Tentýž orgán pak má své rozhodnutí opatřit doložkou vykonatelnosti (§ 41 téhož zákona).

⁴⁴⁴ 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> (str. 111)

⁴⁴⁵ Srov. § 18 zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek“).

se nezapisuje do veřejného registru. Zřízení zástavního práva, které se do takového registru zapisuje, totiž vyvolá běh nové, třicetileté lhůty dle § 160 odst. 6 téhož zákona. Tato zvláštní lhůta podstatně překračuje jinak maximální, dvacetiletou délku lhůty pro placení daně (§ 160 odst. 5 daňového řádu), takže by se již stejně neměla „kam“ prolongovat. Je-li tomu tak, pak k přerušení lhůty dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu dojde v den vzniku zástavního práva, tj. v den, kdy správce daně rozhodnutí o zřízení zástavního práva doručil zástavci (vlastníku zástavy)⁴⁴⁶.

K přerušení lhůty pro placení daně konečně dochází oznámením rozhodnutí o posečkání (§ 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu).

Podle názoru autora této práce lze dle § 157 a 158 daňového řádu posečkat pouze daň, nikoli její příslušenství. Pouze k dani totiž vzniká úrok z prodlení, který je po dobu posečkání nahrazen úrokem z posečkané částky. Pokud by bylo možné posečkat i příslušenství, pak by i k této částce běžel úrok z posečkané částky, což se jeví jako nesmyslné, neboť daňový subjekt, který by byl jen v prodlení se zaplacením příslušenství, by byl paradoxně ve výhodnějším postavení než daňový subjekt, kterému bylo posečkání povoleno. Příslušenství daně, která byla posečkána, nelze exektovat, neboť nelze-li vymáhat jistinu⁴⁴⁷, pak jen těžko lze vymáhat samotné příslušenství. Navíc i vymožená částka příslušenství by musela být zapravena nejprve na nedoplatek na posečkané jistině daně, protože takové je pořadí úhrady vymáhaných nedoplateků dle § 152 odst. 2 daňového řádu, čímž by se správce daně dostal sám se sebou do rozporu (na jedné straně s úhradou daně posečkal a na straně druhé jí „nepřímo“ vymohl). To, že nelze posečkat příslušenství daně, ale nic nemění na tom, že lhůta pro placení daně poběží znovu, tj. ve stejné lhůtě bude možné vybrat nebo vymoci jak nedoplatek na dani, tak i na jejím příslušenství. Posečkání daně nelze z pochopitelných důvodů povolit na dobu delší, než po jakou poběží lhůta pro placení daně (§ 156 odst. 5 daňového řádu), neboť jinak by bylo možné nedoplatky pouze vybrat (inkasovat jejich dobrovolnou úhrad) nikoli však již vymoci.

⁴⁴⁶ Viz § 170 odst. 4 daňového řádu. Ohledně zástavních práv, která se do veřejného registru naopak zapisují, dochází k jejich vzniku v den, kdy bylo rozhodnutí správce daně doručeno správci takového registru.

⁴⁴⁷ K tomu srov. kapitolu této práce věnovanou splatnosti daně

II. 4.2.3 Stavení lhůty

Lhůta pro placení daně neběží po dobu vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem (§ 160 odst. 4 daňového řádu).

Jak již bylo uvedeno výše, soudní výkon rozhodnutí již nemá při správě daní místo. Exekuční řízení začíná dnem, kdy exekutorovi došel návrh správce daně na zahájení exekučního řízení. To pak bude den, od kterého se lhůta pro placení daně začne stavět. Stavět se pak bude až do dne (včetně) ukončení exekučního řízení, ke kterému dojde buď tím, že celá exekučovaná pohledávka byla úspěšně vymožena, o čemž se žádné formální rozhodnutí nevydává, anebo zastavením exekučního řízení (§ 55 exekučního řádu).

Tu je ale spíše zajímavé, že zahájení exekučního řízení dle exekučního řádu nejprve lhůtu pro placení daně přeruší (§160 odst. 3 písm. a) daňového řádu) a v ten samý den se tato lhůta začne i stavět. To způsobí, že v den, kdy se lhůta stavět přestala, z ní zbude celá její základní délka. Po dobu stavení lhůty totiž neběžela ani její nová, přerušením založená délka lhůty. Na tento problém již upozornila odborná literatura⁴⁴⁸ a vnesla otázku, zdali tomu tak opravdu být má. I autorovi této práce se zmíněná duplicitní prolongace lhůty jeví, když už nic jiného, jako nadbytečná. Taková úprava jistě nemá vyjádřit nedůvěru vůči schopnostem soudních exekutorů (pro případ, že soudní exekutor pohledávku nevymůže, bude jí moci exekučovat správce daně sám, a to po celou dobu běhu základní délky lhůty), neboť pokud by v ně správce daně, resp. zákonodárce důvěru nekládal, pak by asi jen těžko připustil možnost jejich participace na vymáhání daňových pohledávek. Nicméně pravidlo stanovující následky exekučního řízení do běhu lhůty pro placení daně je formulováno zcela jasně, ačkoli totéž nelze říci o jeho opodstatněnosti⁴⁴⁹.

Lhůta pro placení daně dále neběží po dobu přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby.

Do insolvenčního řízení se přihlašují pouze ty daňové pohledávky, které vznikly nejpozději v den předcházející dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Ostatní daňové

⁴⁴⁸ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7. (str. 673).

⁴⁴⁹ Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu se tím vůbec nezabývá.

pohledávky jsou pohledávkami za majetkovou podstatou (viz § 242 daňového řádu), které se nepřihlašují, takže se jich stavení lhůty pro placení daně netýká⁴⁵⁰. Není dále náhodou, že daňový řád zde mluví toliko o daňové pohledávce, tj. nikoli o splatné daňové pohledávce, která je nedoplatkem (§ 153 odst. 2 daňového řádu). Do insolvenčního řízení totiž lze (a je třeba) přihlásit i pohledávky dosud nesplatné⁴⁵¹. Splatnosti pak mohou nabýt např. prohlášením konkurzu⁴⁵², jako jednoho ze způsobů řešení úpadku, nebo se stanou splatnými prostě dříve. Nebude-li tak daňová pohledávka v době svého přihlášení do insolvenčního řízení splatná, pak ale ohledně ní ještě neběží lhůta pro placení daně. Tato lhůta začne běžet až ode dne její původní nebo náhradní splatnosti. Vzhledem k tomu, že se tak stane ještě v době, kdy její přihlášení trvá, nelze uzavřít jinak, než že se lhůta pro placení daně začne stavit již v první den svého běhu.

Veřejnou dražbu upravuje zákon⁴⁵³ o veřejných dražbách, avšak správy daní se může týkat jen tzv. nedobrovolná dražba⁴⁵⁴. V této dražbě se z výtěžku prodeje předmětu dražby uspokojuje pohledávka věřitele, která byla na předmětu dražby zajištěna zástavním právem. Takovým věřitelem samozřejmě může být i správce daně. Ten může sám provedení dražby navrhnout⁴⁵⁵, anebo, navrhl-li jí někdo jiný, pak do ní svou zástavním právem zajištěnou pohledávku přihlásit⁴⁵⁶. V obou případech však podle názoru autora půjde o přihlášení pohledávky do veřejné dražby ve smyslu § 160 odst. 4 písm. b) daňového řádu, neboť v obou případech bude správce daně přihlášeným věřitelem⁴⁵⁷.

Lhůta pro placení daně se dle § 160 odst. 4 písm. c) staví po dobu daňové exekuce srážkami ze mzdy. I tu dojde k tomu, že zahájením daňové exekuce srážkami ze mzdy se lhůta pro placení daně přeruší (§ 160 odst. 3 písm. a) daňového řádu) a

⁴⁵⁰ Pohledávky za majetkovou podstatou lze uspokojit kdykoli po rozhodnutí soudu o úpadku a v plné výši (§ 168 odst. 3 insolvenčního zákona).

⁴⁵¹ § 173 odst. 3 insolvenčního zákona

⁴⁵² § 250 insolvenčního zákona

⁴⁵³ Zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných dražbách“)

⁴⁵⁴ Viz § 36 a násl. zákona o veřejných dražbách

⁴⁵⁵ V takovém případě musí jít o pohledávku vykonatelnou (viz § 36 odst. 1 zákona o veřejných dražbách).

⁴⁵⁶ Přihlásit lze i pohledávku nesplatnou, protože, nestane-li se splatnou dříve, její splatnost nastane dnem přechodu vlastnictví k předmětu dražby (§ 58 odst. 1 zákona o veřejných dražbách).

⁴⁵⁷ Přihlášeným věřitelem musí být i samotný navrhovatel dražby, protože jinak by nemohl být z výtěžku dražby uspokojen (viz § 59 a 60 zákona o veřejných dražbách).

současně se začne stavit, takže po ukončení tohoto způsobu daňové exekuce bude lhůta pokračovat ve svém běhu ve své celé základní délce (po dobu stavení lhůty neběžela její nová, přerušením založená délka). To lze patrně ospravedlnit tím, že výnosnost tohoto způsobu daňové exekuce, zejména je-li tu vícero věřitelů, nemusí vůbec postačit k úhradě celého exekuovaného nedoplatku, takže je žádoucí, aby i po skončení exekuce srážkami ze mzdy zbyl čas na provedení daňové exekuce vedené způsobem jiným.

Ve smyslu § 160 odst. 4 písm. c) daňového řádu lhůta pro placení daně neběží po dobu dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání nedoplatku. Pravidla takové pomoci stanoví zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Ve vztahu ke lhůtě pro placení daně může jít jen o situaci, kdy tuzemský správce daně dožaduje svůj zahraniční protějšek, neboť jinak by se nestaral o pohledávku vlastní. Postupem podle uvedeného zákona lze dožádat jiný členský stát Evropské unie o zajištění nebo vymožení finanční pohledávky⁴⁵⁸. Hovoří-li proto daňový řád pouze o vymáhání nedoplatku, pak na lhůtu pro placení daně bude mít vliv jen dožádání vymožení nedoplatku. Dožádání jeho zajištění stavení lhůty pro placení daně nezpůsobí. Lze mít za to, že se lhůta pro placení daně staví po celý proces takové pomoci, tj. ode dne dojití žádosti zahraniční straně až do ukončení vymáhání v cizině (tj. do dne převodu vymožené částky tuzemskému správci daně nebo do dne, kdy zahraniční orgán takové vymáhání zastaví).

Lhůta pro placení daně konečně neběží po dobu ode dne, kdy správce daně podal návrh na ustanovení správce dědictví, do dne, kdy byl tento ustanoven, nebo kdy bylo dědické řízení skončeno (§ 239 odst. 5 daňového řádu). Totéž se týká i lhůty pro stanovení daně, pročež tu lze na výklad o ní odkázat.

⁴⁵⁸ Za finanční pohledávky tento zákon pokládá mimo jiné pohledávky veřejných rozpočtů z peněžitých plnění včetně jejich příslušenství ukládaných z titulu daní, poplatků a cel jakéhokoli druhu (§ 1 odst. 3 písm. a) a b) zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek).

II. 4.2.4 Maximální délka lhůty

Lhůta pro placení daně nemůže běžet déle než 20 let ode dne, kdy ve svém běhu započala. Zákon zde, podobně jako v případě lhůty pro stanovení daně, stanoví maximální limit prolongace této lhůty. Až na výjimku předvídanou ustanovením § 160 odst. 6 daňového řádu tu pak principálně platí totéž co o maximální délce lhůty pro stanovení daně (k tomu srov. příslušnou část této práce).

II. 4.2.5 Zvláštní lhůta pro placení daně založená zřízením zástavního práva

Pokud byl nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, zaniká právo jej vybrat a vymáhat uplynutím 30 let po tomto zápisu (§ 160 odst. 6 daňového řádu).

Veřejným registrem, do kterého lze zástavní právo zapsat, je zejména katastr nemovitostí⁴⁵⁹, obchodní rejstřík⁴⁶⁰ nebo také rejstřík ochranných známek⁴⁶¹ či další⁴⁶². Zástavní právo v těchto případech vzniká dnem, ve kterém správce daně doručil⁴⁶³ své rozhodnutí o jeho zřízení tomu, kdo příslušný veřejný registr vede (§ 170 odst. 4

⁴⁵⁹ Viz § 21 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 1 odst. 1 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁶⁰ Zástavní právo lze zřídit i k obchodnímu podílu, které se pak zapisuje do obchodního rejstříku, jenž je veřejný (§ 27 odst. 1 a § 117a odst. 3 obchodního zákoníku).

⁴⁶¹ Předmětem zástavy může být i ochranná známka. Zástavní právo se pak zapisuje do rejstříku ochranných známek, který je veřejný. K tomu srov. § 17odst. 1 a 3 ve spojení s § 44 zákona č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách a o změně zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), ve znění pozdějších předpisů, (zákon o ochranných známkách), ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁶² Tak například autoritativní komentář k daňovému řádu vypočítává letecký, plavební a námořní rejstřík (BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 988).)

⁴⁶³ Správce daně tu je tak oproti jiným zástavním věřitelům zvýhodněn, neboť jejich zástavní právo vzniká až zápisem do příslušného registru (srov. např. § 157 občanského zákoníku nebo §117a obchodního zákoníku).

daňového řádu). Nedoplatek, resp. nedoplatek na jistinu daně musí správce daně ve svém rozhodnutí, kterým zástavní právo zřizuje, vymezit. Zástavní právo by se však mělo bez dalšího vztahovat i na nedoplatky (včetně těch, které teprve vzniknou) na příslušenství této daně⁴⁶⁴.

Předpokladem takového zajištění nedoplatku musí být zachování dosavadní lhůty pro placení daně, neboť jinak by tu nebylo nedoplatku k zajištění, protože ten by již zanikl. Novou, třicetiletou lhůtu považuje autor této práce za lhůtu samostatnou, která s původní lhůtou pro placení daně souvisí jen tak, že při jejím zachování musí začít běžet, neboť jinak má svůj vlastní počátek, délku i konec. Tato třicetiletá lhůta počíná ve svém běhu dnem, ve kterém bylo zástavní právo zapsáno do příslušného veřejného registru. Zákonná dikce sice zní „30 let po tomto zápisu“, ale hledáme-li den, ve kterém došlo ke skutečnosti rozhodné pro počátek běhu lhůty (*dies a quo*), pak to jistě bude den zápisu zástavního práva, neboť bez tohoto zápisu by lhůta neběžela. Počátek běhu lhůty se tak neodvívá od vzniku zástavního práva, ale až od okamžiku pozdějšího - intabulace. Lhůta pro placení daně dle § 160 odst. 6 daňového řádu se již nemůže žádným způsobem prolongovat, neboť připouští-li zákon prolongaci ostatních lhůt pro placení daně až do jejich maximální délky 20 let (§ 160 odst. 5 daňového řádu), pak třicetiletá lhůta delší už je a ještě delší se stát nemůže, neboť to zákon nepřipouští. Konečně má autor této práce za to, že tato lhůta může běžet jen potud, pokud zástavní právo zajišťující nedoplatek trvá. Zákon to vyjadřuje souslovím „*je-li nedoplatek zajištěn*“, čímž vlastně popisuje status nedoplatku, pro jehož vybrání nebo vymožení tato zvláštní lhůta běží. Zanikne-li proto zástavní právo (např. pro zánik zástavy nebo z rozhodnutí správce daně), pak tím okamžikem lhůta pro placení daně dle § 160 odst. 6 daňového řádu běžet přestává. Tím se ze zajištěného nedoplatku stane nedoplatek běžný, tj. takový, pro jehož vybrání nebo vymožení má běžet lhůta dle § 160 odst. 1 až 5 daňového řádu. Pokud však z této lhůty ke dni zániku zajištění již nic nezbyvalo, nedoplatek zanikne.

⁴⁶⁴ Viz § 170 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 155 odst. 1 občanského zákoníku.

II. 4.3 Následky uplynutí lhůty pro placení daně

Uplynutím lhůty pro placení daně zanikne nedoplatek, ohledně kterého tato lhůta běžela (§ 153 odst. 4 daňového řádu). Nemožnost vybrání nebo vymožení takového nedoplatku, která vyplývá z ustanovení § 160 odst. 1 daňového řádu, je tedy vlastně až důsledkem jeho zániku. Za primární následek je tedy třeba považovat právě zánik nedoplatku.

Zaniklý nedoplatek nelze vybrat, tj. přijmout na jeho úhradu dobrovolnou platbu, neboť by jí nebylo na co zapravit (plnění by neodpovídala pohledávka). Placením na prekludovaný nedoplatek ovšem nezaloží bezdůvodné obohacení správce daně. Platbou na takový nedoplatek by totiž vznikl přeplatek, který by byl buď použit na úhradu jiných (existujících) nedoplatků, anebo, pokud by takových nedoplatků nebylo, by se stal vratitelným přeplatkem. S oběma alternativami daňový řád počítá a obě jsou po právu – správci daně tu proto bez dalšího nevzniká povinnost platbu na prekludovaný nedoplatek vrátit⁴⁶⁵.

Zaniklý nedoplatek pak nelze ani vymoci. Daňová exekuce, kterou by správce daně k vymožení prekludovaného nedoplatku zahájil, by byla nezákonná. Nebude totiž splněna jedna ze základních podmínek pro její zahájení, tj. existence nedoplatku. Exekuční příkaz by proto měl být k odvolání jeho příjemce zrušen, neboť neměl být vůbec vydán. Avšak i pokud by odvolání podáno nebylo, pak má správce daně takovou exekuci zastavit ex officio dle § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu – pro nařízení daňové exekuce nebyly splněny zákonné podmínky. K zastavení daňové exekuce by pak samozřejmě muselo dojít i tehdy, pokud sice exekuční příkaz byl vydán při zachování lhůty pro placení daně, avšak tato uplynula v průběhu prováděné exekuce (§ 181 odst. 2 písm. e) daňového řádu). Zatímco v prvním případě byla exekuce zahájena neoprávněně, ve druhém případě započala a až do svého zastavení probíhala po právu, což se projeví zejména v povinnosti hradit exekuční náklady⁴⁶⁶. Jakákoli částka nedoplatku, kterou správce daně vymohl, ačkoli již nedoplatek zanikl, byla vymožena

⁴⁶⁵ A právě vrácení plnění přijatého z titulu, který zanikl, je v soukromoprávních vztazích hlavním obsahem odpovědnostního právního vztahu založeného bezdůvodným obohacením.

⁴⁶⁶ Exekuční náklady se hradí vždy, ledaže by šlo o neoprávněnou exekuci (§ 182 odst. 1 daňového řádu). Pokud se tedy správci daně podařilo před zastavením exekuce nějakou částku vymoci, pak tato bude primárně použita na úhradu exekučních nákladů (§ 184 odst. 3 daňového řádu). Na tom nic nezmění ani skutečnost, že následně vymáhaný nedoplatek (resp. jeho zbývající část) prekludoval. Exekuční náklady vznikly a včas byly i uhrazeny.

neoprávněně, takže jí správce daně bude muset postiženému daňovému subjektu vrátit (bude-li ovšem tato částka vratitelným přeplatkem⁴⁶⁷) a navíc mu z ní zaplatit i úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Pokud by správce daně prekludovaný nedoplatek vymáhal jinak (prostřednictvím soudního exekutora, v insolvenčním řízení nebo ve veřejné dražbě), pak by dotčenému subjektu nepochybně odpovídal za škodu, kterou tím způsobil.

Po uplynutí lhůty dle § 160 daňového řádu tedy již nelze zabezpečit úhradu daně, takže cíl platební roviny správy daní se stává nedosažitelným. Částka daně, která nebyla ve lhůtě uhrazena, zaniká, takže ani žádnou další správu nesnese. Veškerá práva a povinnosti daňového subjektu, které se placení této částky původně týkaly, zanikají (§ 20 odst. 2 daňového řádu). Prekludovanou daň tak např. nelze zajistit, posečkat, ale ani prominout. Celá platební rovina správy daní proto definitivně končí.

Lze mít nicméně za to, že z právě uvedených následků musí existovat výjimka. Ta souvisí se stanovením daně ve smyslu § 148 odst. 7 daňového řádu (případ, kdy lze po uplynutí lhůty pro stanovení daně tuto stanovit, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti). Pokud daňový řád připustil prolomení lhůty pro stanovení daně, které současně podmínil tím, že tvrzenou daň včetně jejího příslušenství je třeba zaplatit, pak se taková výjimka musí týkat i lhůty dle § 160 daňového řádu. Pokud by totiž měly platit následky marného uplynutí lhůty pro placení daně, pak by správce daně nemohl tvrzenou daň ani stanovit, když podmínkou toho je zaplacení tvrzené daně. Daňový subjekt by tedy nemohl účinně zalitovat, přestože právě to mu má uvedená právní úprava umožnit. Ve vztahu ke lhůtě pro placení daně se to ale může týkat jedině případu, kdy byla daň stanovena poprvé, takže lhůta pro její placení běžela od původního dne splatnosti. Pokud by šlo o daň doměřenou, pak se k ní bude

⁴⁶⁷ I v případě neoprávněně vymožené částky se tato vrací jen tehdy, bude-li vratitelným přeplatkem. To je poněkud absurdní, protože výtěžek převyšující exekurovaný nedoplatek, byl-li vymožen exekucí provedenou oprávněně, se daňovému subjektu vrací bez ohledu na stav jeho osobního daňového účtu (§ 185 odst. 2 daňového řádu). K tomu blíže ALEXA, Karel. *Započtení přeplatku vzniklého neoprávněným vymáháním daně – legitimní ochrana příjmů veřejných rozpočtů?* In sborník z konference Dny práva 2011 – Days of law 2011, Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování) [online]. 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5912-2. (str. 1). Dostupný na WWW: <http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/index.html>

vázat náhradní lhůta splatnosti, pročež lhůta pro placení daně v době jejího stanovení zmeškána nebude. Totéž pak platí pro stanovení daně dle § 148 odst. 6 daňového řádu.

II. 4.4 Lhůta, ve které zaniká vratitelný přeplatek

Nejenom existence nedoplatku je omezena v čase. Totéž platí i o vratitelném přeplatku daňového subjektu. Nepožádá-li totiž daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl, pak vratitelný přeplatek zanikne a stane se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který o něm evidoval (§ 155 odst. 7 daňového řádu).

Jak již bylo uvedeno v kapitole této práce věnované mechanismu placení daně, přeplatek je daňovým platebním prostředkem a vyjadřuje kladné saldo osobního daňového účtu. Vratitelnost přeplatku je pak podmíněna neexistencí nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu daňového subjektu a absencí žádosti jiného správce daně o jeho převedení na úhradu nedoplatku, který tento eviduje u téhož daňového subjektu. K tomu, aby vratitelný přeplatek trval déle než šest let proto dojde spíše výjimečně a jen tehdy, pokud bude daňový subjekt veškeré další platební povinnosti bezesbytku a včas plnit, anebo pokud mu žádná taková platební povinnost již nevznikne. Jinak totiž vratitelnost přeplatku nebo jeho části zanikne, stane se prostým přeplatkem a bude použit na úhradu nedoplatku. Je ale i otázka, nakolik je konstrukce zániku vratitelného přeplatku potřebná, nota bene, dojde-li k němu vlastně jen v případě daňového subjektu důsledně dodržujícího své povinnosti anebo toho, jemuž takové povinnosti vůbec nevzniknou. Autoritativní komentář⁴⁶⁸ k daňovému řádu jako důvod uvádí minimalizaci administrativních nákladů spojených s evidencí daní. Autor této práce má za to, že správce daně takovou evidenci musí vést v každém případě, takže náklady na evidenci vratitelného přeplatku by přílišnou zátěž snad představovat nemělo (primárním účelem lhůty pro placení daně také není ušetřit za evidenci nedoplatku). Vratitelný přeplatek je zvláštní veřejnoprávní pohledávkou daňového subjektu za příslušným rozpočtem, a je-li

⁴⁶⁸ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 958).

evidován v evidenci daní a je-li možné požádat o jeho převod nebo výplatu, pak není nepodobný kreditu na bankovním účtu. Zůstatky na takovém účtu jsou ale po dobu jeho vedení nepromlčitelné⁴⁶⁹. Nesnese-li však dikce daňového řádu výklad jiný, protože je zcela jasná, pak nezbude než konstatovat *dura lex sed lex*. Avšak právě proto by patrně měl správce daně upozornit daňový subjekt na hrozící zánik vratitelného přeplatku, je-li povinen chránit jeho práva a oprávněné zájmy (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

Lhůta dle § 155 odst. 7 běží od konce roku, ve kterém vratitelný přeplatek vznikl. Za diem a quo proto bude platit vždy den 31. ledna tohoto roku. Zastánci majoritního výkladu pravidel počítání lhůt podle daňového řádu by patrně museli uzavřít, že počátek této lhůty je upraven speciálně, protože jinak by se dostali do rozporu s dikcí zákona (lhůta by totiž běžela od začátku roku následujícího, tj. ode dne 1. ledna).

Má-li po uplynutí lhůty dle § 155 odst. 7 vratitelný přeplatek zaniknout, pak musí pochopitelně po celou dobu běhu této lhůty trvat. Totožnost vratitelného přeplatku ale bude podle názoru autora této práce zachována i tehdy, pokud byla jeho část použita na úhradu nedoplatku, neboť ve zbylé části tento bude existovat dále. Na okamžiku jeho vzniku se totiž nic nezmění, změní se jen jeho výše.

Zanikne-li vratitelný přeplatek z důvodu prekluze, pak nejenže nelze požádat o jeho vrácení, ale samozřejmě s ním nelze ani disponovat jinak (požádat o jeho převod na úhradu nedoplatku evidovaného jiným správcem nebo na úhradu nedoplatku cizího).

Následky marného uplynutí lhůty lze zvrátit prostřednictvím jejího navrácení v předešlý stav, neboť tomu zákon nebrání. Praktický problém s tím spojený je ale délka této lhůty, pro kterou bude daňový subjekt jen těžko tvrdit závažné důvody, pro které jí celou zmeškal.

Tato lhůta je zákonná, objektivní a prekluzivní. Vzhledem k tomu, že je tato lhůta určena k uplatnění práva na výplatu pohledávky (žádost o vrácení vratitelného přeplatku), bude hmotněprávní povahy. Lhůta proto bude zachována jen tehdy, pokud nejpozději v její poslední den žádost správci daně dojde.

⁴⁶⁹ viz § 100 odst. 3 občanského zákoníku

II. 5 Lhůty pro uplatnění prostředků ochrany při správě daní

Pod pojmem prostředky ochrany rozumí autor této práce ty procesní instrumenty, jejichž účelem je odstranění vad rozhodnutí, řízení, postupů či jednotlivého úkonu správce daně⁴⁷⁰.

Hlavní skupinu prostředků ochrany nepochybně představují opravné a dozorčí prostředky, jejichž kategorizaci věnuje daňový řád ustanovení § 108 odst. 1. Řádným opravným prostředkem je odvolání nebo rozklad, mimořádným opravným prostředkem pak návrh na povolení obnovy řízení. Za dozorčí prostředky daňový řád označuje nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Za ostatní prostředky ochrany považuje autor této práce námitku nečinnosti (§ 38), námitku podjatosti (§ 77), opravu zřejmých nesprávností (§ 104), prohlášení nicotnosti rozhodnutí (§ 105), námitku (§ 159), stížnost na postup plátce daně (§ 237) a stížnost (§ 261 daňového řádu).

Vedle právě zmíněných prostředků nalezneme v daňovém řádu instrumenty další, podobné. Jedná se zejména o navrácení lhůty v předešlý stav, vyslovení neúčinnosti doručení, posečkání či prominutí daně. I jejich účelem je ochrana daňového subjektu, ale v jiném smyslu, než jak byl uveden výše. Tu jde především o odstranění tvrdosti zákona, ke které mohlo v konkrétním případě dojít, ačkoli postup správce daně jinak vadou netrpěl.

II. 5.1 Odvolací lhůta

Odvolání je základním a co do svého uplatnění i nejširším prostředkem ochrany, který daňový řád zná. Odvoláním lze brojit proti každému rozhodnutí správce daně, ledaže to zákon vylučuje (§ 109 odst. 1 daňového řádu). Lze jím napadat jak nezákonnost, tak i nesprávnost⁴⁷¹ rozhodnutí, jeho vady skutkové i právní. Podání

⁴⁷⁰ K podobnému chápání tohoto pojmu, jež užívá ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, srov. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 1504).

⁴⁷¹ Obligatorní přezkum správnosti správního rozhodnutí ex officio je v tuzemském právu výjimkou. V obecném řízení správním se přezkum správnosti rozhodnutí provede jen k námitce odvolatele a v jejích mezích anebo jen tehdy, vyžaduje-li to veřejný zájem (viz § 89 odst. 2 správního řádu).

odvolání je ve výlučné dispozici příjemce rozhodnutí, avšak bude-li podáno, pak se odvolací orgán⁴⁷² musí zabývat nejenom vadami namítanými, ale i vadami, které odvolatel vytknout opomněl, pakliže v odvolacím řízení vyjdou najevo (§ 114 odst. 3 daňového řádu). Tam, kde v prvním stupni rozhodl ústřední správní orgán, lze proti jeho rozhodnutí podat rozklad (§ 108 odst. 2 daňového řádu). Kromě toho, že rozklad nemá devolutivní účinek, platí o něm to, co o odvolání.

Odvolací lhůta činí zásadně 30 dnů (§ 109 odst. 4 daňového řádu). V některých případech však daňový řád stanoví lhůtu kratší, patnáctidenní⁴⁷³. Odvolací lhůta běží vždy ode dne doručení rozhodnutí, proti kterému lze odvolání podat. Za diem a quo této lhůty tedy platí den doručení rozhodnutí. Zákon ale připouští podání odvolání ještě před doručením rozhodnutí (§ 109 odst. 4 daňového řádu), tedy před tím, než lhůta začne běžet. Odvolání ale samozřejmě nelze podat dříve, než bude odvoláním napadené rozhodnutí alespoň vyhotoveno⁴⁷⁴, neboť do té doby tu ještě není rozhodnutí, se kterým by mohl jeho příjemce nesouhlasit.

V každém rozhodnutí musí být uvedeno poučení mimo jiné o tom, zda je proti němu možné odvolání podat a v jaké lhůtě. Bude-li v rozhodnutí, proti kterému odvoláním brojit lze⁴⁷⁵, takové poučení chybět nebo bude-li vadné, pak lze odvolání podat ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení opravného rozhodnutí⁴⁷⁶, bylo-li vydáno, nejpozději však do tří měsíců ode dne doručení rozhodnutí původního. Ona třicetidenní lhůta se svou funkcí podobá lhůtě subjektivní, neboť právě z opravného rozhodnutí se příjemce rozhodnutí, jehož poučení bylo vadné, o této vadě doví. Nicméně její počátek je dán zcela jistě objektivně (doručení písemnosti ještě neznamená, že se adresát s jejím obsahem skutečně seznámil), pročež půjde o lhůtu objektivní. Ale jinak tu jde o typický případ kombinace lhůt, takže kratší, třicetidenní lhůta může běžet jedině v rámci lhůty

⁴⁷² Správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal, je naopak při autoremedurním přezkumu omezen zásadně jen vadami, které odvolatel v odvolání uvedl, což lze dovodit z mezí, ve kterých tento správce daně může doplňovat řízení předchozí (viz § 113 odst. 2 daňového řádu). Pokud by správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, shledal takové odvolatelem opomenuté vady, pak by mu nezbylo, než na ně upozornit odvolací orgán, neboť pak by o odvolání nemohl sám meritorně rozhodnout.

⁴⁷³ Viz. např. § 178 odst. 4 nebo § 107 odst. 5 daňového řádu.

⁴⁷⁴ Pojem vyhotovení rozhodnutí daňový řád nezná. Autor této práce jím míní skutečnost, že rozhodnutí nabylo všech svých formálních a obsahových náležitostí, které mít má. Vyhotovené bude rozhodnutí v okamžiku, kdy nabude poslední požadovanou náležitost – zásadně podpis oprávněné úřední osoby.

⁴⁷⁵ Pokud by v poučení rozhodnutí bylo nesprávně uvedeno, že se odvolat lze, ačkoli proti němu zákon odvolání nepřipouští, odvolání by bylo nepřípustné (§ 110 odst. 2 daňového řádu).

⁴⁷⁶ Viz § 104 daňového řádu

delší – tříměsíční. Zvláštní odvolací lhůta proto uplyne podle toho, která ze dvou lhůt uplyne jako první. Nebylo-li vydáno opravné rozhodnutí, pak odvolací lhůta činí právě tři měsíce ode dne doručení rozhodnutí, jehož poučení bylo vadné.

Úkon, který odvolací lhůta předvídá, je podání odvolání. Odvolání je ryze procesním úkonem, který zahajuje odvolací řízení. Proto na něj bude dopadat právní úprava zachování lhůty dle § 35 daňového řádu. Lhůta bude zachována i v případě podání odvolání vadného, budou-li jeho vady včas a řádně odstraněny. Půjde-li o vady obsahu⁴⁷⁷ odvolání, bude odvolatel k jejich odstranění správcem daně vyzván dle § 112 odst. 2 daňového řádu. Stejně bude správce daně postupovat v případě podání nepodepsaného odvolání nebo odvolání, které podal nezmocněný zástupce⁴⁷⁸. Neodstraní-li odvolatel vytknuté vady odvolání řádně a včas, správce daně odvolací řízení zastaví. Bude-li však odvolání podáno ve formě, která neumožňuje zajistit jeho autenticitu, pak odvolatel musí i bez výzvy správce daně toto opakovat nebo potvrdit ve formě náležité do pěti dnů, protože jinak jeho účinky ve smyslu § 71 odst. 3 daňového řádu bez dalšího pominou.

Odvolací lhůta tak především představuje časový rámeček, ve kterém má odvolatel svůj nesouhlas s vydaným rozhodnutím alespoň projevit. Nejde jen o to, že k jejímu zachování postačí podat i tzv. blanketní odvolání, ale zejména o to, že odvolatel může své odvolání měnit nebo doplňovat po celou dobu odvolacího řízení (§ 111 odst. 2 daňového řádu). V téže lhůtě pak může odvolatel s vydaným rozhodnutím vyjádřit i bezvýhradný souhlas tím, že se práva odvolání vzdá, což vyvolá stejné účinky, jako kdyby odvolací lhůta uplynula marně, avšak dříve.

Následkem marného uplynutí odvolací lhůty je především zánik práva příjemce rozhodnutí odvolání podat, neboť opožděně podané odvolání musí být zamítnuto⁴⁷⁹ a

⁴⁷⁷ Obsahové náležitosti odvolání vymezuje ustanovení § 112 odst. 1 daňového řádu.

⁴⁷⁸ Podle daného ustanovení má být totiž odvolatel vyzván nejenom v případě, kdy v odvolání chybí některá z jeho obsahových náležitostí, ale obecně v případech, kdy odvolání trpí vadami, které brání jeho řádnému projednání. Takovou vadou bude jistě trpět i odvolání, o kterém není jisto, zda jej podala k tomu oprávněná osoba.

⁴⁷⁹ Daňový řád nadbytečně nařizuje, aby i nepřipustné odvolání bylo zamítnuto. Tu by jistě stačilo samotné procesní rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. Zamítavé rozhodnutí by podle názoru autora této práce mělo zůstat vyhrazeno jen pro příklady, kdy se o přípustně podaném odvolání rozhoduje meritorně. Nicméně zákonodárce se patrně inspiroval správním řádem, podle kterého se nepřipustná odvolání rovněž zamítají (§ 92 odst. 1 správního řádu).

řízení o něm zastaveno (§ 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu). S tím pak souvisí i nástup právní moci rozhodnutí, proti kterému bylo lze se odvolat. Právní moci rozhodnutí nabude v den následující po dni, na který připadl dies ad quem odvolací lhůty. Je tomu tak proto, že k právní moci rozhodnutí dochází tehdy, pokud bylo rozhodnutí oznámeno a pokud se proti němu nelze odvolat (§ 103 odst. 1 daňového řádu). Na den oznámení rozhodnutí připadá dies a quo odvolací lhůty, takže první podmínka bude v die ad quem téže lhůty splněna, avšak v die ad quem odvolání ještě podat lze, protože prvním okamžikem kumulativního splnění obou podmínek pro nástup právní moci musí být až den následující. Není proto vyloučeno, aby k právní moci rozhodnutí došlo o víkendu nebo ve státem uznaný svátek⁴⁸⁰.

Odvolací lhůta nemůže být prodloužena, přerušena a ani se nemůže stavit, neboť to zákon nedovoluje. Lze jí však navrátit v předešlý stav (§ 37 daňového řádu). Její marné uplynutí je možné zvrátit i vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí, které běh odvolací lhůty vyvolalo (§ 48 daňového řádu a § 17 odst. 5 zákona o datových schránkách).

Konečně je třeba konstatovat, že odvolací lhůta běží nezávisle na lhůtě pro stanovení daně a lhůtě pro placení daně, resp. že tomu tak být musí. Ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu stanoví, že uplynutím uvedených lhůt zanikají práva a povinnosti daňového subjektu týkající se nalézací i platební roviny správy prekludované daně, takže celá správa takové daně by měla skončit. Na právo odvolat se to však vliv mít nemůže. V jiném než odvolacím řízení se vadou rozhodnutí spočívající v tom, že bylo vydáno po uplynutí některé z uvedených lhůt, zabývat nelze. Možnost uplatnění mimořádného opravného nebo dozorčího prostředku je totiž právě těmito lhůtami omezena, a jinými prostředky ochrany nelze napadat nezákonnost rozhodnutí, proti kterému lze podat odvolání. Pokud by odvolací lhůta neběžela zcela nezávisle na lhůtě pro stanovení daně a lhůtě pro placení daně, pak by byla taková vada zcela neodstranitelná, což by bylo absurdní. To pak z odvolání současně činí výlučný prostředek ochrany, kterým lze proti vadě rozhodnutí založené překročením uvedených lhůt bojovat.

⁴⁸⁰ Stane se tak, pokud dies ad quem odvolací lhůty připadne na pátek nebo na den, který svátku předchází.

Co se týče povahy odvolací lhůty, pak je tato zákonná, objektivní, prekluzivní a procesní.

II. 5.2 Lhůty pro uplatnění mimořádného opravného prostředku a prostředků dozorčích

Mimořádným opravným prostředkem je návrh na povolení obnovy řízení, jímž disponuje výlučně příjemce rozhodnutí, kterým takové řízení skončilo a které je v právní moci. Obnova řízení (§ 117 a násl. daňového řádu) slouží především k odstranění skutkových vad napadeného rozhodnutí⁴⁸¹.

Obnovu řízení ale může nařídít i správce daně z úřední povinnosti, v kterémžto případě již půjde o prostředek dozorčí. Dalším dozorčím prostředkem je nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 121 a násl. daňového řádu), jímž lze odstraňovat právní vady rozhodnutí bez ohledu na to, zda toto již nabylo právní moci. O nařízení přezkoumání rozhoduje výlučně správce daně ex officio; osoba zúčastněná na správě daní mu k tomu může dát pouze podnět.

V případě mimořádného opravného prostředku se uplatňuje kombinace lhůty subjektivní a objektivní. Subjektivní lhůta činí šest měsíců a běží ode dne, ve kterém se navrhovatel o důvodu obnovy řízení dověděl (§ 118 odst. 2 daňového řádu). Ve svém návrhu pak musí navrhovatel mimo jiné uvést skutečnosti svědčící o zachování této lhůty. Hovoří-li zákonná dikce o okolnostech, které o zachování subjektivní lhůty pouze svědčí, pak lze mít za to, že navrhovateli postačí tyto jen důvodně tvrdit. Navrhovatel tak zachování lhůty nemusí nade vší pochybnost prokázat. Navrhovatel zejména musí den, ve kterém se o důvodu obnovy dověděl, tvrdit. Pokud by ale měl nade vší pochybnost prokázat, že tvrzený den byl právě oním dnem rozhodným, pak by vlastně musel prokázat, že dříve o důvodu obnovy nevěděl. Takové prokazování by ale bylo prokazováním negativní skutečnosti, což je zásadně prakticky nemožné a proto i

⁴⁸¹ Budou-li však skutkové vady napadeného rozhodnutí shledány a doposud zjištěný skutkový stav se ukáže jako nesprávný, pak to pochopitelně založí i právní vadu napadeného rozhodnutí, neboť v tom okamžiku bude zároveň zpochybněno, zda byla aplikována správná právní norma.

vyloučené⁴⁸². Ohledně této lhůty navíc platí vyvratitelná právní domněnka jejího zachování, budou-li o tom pochybnosti (§ 35 odst. 3 daňového řádu). I to podporuje závěr, že k zachování subjektivní lhůty postačí důvodné tvrzení této skutečnosti, nikoli nutně její prokázání. Subjektivní lhůtu nelze prodloužit, přerušit nebo stavit, avšak navrátit v předešlý stav jí lze⁴⁸³.

Subjektivní lhůta může běžet pouze v rámci lhůty objektivní. Za objektivní lhůtu zde slouží lhůta pro stanovení daně, má-li být povolena obnova nalézacího řízení, nebo lhůta pro placení daně, má-li být obnoveno řízení při placení daní. Uvedené lhůty mají svou vlastní úpravu, která určuje jejich běh, jakož i jejich primární účel; zde plní jen funkci objektivního rámce běhu lhůty subjektivní. Podání návrhu na obnovu řízení běh těchto lhůt nijak neovlivní, takže může dojít k tomu, že ačkoli byla v den podání návrhu zachována jak lhůta subjektivní, tak i lhůta objektivní, obnova nebude moci být povolena, neboť před tím, než bylo o návrhu rozhodnuto, uplynula lhůta pro stanovení daně nebo lhůta pro placení daně.

Pro případ návrhu na obnovu jiných řízení, tj. řízení, která nejsou součástí komplexního řízení daňového⁴⁸⁴, je pak stanovena objektivní lhůta tří let ode dne právní moci rozhodnutí, kterým řízení skončilo (§ 119 odst. 4 daňového řádu). Tato lhůta slouží pouze právní úpravě obnovy řízení, a přestože nemůže být prolongována, teoreticky⁴⁸⁵ není vyloučeno její navrácení v předešlý stav.

I zde k zachování postačí podat návrh vadný, ale oproti odvolání, bude navrhovatel vyzýván podle obecné úpravy obsažené v ustanovení § 74 daňového řádu. Ať už marně uplyne lhůta subjektivní nebo objektivní, právo podat návrh na obnovu řízení zanikne. Byl-li by přesto podán, řízení o něm bude zastaveno dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu⁴⁸⁶.

⁴⁸² K tomu srov. např. WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní*. 4. aktualizované vydání. Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. ISBN 80-7201-595-8. (str. 279).

⁴⁸³ V praxi to ale bude patrně obtížné, neboť navrhovatel bude muset tvrdit a prokázat závažné důvody, pro které nemohl po celých šest měsíců návrh na obnovu řízení podat.

⁴⁸⁴ Komplexní daňové řízení vymezuje ustanovení § 134 daňového řádu. Může tak jít například o řízení registrační nebo řízení o závazném posouzení.

⁴⁸⁵ Prakticky to ovšem vyloučeno být může, neboť dost dobře nelze hovořit o omluvitelném zmeškání lhůty čítajícím tři roky.

⁴⁸⁶ V souvislosti s návrhem na obnovu řízení sice zákon počítá s jeho zamítnutím (§ 119 odst. 1 daňového řádu), avšak to jen proto, že pro obnovu řízení nebyl shledán důvod. Zánik práva obnovu navrhnout ale není zánikem důvodu obnovy, neboť ten tu může být i přesto, že právo navrhnout obnovu řízení zaniklo.

V případě dozorčích prostředků platí naopak pouze lhůty objektivní (§ 119 odst. 4 a § 122 odst. 2 daňového řádu). Přezkoumat rozhodnutí o stanovení daně nebo obnovit nalézací řízení lze jen ve lhůtě pro stanovení daně. Rozhodnutí vydané v řízení při placení daní lze přezkoumat nebo toto řízení obnovit jen při zachování lhůty pro placení daně. Pro ostatní rozhodnutí a řízení pak platí lhůta 3 let od právní moci rozhodnutí, o jehož přezkoumání jde, nebo kterým bylo ukončeno řízení, které má být obnoveno.

K zachování těchto lhůt postačí příslušné rozhodnutí, kterým správce daně nařídil obnovu řízení nebo přezkoumání rozhodnutí, vydat, neboť již vydáním rozhodnutí je řízení o dozorčím prostředku zahájeno (§ 120 odst. 2 a § 123 odst. 2 daňového řádu). Tu je ale třeba podotknout, že zahájení řízení o dozorčím prostředku nemá žádný vliv na lhůtu pro placení daně, která tak může uplynout v průběhu tohoto řízení, protože bude muset být zastaveno dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Ze lhůty pro stanovení daně naopak pro provedení řízení o dozorčím prostředku zbude vždy alespoň rok, neboť zákon s tímto případem spojuje možnost jejího prodloužení (§ 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu).

Pokud by správce daně dozorčí prostředek nařídil i přes to, že příslušná lhůta uplynula, bylo by jeho rozhodnutí nezákonné a jako takové by muselo být v odvolacím řízení zrušeno⁴⁸⁷. Pokud by nebylo podáno odvolání proti tomuto rozhodnutí a řízení o dozorčím prostředku by nezastavil ani správce daně sám⁴⁸⁸, pak by bylo lze odvoláním napadnout výsledek tohoto řízení (nové rozhodnutí vzešlé z obnoveného řízení nebo rozhodnutí o přezkumu), který by musel být rovněž zrušen.

II. 5.3 Lhůty pro uplatnění ostatních prostředků ochrany

Jen ohledně některých prostředků ochrany, jak byly vymezeny v úvodu této kapitoly, platí, že jejich uplatnění je možné pouze při zachování stanovené lhůty. V případě jiných prostředků ochrany zase čas jejich přípustného (efektivního) uplatnění vyplývá z povahy věci, anebo z hlediska času není jejich použití omezeno vůbec.

⁴⁸⁷ Proti rozhodnutí o nařízení obnovy řízení i proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí se lze odvolat (viz § 119 odst. 1 a § 122 odst. 1 ve spojení s § 109 odst. 1 daňového řádu).

⁴⁸⁸ Takovou možnost je třeba připustit, protože jinak by správce daně musel nezákonně zahájené řízení dokončit, přestože by bylo předem jasné, že jeho výsledek nemůže obstát.

Se zákonem striktně stanovenou lhůtou je spojeno pouze podání námítky (§ 159) a stížnosti na postup plátce daně (§ 237 daňového řádu).

Námítkou lze brojit proti úkonu správce daně při placení daní, pokud tento úkon není rozhodnutím, proti kterému je přípustné odvolání⁴⁸⁹. Tu zákon stanoví třicetidenní subjektivní lhůtu, jež běží ode dne, kdy se osoba zúčastněná na správě daní o takovém úkonu správce daně dozvěděla.

Stížnost na postup plátce daně může podat poplatník, pokud nesouhlasí se způsobem, jakým mu plátce daně sráží nebo od něj vybírá daň⁴⁹⁰. Stížnost je třeba podat do třiceti dnů ode dne, kdy poplatník obdržel vysvětlení plátce daně, nebo do šedesáti dnů ode dne, v němž poplatník takové vysvětlení obdržet měl.

V případě obou uvedených prostředků ochrany platí, že marným uplynutím lhůty pro jejich podání zaniká právo tyto podat. Pokud by byly i tak podány, řízení o nich bude zastaveno dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Oprava zřejmých nesprávností⁴⁹¹ (§ 104 daňového řádu) je omezena pouze lhůtou pro stanovení daně nebo lhůtou pro placení daně. Explicitně tak zákon stanoví ohledně rozhodnutí o stanovení daně a rozhodnutí vydaných při placení daní. U ostatních rozhodnutí se má lhůta posoudit podle daňové povinnosti, se kterou toto rozhodnutí souvisí. Tomu lze patrně rozumět pouze tak, že i zde musí platit lhůta pro stanovení daně. Jinou lhůtou totiž daňová povinnost omezena není a lhůtu pro placení daně již zákon vztahuje ke všem rozhodnutím vydaným v rámci platební roviny správy daní, takže o tato rozhodnutí se jednat nemůže.

Námítku podjatosti úřední osoby (§ 77 daňového řádu) může osoba zúčastněná na správě daní vznést, jakmile se o důvodech podjatosti doví. Tu vzniká otázka, zda zákon zavádí prekluzivní kvazilhůtu, tj. že osoba účastněná na správě daní musí podjatost namítat okamžitě (řekněme bez zbytečného odkladu), jinak právo vznést tuto

⁴⁸⁹ Příkladem budiž převod přeplatku na úhradu nedoplatku, o kterém se daňový subjekt ve smyslu § 154 odst. 5 daňového řádu pouze vyzoomívá.

⁴⁹⁰ Poplatník se musí nejprve obrátit na plátce daně s žádostí o vysvětlení jeho postupu při srážení nebo vybírání daně dle § 237 odst. 1 daňového řádu. Teprve pak může podat správci daně stížnost.

⁴⁹¹ Zřejmé chyby v psaní nebo v počtech představují ty nejméně závažné vady rozhodnutí, které vlastně rozhodnutí de facto ani de iure ovlivnit nemohou, neboť jsou natolik zřejmé, že by ani nikoho v omyl uvést neměly.

námítka zanikne⁴⁹², anebo že zákon jen konstatuje tu samozřejmost, že namítat podjatost lze nejdříve po té, co se namítající osoba o podjatosti úřední osoby dozví⁴⁹³. Autor této práce se kloní k druhému řešení. Podjatost úřední osoby vylučuje její účast na řízení nebo postupu, takže si lze jen těžko představit, že by tato vyloučena nebyla jen proto, že osoba zúčastněná na správě daní vznesla námitku pozdě. A i kdyby bylo správné řešení první, správce daně by s opožděně uplatněnou námitkou stejně musel naložit jako s podnětem a podjatostí úřední osoby se zabývat ex officio. Právo vznést námitku podjatosti úřední osoby tak podle názoru autora této práce lhůtou omezeno není. De facto však tuto námitku nelze vznést po té, co příslušné řízení nebo postup skončily, neboť pak již úřední osobu vyloučit nelze, nehledě na to, že její podjatost v předchozím řízení nebo postupu lze namítat v odvolání proti rozhodnutí, které z nich vzešlo.

Lhůtou není omezena ani námitka nečinnosti (§ 38 daňového řádu). Avšak, je-li účelem této námitky dosáhnout toho, aby nečinný⁴⁹⁴ správce daně konat začal, pak jí lze z povahy věci uplatnit jen v době, kdy nečinnost správce daně trvá. Pokud správce daně, který před tím řízení zbytečně protahoval, v řízení již pokračuje, musel by jemu nejbližší nadřízený správce daně tuto námitku (podnět) odložit. Při tom by ale patrně měl předchozí průtahy v řízení konstatovat, což by mohlo podateli pomoci při případné žádosti o náhradu škody dle zákona č. 82/1998 Sb.

Ani podání stížnosti (§ 261 daňového řádu) není svázáno lhůtou. Stížností lze brojit proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně, neposkytuje-li zákon jiný prostředek ochrany. Stížnost je tak prostředkem ochrany

⁴⁹² Tomuto řešení odpovídá důvodová zpráva, když v této souvislosti hovoří o „nejkratší možné době“ (viz 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> str. 56). S podobnou úvahou se lze setkat i v odborné literatuře. Srov. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Ochrana práv daňového subjektu podle daňového řádu. Daně a finance 12/2010.* (str. 12).

⁴⁹³ Z takového řešení patrně vychází komentář BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář.* I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9. (str. 77).

⁴⁹⁴ Zákon nečinnost správce daně kvantifikuje tak, že tento zmeškal lhůtu zákonnou nebo obvyklou, nebo že nerozhodl bezodkladně po té, co soustředil potřebné podklady. Jinak bude správce daně nečinný tehdy, pokud nerozhodl, ačkoli uplynuly tři měsíce od posledního úkonu, který v řízení učinil správce daně nebo osoba zúčastněná na správě daní. Viz § 38 odst. 1 a 2 daňového řádu

subsidiárním, který má místo jedině tam, kde není připuštěn prostředek jiný (ve vztahu k nevhodnému chování úředních osob je ale prostředkem výlučným).

Podání stížnosti nebude zásadně časem omezeno, avšak má-li být v případě, že tato bude důvodná, zjednána náprava, pak bude třeba, aby náprava ještě zjednána být mohla. Tak především nepůjde zpravidla zjednat nápravu tam, kde vytýkaný postup správce daně skončil⁴⁹⁵. Jindy to nebude možné proto, že již ve správě daně nelze pokračovat pro uplynutí lhůty pro stanovení daně nebo lhůty pro placení daně. Výjimkou však bude situace, kdy bude stížností napaden postup správce daně proto, že tento pokračuje, ačkoli uvedené lhůty již uplynuly⁴⁹⁶.

Z výše vypočtených prostředků ochrany zbývá už jen prohlášení nicotnosti rozhodnutí (§ 105 daňového řádu). Nicotnost rozhodnutí představuje ten nejzávažnější druh vady, kterým rozhodnutí může trpět, a pro kterou jej za rozhodnutí vůbec považovat nelze⁴⁹⁷. Nicotné rozhodnutí vůbec neexistuje, je paaktem, takže nikoho nezavazuje. Nicotné rozhodnutí proto ani nelze zrušit, jeho nicotnost se pouze prohlašuje. Daňový řád vymezuje, pro jaké vady bude rozhodnutí nicotným, avšak toto vymezení je podle názoru autora této práce třeba chápat jen jako demonstrativní⁴⁹⁸.

Daňový řád explicitně uvádí, že nicotnost lze zjistit a prohlásit kdykoli (§ 105 odst. 1). Žádná lhůta tedy stanovena není, ba co více, ani stanovena být nemá. Má-li být zachována možnost zjistit a prohlásit nicotnost kdykoli, pak tato musí trvat věčně, tak jako bude věčně trvat neexistence nicotného rozhodnutí.

⁴⁹⁵ Pokud by si například daňový subjekt stěžoval na to, že mu správce daně včas nevrátil doklady, které si od něj podle § 82 odst. 2 vypůjčil, v době, kdy mu již vráceny byly.

⁴⁹⁶ Tak jedině stížností lze brojit proti daňové kontrole, ve které správce daně pokračuje přesto, že již uplynula lhůta pro stanovení daně. Podání stížnosti dle § 261 daňového řádu je v tomto případě dokonce podmínkou přípustnosti žaloby proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu dle § 82 a násl. soudního řádu správního (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004 – 110, dostupný na www.nssoud.cz).

⁴⁹⁷ 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.).

⁴⁹⁸ Bez nejmenší pochybnosti bude nicotným rozhodnutím to, které nevydal správce daně, nýbrž někdo, kdo se za něj (třeba jen žertem) vydával. Takový případ ovšem není subsumovatelný po žádné z ustanovení § 105 odst. 2 daňového řádu. To ale nemůže na nicotnosti takového rozhodnutí ničeho změnit.

II. 6 Lhůty stanovené správcem daně

Správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, je-li toho třeba a pokud lhůtu nestanoví přímo zákon (§ 32 odst. 1 daňového řádu).

Zákon zde obecně předvídá lhůty správcovské. Správcovskou lhůtu lze pochopitelně stanovit jen tam, kde již není stanovena zákonem, neboť jinak by se rozhodnutí správce daně povyšovalo nad zákon, což při respektování principu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí připustit nelze. Na druhou stranu tam, kde je lhůty pro úkon osoby zúčastněné na správě daní třeba a tato současně není zákonem vymezena, zákon její stanovení předvídá (správci daně ukládá) právě prostřednictvím citovaného ustanovení. Bez lhůty, která by se k úkonu osoby zúčastněné na správě daní vztahovala, by bylo možné tento úkon provést kdykoli, protože by ani nebylo možné určit, že již proveden být měl a že proveden nebyl. A právě od účelu lhůty se odvíjí posouzení toho, zda je jejího stanovení třeba. Správcovskou lhůtu bude nutné stanovit vždy, pokud se o ní zákon zmiňuje explicitně⁴⁹⁹. V ostatních případech bude podle názoru autora této práce rozhodující zájem správce daně vyvolaný nezbytností při správě daní na tom, aby o určitém úkonu bylo možné alternativně konstatovat, zda byl proveden anebo nikoli. Jinak řečeno, správcovská lhůta bude mít místo tam, kde bude další postup při správě daní závislý na vyřešení otázky, která varianta nastala. Tam, kde naopak správce daně pro další postup při správě daní nepotřebuje postavit na jisto, zda osoba zúčastněná na správě daní úkon provede anebo ne, lhůty třeba není. Tak například, pokud za daňový subjekt podal daňové tvrzení nezmocněný zástupce, pak jej správce daně musí vyzvat k předložení plné moci a za tím účelem mu stanovit lhůtu. To, zda bude výzvě vyhověno řádně a včas, nebo zda bude lhůta stanovená ve výzvě zmeškána, jsou alternativy určující další postup správce daně (meritorní projednání podání anebo procesní zastavení řízení). Pokud naopak daňové tvrzení podal sám daňový subjekt, pak je správci daně v tomto okamžiku lhostejno a jeho nynější postup neovlivní, že si daňový subjekt může zástupce zvolit později. Rozhodnutí daňového subjektu stran volby zástupce tu pochopitelně lhůtou vázáno nebude.

⁴⁹⁹ Tak tomu je např. dle ustanovení § 74 odst. 1, § 112 odst. 2, § 145 odst. 1 a 2 nebo § 180 odst. 1 daňového řádu.

Správcovskou lhůtu konstituuje správce daně ad hoc, na jiné případy tato nedopadá. Od správcovských lhůt je proto třeba odlišovat lhůty, které sice správce daně do svého rozhodnutí vtělí a jejich běh se zpravidla od tohoto rozhodnutí i odvíjí, ale jinak jsou jejich základní konstrukční prvky dány přímo zákonem, tj. obecně⁵⁰⁰. Tyto lhůty jsou nepochybně zákonné.

Správcovské lhůty budou při správě daní stanoveny především a patrně i výlučně tehdy, pokud bude správce daně osobu zúčastněnou vyzývat ke splnění povinnosti nebo uplatnění práva, neboť tyto úkony musí být z hlediska času podmíněny, jinak by pro nejistotu o tom, zda provedeny budou, nebylo možné ve správě daní pokračovat. Právě ohledně výzev daňový řád správcovské lhůty nepochybně předpokládá. V případě jiných rozhodnutí, připadá-li v souvislosti s nimi lhůta vůbec v úvahu⁵⁰¹, lhůtu pravidelně stanoví zákon. Pokud by ale zákon takovou lhůtu opomněl, musel by jí stanovit správce daně⁵⁰².

Správce daně má lhůtu stanovit rozhodnutím. Stane se tak přímo rozhodnutím, kterým správce daně osobu zúčastněnou na správě daní k provedení úkonu vyzývá. Samostatně stanovená lhůta by byla samozřejmě k ničemu, neboť by tu nebylo úkonu, který by měl být v jejím rámci vykonán. Takové rozhodnutí lze vydat samostatně, nebo může být i součástí protokolu⁵⁰³, v kterémžto případě se doručuje předáním jeho stejnopisu.

Stanoví-li správce daně lhůtu, pak má zásadně vymezit veškeré její konstrukční prvky, ledaže je v tom zákonem omezen.

To platí především ohledně délky správcovské lhůty. Ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu lze lhůtu kratší osmi dnů stanovit jen zcela výjimečně, a to pro úkony

⁵⁰⁰ Příkladem budiž náhradní lhůta splatnosti daně, která je uvedena ve výroku rozhodnutí o stanovení daně.

⁵⁰¹ V případě řady rozhodnutí lhůtu vůbec stanovit nelze, neboť právo či povinnost, které zakládají, mění či ruší nebo je pouze deklarují, nemá být z hlediska času vůbec omezeno. Tak to například platí ohledně rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým zrušil odvoláním napadené rozhodnutí.

⁵⁰² Žádný takový příklad ovšem autora této práce nenapadá.

⁵⁰³ Podmínky ustanovení § 61 odst. 2 daňového řádu budou splněny, neboť toto rozhodnutí bude mít formu výzvy.

jednoduché a zvlášť naléhavé. Se splněním těchto podmínek se bude muset správce daně vypořádat v odůvodnění rozhodnutí, kterým takovou lhůtu stanovil. Zákon předvídá i lhůty v délce kratší než jeden den, avšak ty lze stanovit jen s (předchozím) souhlasem toho, kdo má být takovou lhůtou vázán.

Daňový řád také obsahuje úpravu odchylnou - speciální. Tak může být minimální délka správcovské lhůty delší než patnáct dnů⁵⁰⁴, anebo naopak lhůta nesmí činit více, než kolik zákon stanoví⁵⁰⁵.

Při zachování uvedených limitů ale správce daně o konkrétní délce lhůty rozhoduje dle své vlastní úvahy, při čemž je vázán především základními zásadami při správě daní⁵⁰⁶. Nicméně, i kdyby správce daně nevyužil svěřené diskrece optimálně, takže by stanovená lhůta byla pro toho, kdo je jí vázán, krátká, může požádat o její prodloužení. Princip prodlužování správcovských lhůt přitom žadateli zajistí, že jeho první žádosti bude vyhověno alespoň z části (k tomu srov. kapitolu o běhu lhůt).

Zákonná díkce ale již správce daně zásadně⁵⁰⁷ neomezuje v tom, jak stanoví počátek běhu správcovské lhůty. Tu se zjevně předpokládá, že za diem a quo správcovské lhůty bude platit den doručení rozhodnutí, kterým byla tato stanovena. To je pochopitelné, neboť v den doručení rozhodnutí se jeho příjemce poprvé dozví, co že to má vlastně ve lhůtě vykonat a do kdy, a v tento den současně výzva nabude i právní moci⁵⁰⁸. Nelze ale vyloučit stanovení počátku běhu lhůty na den pozdější, byť to bude v praxi nejspíš výjimkou. Aby si však správce daně zachoval jistotu o běhu lhůty, pak by měl určit den, o něm že jisté, že nastane, a pokud možno i kdy⁵⁰⁹. Jinak by se mohl lehce ocitnout v situaci, jako by nestanovil lhůtu žádnou⁵¹⁰.

⁵⁰⁴ Srov. např. § 112 odst. 2 nebo § 180 odst. 1 daňového řádu

⁵⁰⁵ Např. § 115 odst. 3 daňového řádu

⁵⁰⁶ V této souvislosti půjde především o zásadu přiměřenosti a šetření práv a právem chráněných zájmů osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3) a o zásadu zákazu bránění v uplatňování jejich práv (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Z druhé strany je pak správce daně omezen tím, že při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nemají vznikat nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu).

⁵⁰⁷ Výjimkou je např. lhůta k úhradě nejvyššího dražebního podání, která běží ode dne právní moci rozhodnutí o udělení příklepu (§ 222 odst. 3 daňového řádu).

⁵⁰⁸ Proti výzvě se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu), takže právní moci nabude oznámením (§ 103 odst. 1 téhož zákona).

⁵⁰⁹ Tak by bylo možné uvažovat o lhůtě, ve které se má daňový subjekt vyjádřit k dosavadnímu výsledku dokazování, která by běžela až ode dne, ve kterém správce daně daňovému subjektu oznámí, že dokončil stěhování spisu vyvolané změnou místní příslušnosti daňového subjektu (§ 16 odst. 1 daňového řádu).

⁵¹⁰ Pokud by například měla lhůta běžet ode dne, ve kterém daňový subjekt nahlédne do spisu, pak není vůbec zřejmé, kdy a zda vůbec se tak stane.

Úkon, který má být ve lhůtě vykonán, bude samozřejmě dán tím, k čemu bude osoba zúčastněná na správě daně vyzvána. Od toho se bude odvíjet i způsob, jakým lze stanovenou lhůtu zachovat. Bude-li daňový subjekt vyzván například k tomu, aby odstranil vady svého podání, pak se tu bezezbytku uplatní úprava dle § 35 daňového řádu. Půjde-li ale o výzvu vlastníku věci, která byla při správě daně zajištěna, aby si jí ve stanovené lhůtě převzal (§ 84 odst. 1 daňového řádu), pak tak bude moci učinit jedině osobně, resp. prostřednictvím svého zástupce, ale vždy u správce daně, který má tuto věc v detenci. Zachování lhůty dle § 35 daňového řádu tak bude povahou věci vyloučeno.

Správcovské lhůty budou v drtivé většině případů procesní. Za příklad hmotněprávní správcovské lhůty lze považovat lhůtu k úhradě nejvyššího dražebního podání (§ 222 odst. 3 daňového řádu), neboť úkon, který tato lhůta předvídá bude, hmotněprávní povahy – jeho provedení totiž podmiňuje, zda vydražitel nabude vlastnictví k předmětu dražby⁵¹¹.

Totéž pak platí i ohledně následků, které marné uplynutí správcovské lhůty způsobí. Typicky se bude jednat o lhůtu soluční, bude-li osoba zúčastněná na správě daní vyzvána ke splnění povinnosti (např. ediční), kdy následkem jejího zmeškání může být uložení pořádkové pokuty. Může se jednat i o lhůtu prekluzivní, pokud kupříkladu správce daně vyzval odvolatele k navržení důkazních prostředků po té, co jej seznámil s výsledky doplnění odvolacího řízení, neboť po uplynutí stanovené lhůty k těmto návrhům správce daně nepřihlédne (§ 115 odst. 2 a 4 daňového řádu). Mohlo by však jít i o lhůtu, jejíž zmeškání ani žádné následky mít nemusí (pak by šlo o jakousi variantu lhůty pořádkové⁵¹²). Příkladem budiž lhůta, ve které správce daně daňovému subjektu uložil, aby identifikoval svědka, jehož výslech daňový subjekt navrhl. Pokud daňový subjekt správci daně identifikaci svědka sdělí sice až po uplynutí stanovené lhůty, ale před tím než bude dokazování skončeno, správci daně nic nebrání, aby jej předvolal a vyslechl, resp. nebude moci bez dalšího uzavřít, že pro opožděnost reakce daňového

⁵¹¹ Nebude-li nejvyšší dražební podání uhrazeno řádně a včas, správce daně rozhodnutí o příklepu zruší a může nařídit opakovanou dražbu (§ 225 daňového řádu).

⁵¹² Pořádkovými lhůtami je zásadně vázán ten, kdo ve věci rozhoduje. Vůči němu se také zmeškání této lhůty namítá.

subjektu výsledk neprovede. Jistě ale nenalezneme příklad, kdy by byla správcovská lhůta z hlediska následků svého uplynutí promlčecí.

Na následky, které marné uplynutí stanovené lhůty způsobí, musí být ten, kdo je lhůtou vázán, upozorněn, a to v poučení příslušného rozhodnutí (§ 32 odst. 3 daňového řádu).

Běh zmeškané lhůty, kterou správce daně osobě zúčastněné na správě daní stanovil, může být obnoven prostřednictvím jejího navrácení v předešlý stav nebo vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí, kterým byla tato lhůta stanovena.

Konečně je třeba ve stručnosti pojednat o způsobu, jakým by měla být lhůta správcem daně stanovena, a jaké následky může mít pochybení, kterého se při tom může dopustit.

Stanovení lhůty by mělo být uvedeno přímo ve výroku rozhodnutí, neboť je jeho integrální součástí. Samotná lhůta by měla být vymezena tradičně, tj. mělo by být pouze uvedeno, od kdy běží a jaká je její délka. Formulace, která předem stanoví diem ad quem lhůty není rozhodně vhodná, neboť délka lhůty bude variabilní podle toho, kdy nastane dies a quo (především doručení), takže správce daně nemůže vědět, zda zachoval podmínky její minimální délky. Pokud by navíc došlo k vyslovení neúčinnosti doručení, tato lhůta by nemohla běžet znovu.

Vadou, kterou může stanovení lhůty trpět, bude pochopitelně už to, že správce daně lhůtu stanovit opomněl. Může jít i o to, že neuvedl den, od kterého lhůta běží či její délku, anebo že je stanovil zmatečně⁵¹³.

Je-li lhůta stanovena tak nesprávně, že nelze seznat, do kdy vlastně běží, pak nastává stav, jako by vůbec stanovena nebyla. Takovou lhůtu totiž nelze zmeškat. To ale nebrání tomu, aby byl vykonán „lhůtou“ předvídaný úkon. Stane-li se tak, pak již nemá smysl vady stanovení lhůty napravovat, neboť by se tak stalo v době, kdy by muselo být konstatováno jedině to, že byla zachována.

Pokud ale nebyl předvídaný úkon proveden, je třeba vady stanovení lhůty odstranit. Platí-li, že se správcovské lhůty uplatní výlučně v případě výzev, pak se nabízí zcela jednoduché řešení. Správce daně osobě zúčastněné na správě daní prostě oznámí, že vadnou výzvu ruší a že jí nahrazuje výzvou novou, bezvadnou, kterou

⁵¹³ Např. místo 30 dnů omylem uvedl 30 let.

současně této osobě doručí. Správce daně tak jistě učinit může, pokud mohl ex officio vydat výzvu původní. Osoba zúčastněná na správě daní tímto poškozena nebude, neboť od doručení nové výzvy jí poběží lhůta znovu. Stejným způsobem by ostatně musel správce daně postupovat i tehdy, pokud by měl vyhovět stížnosti, kterou osoba zúčastněná na správě daní vadnou výzvu napadla⁵¹⁴. Právě uvedené řešení se autorovi této práce jeví jako nejlepší možné, byť je snad až příliš jednoduché a neformální⁵¹⁵.

⁵¹⁴ Proti výzvě se odvolat nelze, avšak stížnost dle § 261 daňového řádu připuštěna je.

⁵¹⁵ Nedostatek ve vymezení lhůty patrně způsobí nezákonnost výzvy. Proti výzvě se však nelze odvolat, takže jedinou cestou nápravy by bylo nařízení přezkoumání výzvy. To je ale poněkud náročné na čas už proto, že se rozhodování o tomto dozorčím prostředku účastní dva správci daně. Dále je tu oprava zřejmých nesprávností, avšak ta na většinu vad, kterými může vymezení lhůty trpět, dopadat nebude (pokud například lhůta stanovena nebyla vůbec, pak jistě nejde o zřejmou chybu v psaní, neboť není zřejmé, o jakou lhůtu vlastně mělo jít).

II. 7 Interní lhůty správce daně

Interními lhůtami pro účely této práce nazývá autor lhůty, které správce daně stanoví interní normativní instrukcí.

II. 7.1 Povaha interních normativních instrukcí

V následujících částech této práce bude pojednáno pouze o takových interních normativních instrukcích, kterými správce daně usměrňuje výkon správy daní⁵¹⁶.

Tyto instrukce (vnitřní předpisy⁵¹⁷) představují formu realizace řídicí pravomoci v rámci určité organizační struktury, ve které platí vztahy nadřízenosti a podřízenosti. Možnost vyššího článku organizační struktury (orgánu nebo jeho vedoucího) usměrňovat činnost článků podřízených je imanentní tomuto jeho postavení – vyplývá eo ipso. Lze mít za to, že možnost vydávat interní normativní instrukce bude dána vždy, ledaže to zákon vyloučí⁵¹⁸. Interní normativní instrukce mají jinou kvalitu než prosté individuální řídicí pokyny, neboť mají být obecné – mají se vztahovat na všechny případy splňující stanovené podmínky. Interní normativní instrukce nejsou právními normami, neboť, když už nic jiného, nesplňují kritérium formální určitosti⁵¹⁹. Nejsou proto závazné obecně. Zavazují pouze ty, kdo jsou součástí organizační struktury, která je zavedla. Závaznost interních normativních instrukcí pro ně plyne právě z toho, že jsou podřízeni tomu, kdo jejich práci skrze tyto instrukce řídí a usměrňuje. Interní normativní instrukce musí být důsledně secundum et intra legem, neboť je pouhou aplikací práva řídit, nikoli normotvorbou, která by se těšila jakékoli vyšší právní síle než jakou má kterákoli norma právní. Za soulad interních normativních instrukcí s právem odpovídá ten, kdo je stanovil. Naproti tomu ten, kdo je takovou instrukcí vázán, je

⁵¹⁶ S obdobným institutem (různými vnitřními řády) se samozřejmě setkáme i v soukromoprávních vztazích. Ty se mohou týkat i samotného správce daně, zejm. jako zaměstnavatele, kdy například stanoví pravidla pro používání služebních vozidel. Tyto případy jsou ale zcela mimo zaměření této práce.

⁵¹⁷ Takto je nazývá pražská učebnice správního práva: HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo*. 7. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN: 978-80-7400-049-2. (str. 203 a násl.).

⁵¹⁸ Tak by tomu mělo být zejména tehdy, pokud zákon pro jednotlivé články určité organizační struktury zakotvuje jejich větší či menší nezávislost, což se týká například soudů.

⁵¹⁹ Formální určitostí právní normy se rozumí to, že je obsažena ve státem uznaném pramenu práva (k tomu: GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. IBSN 80-86473-85-6. str. 36) .

povinen její dodržení odmítnout, pokud by se v důsledku jejího zachování dopustil trestného činu⁵²⁰. Samotný soulad interní normativní instrukce s právem se projeví navenek teprve tehdy, bude-li podle ní v konkrétní věci postupováno. Do té doby je takový soulad jen hypotetický. Ovšem i pak by se posuzovala pouze zákonnost úkonu, který byl v souladu s takovou instrukcí učiněn, nikoli instrukce samotné, neboť ona sama do právní sféry žádné (vnější) osoby nezasáhla.

Těm, kdo stojí mimo organizační strukturu, která interní normativní instrukci stanovila, z této instrukce žádná povinnost vyplývat nemůže. To ovšem neznamená, že by z ní nemohli odvozovat práva. Správce daně, ostatně jako i jiné správní orgány⁵²¹, musí dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu), jinak řečeno má zachovávat jednotnou správní praxi. Je-li správce daně interní normativní instrukcí vázán, pak jí při správě daní dodržovat musí. Z toho pak lze presumovat, že pravidla obsažená v interních normativních instrukcích také ve své praxi (i budoucí, ledaže uvedená instrukce bude zrušena nebo změněna) dodržovat bude. Interní normativní instrukcí se tak pro futuro zakládá správní praxe správce daně, kterou je vázán a které se pak může osoba zúčastněná na správě daní vůči správci daně dovolávat⁵²².

Interní normativní instrukce může pochopitelně ten, kdo je vydal, publikovat. Veřejná dostupnost pak jen zvýší jejich praktický význam. Příkladem tu budiž pokyny Ministerstva financí a tzv. pokyny řady D Generálního finančního ředitelství, které jsou oba publikovány ve Finančním zpravodaji. Avšak i tam, kde interní normativní instrukce veřejně dostupná není, se lze jejího poskytnutí dožadovat podle zákona o svobodném přístupu k informacím⁵²³.

⁵²⁰ Oba závěry lze v poměrech výkonu veřejné moci dovést z ustanovení § 17 odst. 6 zákona č. 82/1998 Sb.

⁵²¹ Srov. § 2 odst. 4 správního řádu

⁵²² K závaznosti interních normativních instrukcí, zde tzv. pokynů řady D, které dříve vydávalo přímo Ministerstvo financí, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2005, č.j. 2 Ans 1/2005 – 57 (dostupný na www.nssoud.cz).

⁵²³ Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. K tomu dále srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.10.2011, č.j. 1 As 107/2011 – 57 (dostupný na www.nssoud.cz), který se týká poskytnutí interního zápisu z porady metodiků finanční správy. Je-li možné požadovat takový zápis, který může mít i jen ryze doporučující charakter, tím spíše lze požadovat i poskytnutí formální interní normativní instrukce, která pro správce daně již nepochybně závazná je.

II. 7.2 Lhůty stanovené interní normativní instrukcí

Interní regulace se pochopitelně může týkat i lhůt při správě daní. Lze si představit, že správce daně za účelem stanovení jednotné správní praxe interní normativní instrukcí například stanoví, že ve vymezených případech má být vyhověno žádosti o prodloužení lhůty i tam, kde to jinak zákon ponechává na správní úvaze správce daně. Nebo by mohl takovou instrukcí správci daně uložit, aby tu či onu správcovskou lhůtu stanovil v té či oné délce, aby tak všechny správcovské lhůty určitého druhu byly ve stejných nebo obdobných případech stejně dlouhé. Má-li však taková instrukce zůstat *secundum et intra legem* a má-li mít smysl, pak musí předvídat stanovení delší správcovské lhůty, než jakou minimálně podle zákona stanovit lze⁵²⁴. Interní lhůtou by bylo lze i zkrátit lhůtu zákonnou, kterou je vázán správce daně. Správce daně by tak byl zavázán úkon učinit dříve, než kdy mu to ukládá zákon. Takové sebeomezení by bylo podle názoru autora této práce přípustné, neboť by jen zúžilo prostor, který je jinak *ex lege* širší, a to k výlučné tíži správce daně.

Nejčastějším případem však jistě bude, že interní normativní instrukce stanoví lhůtu pro úkon správce daně tam, kde tato není stanovena zákonem. Dokonalým příkladem zavedení takových lhůt je pokyn Ministerstva financí č. MF - 1 o stanovení lhůt při správě daní⁵²⁵. Ministerstvo financí zde jakožto orgán nadřízený vrcholným orgánům Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky⁵²⁶ stanovilo lhůty, ve kterých mají orgány uvedených správ vyřizovat vybraná podání ve věcech správy daní dle daňového řádu. Primárním účelem těchto interních lhůt bude zajistit, aby správce daně vykonával správu daní v rozumném a hlavně pro adresáty takové správy předvídatelném čase. Zavedené interní lhůty však mohou plnit ještě další významnou úlohu, a to zajištění zachování lhůt zákonných. Téhož procesu správy daní se totiž může účastnit vícero správců daně, přičemž celý tento proces může probíhat jen při zachování lhůt zákonných (především lhůty pro stanovení daně a lhůty pro placení

⁵²⁴ Pokud by interní normativní instrukce ukládala stanovit délku lhůty kratší, než jakou předvídá zákon, byla by *contra legem*. Pokud by ukládala stanovit lhůtu v délce, kterou již zákon jako minimální předvídá nebo v délce delší, byla by taková instrukce k ničemu, neboť by jen kopírovala úpravu zákonnou.

⁵²⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ. Pokyn č. MF - 1 o stanovení lhůt při správě daní. *Finanční zpravodaj* 1/2013. (str. 3). Dostupný na [www: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni_zpravodaj-2013-01.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni_zpravodaj-2013-01.pdf)

⁵²⁶ Viz § 1 odst. 2 zákona o Finanční správě a § 1 odst. 2 zákona o Celní správě

daně), takže je třeba zajistit, aby každý z participujících správců daně svou část splnil v takovém čase, aby na něj ještě mohl navázat správce daně další. Taková lhůta je pak vůči správci daně usměrňujícím jeho činnosti ve smyslu řízení ze strany jeho nadřízených orgánů.

Interní lhůty nejsou zákonné, smluvní ani správcovské, byť mají s každým z uvedených druhů něco společného, ale současně se od nich v něčem odlišují. Interní lhůty jsou podobně jako lhůty zákonné stanoveny obecně, avšak jejich obecnost je pouze interní (nikoho mimo rámec správce daně nezavazují). Stejně jako smluvní strany, tak i správce daně, který interní lhůty zavedl, je při jejich stanovení omezen pouze hranicemi práva *de lege lata*, ale jinak je může vymezit dle svého uvážení, avšak správce daně není odkázán na souhlas druhé strany, neboť zde uplatňuje svou řídicí pravomoc. Se správcovskými lhůtami lhůty interní pojí to, že je jejich stanovení potřebné pro správu daní, avšak tyto zavazují výlučně správce daně, nikoli spravované osoby. Interní lhůty jsou prostě specifické.

Pokud jde o běh interních lhůt, pak záleží samozřejmě jen na správci daně, který je zavedl, jak jej upraví. Je na něm, jak stanoví počátek, délku a možnost prodloužení těchto lhůt. Totéž pak platí i o určení okamžiku jejich zachování.

Otázkou ale může být, podle jakých pravidel mají být interní lhůty správce daně počítány. Předpokládá se pochopitelně, že půjde o pravidla počítání lhůt, avšak má jít o pravidla dle § 33 daňového řádu, anebo o pravidla obecná, která se aplikují všude tam, kde není stanoveno jinak? Řešení této otázky by bylo zcela prosto praktického významu, pokud by byl způsob počítání lhůt podle obou pravidel totožný. To ale není (k tomu srov. kapitolu této práce věnované problému počítání lhůt podle daňového řádu). Interní normativní instrukce by jistě mohla ta nebo ona pravidla prostě opsat, anebo na ně odkázat. Pokud se tak nestane, a pokud půjde o interní lhůty při správě daní⁵²⁷, pak bude patrně třeba uzavřít, že se tyto právě pro jejich souvislost se správou daní mají počítat podle daňového řádu. Tu pak ale dojde k tomu, že lhůty počítané při respektování majoritního výkladu ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu budou i zde o

⁵²⁷ To je i případ pokynu Ministerstva financí č. MF - 1 o stanovení lhůt při správě daní.

jeden den delší, než lhůty počítané podle pravidel obecných (resp. pravidel daňového řádu vykládaných tak, jak je vykládá autor této práce).

Dále lze mít za to, že interní lhůty budou vždy lhůtami pořádkovými. To je totiž dáno právě tím, že jsou zavedeny interní normativní instrukcí, která není obecně závazná ale zavazuje výlučně správce daně.

Interní lhůta může zavazovat toliko správce daně, neboť to může být jedině on, kdo má ve lhůtě něco vykonat. Úkon, který má správce daně při správě daní vykonat, bude vždy uplatněním jeho pravomoci. Pravomoc správce daně může založit jedině zákon, který pak také může jedině stanovit následky toho, že pravomoc uplatněna nebyla. Interní normativní instrukce nemůže být nikdy nadřazena zákonu, takže i když zavede lhůtu pro úkon správce daně, pak její zmeškání nemůže bez dalšího mít žádný vliv na pravomoc správce daně, kterou stanoví zákon. Jinak řečeno, neprovedení úkonu správce daně, který měl být proveden ve lhůtě interní, nemůže samo o sobě vyvolat zánik či změnu možnosti tento úkon provést či odpovědnost správce daně za jeho neprovedení. Tak například, pokud by byla stanovena interní lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, která by byla kratší než ta zákonná (§ 155 odst. 3 daňového řádu), tak by jí sice správce daně dodržovat musel, ale pro případ, že by byla zmeškána, avšak k vrácení vratitelného přeplatku by došlo při zachování lhůty zákonné, daňovému subjektu by nenáležel úrok z vratitelného přeplatku, neboť ten se váže jen ke lhůtě zákonné a interní normativní instrukce na tom nic změnit nemůže. Má-li uplynutí interní lhůty vyvolat jakékoli právní následky, pak by je musel předvídat sám zákon.

A daňový řád tak činí ve svém ustanovení § 38 odst. 1 písm. b), podle kterého lze namítat nečinnost správce daně tehdy, pokud tento neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá. Za obvyklou, tedy běžně dodržovanou lhůtu bude třeba pokládat tu, kterou vytvořila správní praxe správce daně. A jak už bylo uvedeno výše, právě prostřednictvím interních normativních instrukcí (nikoli však výlučně⁵²⁸) se taková praxe pro futuro zavádí. Na závěru, že za obvyklou lhůtou bude považována především lhůta stanovená takovou instrukcí, se shoduje i odborná literatura⁵²⁹. I to pak podporuje závěr výše uvedený, že interní lhůta nemůže

⁵²⁸ Ustálená správní praxe může samozřejmě vzniknout i jen jako prostý usus longaevus.

⁵²⁹ Např. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-

být jiná než pořádková. Zmeškání interní lhůty tak nebude mít žádný jiný bezprostřední⁵³⁰ následek, než vznik možnosti takové zmeškání namítat.

7357-564-9. (str. 219). nebo LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. IBSN 978-80-7400-390-5. (str. 103). K předchozí právní úpravě, která však byla v tomto totožná, srov. BONĚK, Václav. Lhůty pro úkony správce daně. *Daňový expert* 5/2007. (str. 28).

⁵³⁰ Následkem zmeškání interní lhůty by mohl být vznik nároku daňového subjektu na náhradu škody, pokud by mu tím vznikla, neboť by se mohlo jednat o nesprávný úřední postup správce daně ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb. Tento následek by ale nebyl dán jen eo ipso marným projitím lhůty, protože tato skutečnost by jej teprve podmínila.

Závěr

Na tomto místě autor ve vší stručnosti poukáže na některé závěry, ke kterým v předchozích částech této práce dospěl.

Nejprve byla pozornost věnována fenoménu času a jeho významu v právu (část I. 2 práce). Samotná podstata času zřejmě zůstane neuchopitelná. Od dob, kdy Svatý Augustin konstatoval, „*Co jest tedy čas? Vím to, když se mne naň nikdo netáže; mám-li to však někomu vysvětlit, nevím.*“, se toho příliš nezměnilo. Teorie relativity jakož i navazující úvahy o cestování časem sice popsaly některé jeho vlastnosti (zejm. možnost dilatace), nicméně pochopení toho, co že to čas vlastně je, spíše ještě ztížily. Autor nicméně vyslovil názor, že se právo bez odpovědi na tuto otázku pohodlně obejde. Ať už je čas cokoli, právo bude muset respektovat princip nezvratitelnosti (jednosměrnosti) toku času, jenž je základem kauzality, a z praktických důvodů i tradiční způsob počítání času. Právníkovi proto zcela postačí, pokud si čas představí jako šipku, jejíž hrot míří do budoucnosti, na jejíž osu bude zaznamenávat jednotlivé události podle toho, kdy nastaly, a jejichž čas určí jednoduše podle kalendáře a hodin.

Lhůtu definoval (část I. 3 práce) autor jako právním předpisem, rozhodnutím nebo smlouvou vymezený časový úsek, v rámci kterého musí být učiněn určitý právní úkon, aby nenastal právem předvídaný následek. Lhůta představuje časovou podmíněnost úkonu. Bude-li úkon proveden v rámci lhůty (při jejím zachování), pak bude časová podmínka splněna a nastane stav, jako by lhůty nebylo. Pokud naopak úkon ve lhůtě proveden nebude, nastoupí právní následky spojené s jejím zmeškáním. Základním účelem lhůt je tak omezení trvání nejistoty stran toho, zda úkon proveden bude či nikoli, a zda proto nastoupí právní účinky lhůtou předvídaného úkonu anebo právní následky zmeškání lhůty. Za základní konstrukční prvky lhůty (*essentialia temporum*) označil autor její počátek, délku, lhůtou předvídaný úkon a následek, který její zmeškání vyvolá.

Od lhůt se autor pokusil odlišit jiné časové úseky, zejména doby. Ty autor považuje za prosté trvání času. Tyto časové úseky vyjadřují nepodmíněné plynutí času,

pouhé určení kvanta času, ve kterém ani k ničemu dojít nemusí. V případě lhůt tak má smysl tázat se toliko po tom, zda byly zachovány či zmeškány, kdežto ohledně dob je podstatné, jak dlouho trvaly. Praktickým důsledkem tohoto rozdílu je pak odlišný způsob počítání obou druhů zmíněných časových úseků.

Při klasifikaci jednotlivých druhů lhůt (část I. 3 práce) autor vycházel z obvyklého doktrinárního pojetí. Podle toho, kdo lhůtu stanovil, rozlišil lhůty zákonné, správcovské, soudní a smluvní. Dále posuzoval dichotomii lhůt hmotněprávních a procesních z hlediska toho, zda se má tato odvíjet od povahy úkonu, který má být ve lhůtě vykonán, anebo od povahy následku vyvolaného marným uplynutím lhůty, neboť shledal, že se povaha úkonu i následku může v případě některých lhůt lišit. Uzavřel, že tam, kde bude povaha úkonu a následku různá, má být určující povaha úkonu. Následně se zabýval klasifikací lhůt podle následku, které jejich zmeškání vyvolá. Obvyklé pojetí, podle kterého se lhůty dělí na promlčecí, prekluzivní a pořádkové, posoudil jako nedostatečné, pročež jej doplnil o nový druh, který pro účely této práce nazval lhůtami solučními. Soluční lhůty vymezil jako lhůty ke splnění povinnosti, jejichž marné uplynutí způsobí vznik možnosti splnění této povinnosti vynutit nebo nesplnění této povinnosti sankcionovat či zatížit jiným pro porušitele nepříznivým následkem. Poukázal však na to, že ani přes vytvoření nového druhu lhůt nebude jejich výčet vyčerpávající, takže považoval za nutné zmínit i kategorii zbytkovou – lhůty specifické. Konečně pojednal i o posledním tradičním způsobu klasifikace lhůt, jenž se odvíjí od způsobu určení jejich počátku a podle kterého se lhůty dělí na lhůty objektivní a subjektivní. V této souvislosti zejména vyslovil názor, že v případě, který nazývá jako klasickou kombinaci lhůt subjektivní a objektivní, jde o lhůtu jedinou.

V rámci pojednání o počítání času v právu (část I. 4) autor vychází z rozdílu mezi lhůtami a jinými časovými úseky, neboť podle jeho názoru právní pravidla počítání lhůt dopadají právě a jenom na lhůty.

Autor především provedl komparaci pravidel počítání lhůt, jak jsou zakotvena v některých právních předpisech. Zjistil, že lze vysledovat dvě koncepce, jakých tuzemský normotvůrce při formulaci těchto pravidel používá. Přes odlišnou dikci pravidel je však způsob, resp. výsledek počítání lhůt zcela totožný. Na základě

provedené komparace pak autor abstrahoval dva základní principy, které počítání lhůt ovládají. Za prvé jde o princip *dies a quo non computatur in termino* (den rozhodné skutečnosti se do lhůty nepočítá), jenž platí vždy, ať už je lhůta počítána na dny, týdny, měsíce nebo roky. Druhý princip pak spočívá v tom, že poslední den lhůty (*dies ad quem*) musí vždy připadnout na pracovní den. Prostřednictvím uplatňování obou principů pak dochází k tomu, že je časový úsek vymezený lhůtou uměle, avšak účelně prodlužován, aby poskytoval co nejširší možnost pro provedení lhůtou předvídaného úkonu. Lhůta tak má představovat tzv. *tempus utile*.

Samostatnou pozornost věnoval autor této práce pravidlu počítání lhůt podle § 33 odst. 1 daňového řádu. Odborná literatura, jakož i Finanční správa České republiky totiž zastávají názor, že zvláštní dikce uvedeného ustanovení vede k tomu, že lhůty určené v týdnech, měsících a letech budou o jeden den delší, než kdyby byly počítány podle pravidel jiných. Autor této práce naopak vyslovil názor, že pravidla počítání lhůt, jak jsou v daňovém řádu zakotvena, žádnou obsahovou změnu nepřinesla. Jejich dikce totiž jen explicitně uvádí princip, na kterém stojí pravidla jiná, a to *dies a quo non computatur in termino*.

Ohledně počítání jiných časových úseků než jsou lhůty (zejm. dob) pak autor uzavřel, že na ně pravidla počítání lhůt aplikovat nelze. Vyjadřuje-li totiž doba prosté trvání času (tzv. *tempus continuum*), pak není žádného důvodu, aby bylo její počítání deformováno pravidly, které ze lhůt činí *tempus utile*. Autor dále navrhuje způsob počítání dob. Ten vychází z upravených pravidel počítání lhůt, kdy úprava spočívá v eliminaci působení principů vlastních lhůtám (tj. započítání dne rozhodné skutečnosti a neprodlužování doby, pokud její poslední den připadne na sobotu, neděli nebo svátek).

V závěrečné kapitole obecné části práce se autor zabýval během lhůt podle daňového řádu (část I. 5). Nejprve dovozuje, že *dies a quo* lhůty může být jen jeden, kdežto její *dies ad quem* může doznat změny. Případy, kdy se *dies ad quem* změní, avšak vždy jen směrem do budoucnosti, označuje pracovním názvem jako případy *prolongace* lhůty. *Prolongace* lhůty zahrnuje její prodloužení, přerušení a stavení. Jako základní podmínky *prolongace* lhůty autor vymezuje její zachování a to, že možnost *prolongace* předvídá právní norma, resp. smlouva. Vedle samotného principu jednotlivých typů *prolongace* a jejich zakotvení v daňovém řádu se autor zabýval i

způsobem, jak tyto počítat. Vychází při tom z toho, že ani prolongace lhůty nemá ničeho změnit na skutečnosti, že lhůta má jen jeden diem a quo, a že pouze tento má být z počítání vynechán, kdežto ostatní dny, po které lhůta běží, započítány být mají, neboť jsou její součástí. Všechny typy prolongace jsou tak či onak navázáním jedné lhůty na další. Při takovém navázání se má podle názoru autora postupovat tak, že pro účely počítání bude délka prolongace považována za samostatnou lhůtu, přičemž původní dies ad quem lhůty prolongované bude považován za diem a quo prolongace, neboť v takovém případě bude den navázání počítán právě jednou. Konečně poukázal na dvě situace, kdy podle daňového řádu dochází ex post k popření diei ad quem (navrácení lhůty v předešlý stav) nebo diei a quo (vyslovení neúčinnosti doručení), v kterýchžto případech zanikají následky marného uplynutí lhůty vždy s účinky ex tunc.

Ve zvláštní části práce autor nejprve pojednal o lhůtách pro podání daňových tvrzení (část II. 1). Tyto lhůty posoudil jako zákonné a procesní, jež jsou kromě lhůt pro podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování lhůtami objektivními. Až na dále uvedenou výjimku považuje autor tyto lhůty za soluční. Zvláštní pozornost totiž věnoval povaze lhůt pro podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, nebo na daň stejnou, tvrdí-li se jimi pouze změna dříve uvedených údajů, kdy uzavřel, že jde o lhůty pořádkové. Pro závěr, který lze seznat z dosavadní judikatury, dle kterého mají být tyto lhůty prekluzivní, totiž nenašel opodstatnění. Autor se zabýval i následky porušení povinnosti tvrdit daň včas, především sankcí v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně. V této souvislosti posuzoval povahu tzv. liberační lhůty, o které vyslovil názor, že je spíše dobou než o lhůtou. V každém případě se však ztotožnil s tím, že tato nemůže být lhůtou hmotněprávní, za jakou jí považuje Finanční správa. Konečně poukázal i na problém, který podle jeho názoru vyvolala novela daňového řádu, jež zavedla samostatnou skutkovou podstatu tohoto správního deliktu sui generis pro případ, kdy daňové tvrzení nebylo podáno vůbec.

Ohledně lhůt splatnosti (část II. 2 práce) autor především rozlišil den splatnosti daně a náhradní lhůtu splatnosti daně. S ohledem na zákonem stanovený způsob započtení úhrady daně na splatnou daň autor den splatnosti daně za lhůtu vůbec

nepovažuje. Lhůtou je podle jeho názoru až náhradní lhůta splatnosti daně, která je zákonná, hmotněprávní, soluční a mimo lhůty, ve které je splatná daň dodatečně tvrzená, objektivní. Autor i zde posuzoval povahu tzv. liberační lhůty, která se uplatňuje v souvislosti s úročením opožděně uhrazené daně, se závěrem, že jde o dobu, nikoli o lhůtu.

Lhůtu pro stanovení daně (část II. 3 práce) chápe autor jako lhůtu zákonnou, hmotněprávní, objektivní a prekluzivní. Předmětem prekluze je zde podle jeho názoru pravomoc správce daně stanovit v konkrétním případě daň. V souvislosti s výkladem o prodloužení lhůty pro stanovení daně upozornil autor na to, že posledních dvanáct měsíců lhůty, ve kterých musí k úkonu způsobujícímu prodloužení lhůty dojít, není podle jeho mínění lhůtou, nýbrž dobou. Zvláštní pozornost věnoval autor nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011, ve kterém soud formuloval nový, zákonem explicitně nepředvídaný následek marného uplynutí lhůty pro stanovení daně spočívající v tzv. konkludentním stanovení daně. Ačkoli autor principiálně souhlasí s důsledky, který tento převratný judikát přinesl, s argumentací Ústavního soudu polemizuje. Zvolená argumentace totiž podle názoru autora popírá prekluzivní charakter lhůty pro stanovení daně a institutu tzv. konkludentního stanovení daně dává zcela jiný význam, než jaký podle názoru autora má. V závěru se autor pokusil vytýčit meze uplatnění nálezu Ústavního soudu na další obdobné případy.

Lhůtu pro placení daně (část II. 4 práce) pokládá autor za časový úsek, v rámci kterého může jediné dojít k vybrání nebo vymožení nedoplatku, neboť po jeho uplynutí nedoplatek zaniká. Ačkoli se počátek běhu této lhůty odvíjí pouze od původního nebo náhradního dne splatnosti daně, dopadá tato podle názoru autora nejenom na jistinu daně, ale i na veškeré její příslušenství, neboť obě mohou být nedoplatkem a zákon zde mezi nimi nerozlišuje. Z toho pak mimo jiné autor dovozuje, že každý úkon mající vliv na běh lhůty pro placení daně, ať už se týká jistiny daně nebo jejího příslušenství, tuto musí ovlivnit. Autor poukázal rovněž na možnost štěpení této lhůty, neboť ohledně téže daně může nezávisle na sobě běžet vícero lhůt pro jejich placení. Běh lhůty pro placení daně se totiž vždy odvíjí od původního dne splatnosti daně. Bude-li však k částce (rozdílu) daně stanovena náhradní lhůta splatnosti, poběží ohledně ní lhůta samostatná.

Upozornil také na problémy, které to může způsobit. Lhůtu pro placení daně považuje autor za zákonnou, hmotněprávní, objektivní a prekluzivní.

Ohledně lhůt pro uplatnění prostředků ochrany při správě daní (část II. 5 práce) autor především konstatoval, že ne všechny z těchto prostředků jsou lhůtami vázány. Zatímco opravné a dozorčí prostředky lze účinně použít pouze v zákonem předvídaných prekluzivních lhůtách, použití některých dalších prostředků ochrany (např. námitky nečinnosti nebo podjatosti) je z hlediska času omezeno pouze povahou věci.

Ve vztahu ke lhůtám stanoveným správcem daně (část II. 6 práce) dospěl autor k závěru, že tyto mají místo patrně jen tam, kde správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní ke splnění povinnosti nebo uplatnění práva, přičemž potřebnost stanovení lhůty se odvíjí od obecného účelu lhůt, tj. od toho, zda je další postup správce daně závislý na tom, jestli osoba zúčastněná na správě daní své právo uplatní nebo svou povinnost splní či nikoli. Správcovské lhůty budou zpravidla procesní povahy, avšak lze nalézt i lhůty hmotněprávní. Z hlediska následků jejich marného uplynutí lze pak shledat, že mohou být soluční, prekluzivní i pořádkové.

V poslední kapitole zvláštní části práce (část II. 7) autor pojednal o interních lhůtách správce daně. Jde o zvláštní druh lhůt, které se vymykají tradiční klasifikaci na lhůty zákonné, správcovské, soudní a smluvní. Z povahy interních normativních instrukcí pak autor usuzuje na to, že interní lhůty mohou být toliko pořádkové, neboť jejich zmeškání správcem daně nemůže bez dalšího nijak ovlivnit jeho zákonem stanovenou pravomoc.

Obecně lze o traktovaných lhůtách konstatovat, že žádné podstatné odchylky od obecného pojetí lhůt, jak se je autor pokusil v obecné části této práce vymezit, nevykazují. To pak autor považuje za důvod, proč nelze při interpretaci a aplikaci daňověprávních norem od obecných poznatků o lhůtách odhlížet. Skutečnost, že institut lhůt proniká napříč celým právním řádem, kde zpravidla plní tytéž funkce a vykazuje tytéž vlastnosti, by měla být chápána jako výhoda, která odborné veřejnosti usnadní práci. To platí tím spíše, když tuzemský právní řád doznává četných změn, takže

nalezení jeho prvků, ke kterým se lze jako k tradičním a obecným uchýlit, je čím dál tím méně. Odchytky od obecného pojetí lhůt by měly podle názoru autora zůstat vyhrazeny jen těm případům, kde je to účelné a důvodné. Jinak si budou právníci jen zbytečně komplikovat život, jak to podle mínění autora učinili třeba již v případě výkladu pravidla počítání lhůt podle § 33 odst. 1 daňového řádu a souvisejících úvah o tom, zda je to či ono zákonné ustanovení, které konkrétní lhůtu předvídá, speciální či nikoli.

Seznam použitých zkratk

Seznam zkratk

- **daňový řád** - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb. a zákona č. 167/2012 Sb.
- **zákon o správě daní a poplatků** - zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- **Ústava České republiky** - ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- **Listina základních práv a svobod** - usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o daních z příjmů** - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o dani z nemovitostí** - zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, 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 dani z přidané hodnoty** - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, 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
- **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 místních poplatcích*** - zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o správních poplatcích*** - zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o soudních poplatcích*** - zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů*** - zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o udržovacích poplatcích za patenty a dodatková osvědčení*** - zákon č. 173/2002 Sb., o poplatcích za udržování patentů a dodatkových ochranných osvědčení pro léčiva a pro přípravky na ochranu rostlin a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- ***loterijní zákon*** - zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů
- ***nový občanský zákoník*** - zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- ***správní řád*** - zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- ***trestní řád*** - zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
- ***občanský soudní řád*** - zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- ***občanský zákoník*** - zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o finanční kontrole*** - zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o pojistném na sociální zabezpečení*** - zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění*** - zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů
- ***zákoník práce*** - zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

- **obchodní zákoník** - zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- **insolvenční zákon** - zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), 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
- **zákon o státních svátcích** - zákon č. 245/2000 Sb., o státních svátcích, o ostatních svátcích, o významných dnech a o dnech pracovního klidu, ve znění pozdějších předpisů
- **Evropská úmluva o počítání lhůt** - European Convention on the Calculation of Time-Limits podepsaná v Basileji dne 16. května 1972, vedená pod ETS 76 a dostupná na www.coe.int.
- **exekuční řád** - zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek** - zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek
- **zákon o veřejných dražbách** - zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o datových schránkách** - zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o pojistném na důchodové spoření** - zákon č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření
- **zákon o finanční správě** - zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Seznam výrazů zavedených pro účely této práce

- **prolongace** - prodloužení, přerušování nebo stavení lhůty
- **soluční lhůta** - lhůta ke splnění povinnosti, jejíž marné uplynutí způsobí vznik možnosti splnění této povinnosti vynutit nebo nesplnění této povinnosti sankcionovat či zatížit jiným pro porušitele nepříznivým následkem

Seznam použité literatury a dalších pramenů

Knižní publikace

- AURELIUS AUGUSTINUS. *Vyznání*. Původní vyd. Praha : Ladislav Kuncič, 1926.
- BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9.
- BĚLINA, M. a kolektiv. *Zákoník práce. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN: 978-80-7179-251-2.
- 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.
- DRÁPAL, L.; BUREŠ, J. a kolektiv. *Občanský soudní řád I, II Komentář*. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-107-9.
- 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.
- HAWKING, Stephen. *Stručná historie času : od velkého třesku k černým díram*. 1. vydání. Praha: Mladá fronta, 1991. ISBN 80-204-0169-5.
- HENDRYCH, D. a kol. *Právnícký slovník*. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN 978-80-7400-059-1.
- HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo*. 7. vydání. Praha: nakladatelství C.H.Beck, 2009. IBSN: 978-80-7400-049-2.
- KINCL, J.; URFUS, V.; SKŘEJPEK, M.; *Římské právo*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 1995. ISBN 80-7179-031-1.

- 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.
- KNAPP, Viktor; GERLOCH, Aleš. *Logika v právním myšlení*. 3. aktualizované vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2001. ISBN 80-86432-02-5.
- KNAPPOVÁ, Marta; ŠVESTKA, Jiří; DVOŘÁK, Jan a kolektiv. *Občanské právo hmotné I*. 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-127-7.
- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7.
- 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.
- KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr. *Poradce 2011/4. Daňový řád s komentářem*. Český Těšín: Vydavatelství PORADCE s.r.o., 2011. ISSN 1211-2437.
- LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-390-5.
- MADAR, Zdeněk a kolektiv. *Slovník českého práva*. 3. rozšířené a podstatně přepracované vydání. Praha: nakl. LINDE, 2002. ISBN 80-7201-337-7.
- PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-364-6.
- REJMAN, Ladislav. *Slovník cizích slov*. 2., doplněné vydání. Praha : Státní pedagogické nakladatelství, 1971.
- REJZEK, Jiří. *Český etymologický slovník*. 1. vyd., dotisk. Voznice : Leda, 2004. ISBN 80-85927-85-3.
- SOKOL, Jan. *Čas a rytmus*. Druhé, rozšířené vydání. Praha : Oikoymenth, 2004. ISBN 80-7298-123-4.
- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní řád*. 6. vydání. Praha : C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-043-0.

- ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník*. 1. vydání. Praha : C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-109-3.
- 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.
- VOPÁLKA, Vladimír; MIKULE, Vladimír; ŠIMŮNKOVÁ, Věra; ŠOLÍN, Miloslav. *Soudní řád správní*. 1 vydání. Praha : C.H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-864-9.
- WINTEROVÁ, Alena a kol. *Civilní právo procesní*. 4. aktualizované vydání. Praha: nakladatelství Linde Praha a.s., 2006. ISBN 80-7201-595-8.

Časopisecké publikace

- ALEXA, Karel. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník*. 1/2012. (str. 80)
- ALEXA, Karel. Pojem daňového řízení v novém daňovém řádu. *Daně a finance* 6/2012. (str. 8)
- BÁRTA, Jan. Systém procesních úprav v platném správním právu. *Právník č.* 3/1995. (str. 193)
- BONĚK, Václav. Lhůty pro úkony správce daně. *Daňový expert* 5/2007. (str. 28)
- ELIÁŠ, Karel. K některým otázkám promlčení v soukromém právu. *Obchodněprávní revue* 9/2011. (str. 253)
- JAREŠOVÁ, Jana; HAVRÁNKOVÁ, Martina. Daňový řád – část XI. Placení daní (1. díl). *Daňový expert* 6/2012. (str. 7)
- JAREŠOVÁ, Jana; HAVRÁNKOVÁ, Martina. Daňový řád – část XI. Placení daní (2. díl). *Daňový expert* 1/2013. (str. 2)
- JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce. *Daňový expert* 4/2012. (str. 23)
- KOHOUTKOVÁ, Alena. Ochrana práv daňového subjektu podle daňového řádu. *Daně a finance* 12/2010. (str. 12)
- KOHOUTKOVÁ, Alena. Strašák „LHŮTNÍK“ přežil „rekodifikaci“ daňového procesu. *Daňový expert* 2/2011. (str. 10)

- KORBEL, František. PRUDÍKOVÁ, Dana. Velké změny exekučního práva od 1. ledna 2013. *Právní rozhledy 1/2013*. (str. 1)
- MARKOVÁ, Hana. Platební povinnosti poplatkového charakteru na úseku ochrany životního prostředí. *Daně 10/2004*. (str. 2)
- PULKRÁBEK, Zdeněk. K povaze lhůty podle § 247 odst. 1 OSŘ – hmotněprávní či procesní?. *Právní rozhledy 13/2004*. (str. 502)
- ROZEHNAL, Tomáš. Dělená správa aneb kdo je v České republice správcem daně?. *Daňový expert 1/2013*. (str. 10)
- SVOBODA, Karel. Problémy související s posílením „exekutorské“ exekuce. *Soudní rozhledy 1/2013*. (str. 6)
- ŠMEJKAL, Viktor. Ke konceptu daňového procesu jakožto samostatného odvětví práva. *Daně a finance 6/2010*. (str. 23)
- TICHÝ, Luboš. K subjektivnímu počátku promlčecí doby. *Právní rozhledy 19/2010*. (str. 703)
- VORLÍČKOVÁ, Lucie. Nový daňový řád přináší prolomení prekluzivní lhůty v případě uplatnění účinné lýtosti u daňových trestných činů. *Právní rozhledy 11/2010*. (str. 393)

Elektronické publikace

- ALEXA, Karel. *Započtení přeplatku vzniklého neoprávněným vymáháním daně – legitimní ochrana příjmů veřejných rozpočtů?* In sborník z konference Dny práva 2011 – Days of law 2011, Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování) [online]. 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5912-2. (str. 1). Dostupný na WWW: <http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/index.html>
- BOHÁČ, Radim. *Pojem daň v daňových zákonech*. In sborník z konference Dny práva 2011 – Days of law 2011, Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování) [online]. 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5912-2. (str. 11). Dostupný na WWW: <http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/index.html>
- *Cambridge Advanced Learner's Dictionary & Thesaurus* [online]. Cambridge : Cambridge University Press, 2011 [cit. 5.10.2012]. Dostupný na WWW: <<http://www.dictionary.cambridge.org/dictionary/british/>>

- COUNCIL OF EUROPE. *European Convention on the Calculation of Time-Limits – Explanatory Report*. [online]. Council of Europe, 2012 [cit. 11.10.2012].
Dostupný na WWW: < <http://conventions.coe.int/> >
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Změna termínu pro podání daňového přiznání (Tisková zpráva)*. [online]. 4.2.2011 [cit. 27.11.2012].
Dostupná na WWW:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_11765.html?year=0>.
- *Iuridictum Encyklopedie o právu* [online]. Vlastník PECINA, Tomáš, 2012 [cit. 8.10.2012]. Dostupný na WWW:
<http://iuridictum.pecina.cz/w/Po%C4%8D%C3%ADt%C3%A1n%C3%AD_%C4%8Dasu >
- MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007 , 11.12.2008 [cit. 16.5.2011].
Dostupný na WWW:
<http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc>
- MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony* [online]. 2000-2007 , 2.11.2010 [cit. 19.3.2013].
Dostupný na WWW:
< http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma_korn8atd79lw.doc>
- MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů* [online]. 2000-2007 , 8.9.2011 [cit. 11.4.2013].
Dostupný na WWW:
<http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_korn8lhb5xdo.doc>
- MINISTERSTVO FINANČÍ. Pokyn č. MF - 1 o stanovení lhůt při správě daní. *Finanční zpravodaj 1/2013*. (str. 3).
Dostupný na WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/financni_zpravodaj-2013-01.pdf>
- MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva - konsolidovaná verze*. [online]. Ministerstvo spravedlnosti ČR, 2012 [cit. 5.10.2012]. Dostupný na WWW:
< http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/DZ_NOZ_89_%202012_Sb.pdf>
- PAVLÍČEK, Martin. *Teorie relativity, on – line učebnice*. [online] 2007 [cit. 23.8.2012].
Dostupný na WWW: <<http://martin184.webpark.cz/terel.html>>

- ROZEHNAL, Tomáš. *Lhůta pro podání daňového tvrzení a její nedodržení*. In sborník z konference Dny práva 2011 – Days of law 2011, Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování) [online]. 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5912-2. (str. 340).
Dostupný na WWW:
<http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/index.html>
- *The International System of Units (SI)* [online] France: Bureau International des Poids et Mesures, 2006 [cit. 27.8.2012].
Dostupný na WWW:
<http://www.bipm.org/utils/common/pdf/si_brochure_8_en.pdf>
- *The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Winter 2010 Edition)*. Heslo “Time” – MARKOSIAN, Ned. [online] Edward N. Zalta (ed.), Stanford: The Metaphysics Research Lab, Center for the Study of Language and Information, Stanford University, c2012 [cit. 22.8.2012].
Dostupný z WWW: <<http://plato.stanford.edu/entries/time/>> ISSN 1095-5054
- VÍCH, Marek. Čas pohledem (nejen) fenomenologické filosofie. *E-LOGOS – ELECTRONIC JOURNAL FOR PHILOSOPHY*. [online] 2008. [cit. 22.8.2012]. ISSN 1211-0442.
Dostupný z WWW: <<http://e-logos.vse.cz/index.php?article=163>>
- ZANDL, Patrik. *Kalendář: základní pilíř civilizace*. [online] c2011-2012 [cit. 27.8.2012].
Dostupný na WWW: <<http://www.historieweb.cz/kalendar-zakladni-pilir-civilizace>>

Databáze soudní judikatury

- 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>.
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 2003.
Dostupný z WWW:
<<http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=AnonymizovaneZneniList&menu=188>>.
- ÚSTAVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *NALUS - Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. 2006.
Dostupný z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

Summary

Time Limits in Tax Administration

Time limits have an irreplaceable role in law. They are of a crucial importance especially in situations where a certain act (exercise of a right or a fulfillment of obligation) is limited by time so that after a certain time expiration it is possible to state that such an act was not performed and thus to draw legal consequences hereof. The main purpose of a time limit is the demarcation of the state of uncertainty as to whether the act will be performed or not and thus to determine either the legal consequence of the performance of the act or the consequences of the default of time.

It is clear that the tax proceedings legislation also needs its time limits. Quite frequently it is necessary to set a certain time period for the performance of an act. This time period is set by a time limit. Otherwise it would be only possible to state that an act has already been performed or not yet been performed. It would however not be possible to state that the act was supposed to be performed, i.e. if a person who could have acted or was supposed to act, in fact did not act, the whole process of administration of taxes would come to a deadlock.

The aim of this thesis is, firstly, to generally analyze the concept of time limits. The legal sciences deal with the general properties of time limits only partially. The general part of this thesis is thus dedicated to this issue.

The first chapter deals with the concept of tax administration. As an introduction to the concept of time limits the author dedicated the second chapter of the thesis to the phenomenon of time and its importance in law. The third chapter deals with the term „time limits“ and tries to distinguish it from other periods of time. The fourth chapter analyses the different category of time limits, according to the current legal science. The fifth chapter is dedicated to time calculation in law. Next to the rules regarding calculation of time limits the author takes into account also other rules of calculation in relation to other time periods. A special attention is given to the problem of calculation of time limits according to the Tax Procedure Code. The last chapter of the „general part“ of the thesis analyses the running of a time limit according to the Tax Procedure

Code, especially the beginning of running of a time limit, its extension, suspension and interruption, as well as its conservation and expiration.

The „special part“ of the thesis is dedicated to the analysis of certain particular time limits, which are applied during the tax administration. The main aim is to find out whether the current state of play and the practice are in conformity with the general findings about time limits. The first chapter of this „special part“ deals with the time limits for submission of tax return. The second chapter analyses the tax maturity dates, including the issue of an overpaid tax. The third chapter deals with the time limit for tax assessment, including the decision of the Constitutional Court No. I ÚS 3244/09 as of 10.3.2011. The fourth chapter analyses the time limit for tax collection and also the time limit within which arises the right of a tax return. The fifth chapter is dedicated to time limits in relation to remedial measures and the sixth chapter analyses the time limits set by the tax administrator. The last chapter of the special part is dedicated to internal time limits, i.e. those time limits set up by a tax administrator by internal norms.

The conclusion deals with the summary of the author's findings. The time limit is understood by the author as a certain time period set by a legal act, decision or a treaty, within which an act has to be performed as to avoid a legal consequence which is connected with its non-performance. Other time periods only express simple (unconditional) duration. The difference between time limits and other time period is then manifested also by the way of time calculation in law. According to the author's opinion, special rules for time limit calculation are to be applied only in the case of time limits (and not any other time periods). The author also suggested specific rules for the calculation of time limits in cases, such as extension, suspension and interruption of time limits. In the author's views, the current classification of the different time limits is not sufficient and he therefore extended it and defined a new category of time limits for the fulfillment of obligations which – if unperformed – give rise to sanctions or other possibilities to enforce such a fulfillment of obligation. Regarding the frequently used time limits in tax administration, the author did not state a crucial deviation as regards the general perception of time limits. However, he pointed out that some time periods

are not to be considered as time limits and certain time limits are wrongly analyzed by the tax administrators. He stressed out that the time limits should be approached in a unified manner as they have the same function throughout the whole legal order.

Key words:

Time limit, period of time, calculation of time limit, running of time limit, administration of taxes, Tax Procedure Code, time limit for submission of tax return, tax maturity date, time limit for tax assessment, time limit for tax collection

Klíčová slova:

Lhůta, doba, počítání lhůt, běh lhůty, správa daní, daňový řád, lhůta pro podání daňového tvrzení, splatnost daně, lhůta pro stanovení daně, lhůta pro placení daně