

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**Právnická fakulta**

Katedra finančního práva a finanční vědy

**Změny ve správě daní v souvislosti s přijetím  
daňového řádu**

Diplomová práce

**Lenka Vrbová**

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Pavlína Vondráčková

Praha, listopad 2010

## **Prohlášení**

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

V Praze 30. 11. 2010

Lenka Vrbová

## **Poděkování**

Ráda bych vyjádřila upřímné poděkování JUDr. Pavlíně Vondráčkové, vedoucí mé diplomové práce, za ochotu a účinnou pomoc při zpracování mé diplomové práce.

V Praze 30. 11. 2010

Lenka Vrbová

## OBSAH:

<b>Úvod:</b> .....	<b>2</b>
<b>1. ZÁKON O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ</b> .....	<b>4</b>
1.1. Daňové řízení podle ZSDP .....	6
1.2. Problematické oblasti úpravy v ZSDP .....	8
1.2.1. <i>Systematika</i> .....	8
1.2.2. <i>Terminologie</i> .....	12
1.2.3. <i>Vztah ke správnímu řádu</i> .....	14
1.2.4. <i>Lhůty</i> .....	15
1.2.5. <i>Daňová kontrola</i> .....	15
<b>2. HISTORICKÝ VÝVOJ DAŇOVÉHO ŘÁDU</b> .....	<b>18</b>
<b>3. CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉHO ŘÁDU</b> .....	<b>20</b>
3.1. Rozsah daňového řádu .....	20
3.2. Systematika daňového řádu .....	23
3.3. Terminologie .....	26
<b>4. OBECNÁ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ</b> .....	<b>31</b>
4.1. Nahlížení do spisu .....	31
4.1.1. <i>Změna v nahlížení do spisu v souvislosti s DŘ</i> .....	35
4.2. Rozhodnutí .....	39
4.2.1. <i>Neplatnost rozhodnutí</i> .....	39
4.2.2. <i>Odůvodnění rozhodnutí</i> .....	42
4.2.3. <i>Změny v právní úpravě rozhodnutí v DŘ</i> .....	43
4.2.4. <i>Odsun splatnosti daně až za právní moc rozhodnutí</i> .....	46
4.3. Problematika vytýkacího řízení .....	48
4.3.1. <i>Lhůta pro zahájení vytýkacího řízení</i> .....	50
4.3.2. <i>Výzva k odstranění pochybností</i> .....	52
4.3.3. <i>Postup k odstranění pochybností v daňovém řádu</i> .....	53
<b>5. ZVLÁŠTNÍ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ</b> .....	<b>56</b>
5.1. Daňové řízení podle daňového řádu .....	56
5.2. Prekluzivní lhůta pro vyměření daně .....	58
4.3.4. <i>Počátek běhu prekluzivní lhůty</i> .....	59
5.2.2. <i>Úkon přerušující prekluzivní lhůtu</i> .....	62
4.3.5. <i>Změna v souvislosti s DŘ</i> .....	63
<b>Závěr:</b> .....	<b>67</b>
<b>Seznam použitých zkratk:</b> .....	<b>70</b>
<b>Seznam použité literatury a pramenů:</b> .....	<b>71</b>

## Úvod:

Pro svou diplomovou práci jsem si zvolila téma, které v současné době považuji za velmi aktuální a protože se jedná o téma, které se dotýká nás všech, je mu třeba věnovat pozornost. Ode dne 1. 1. 2011 nabývá účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále také jako „daňový řád“ nebo „DŘ“), který je zcela novým procesním právním předpisem upravujícím oblast daní. Daňový řád tak představuje novou komplexní úpravu daňového procesu, která má nahradit současný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „ZSPD“), účinný již od roku 1993.

Podnětem pro výběr tématu mé práce byly v současné době hojně se objevující diskuse hodnotící změny ve správě daní, které s sebou přijetí nového daňového řádu přináší. Tvůrci zákona jej považují za moderní právní předpis, který zavádí klientský přístup a zohledňuje principy dobré správy. Naproti tomu daňovou veřejností je vnímán mnohdy negativně pro svoji obsáhlost a pro změny, které daňové subjekty považují více či méně za posílení postavení správce daně.

Cílem mé diplomové práce proto bude analyzovat vybrané sporné oblasti současného ZSDP a porovnáním s novou právní úpravou zjistit, zda se podařilo tyto problematické body přijetím nové procesní normy odstranit. Ve své práci budu vycházet z vybraných nejasných ustanovení ZSDP, které za pomoci právní a historické analýzy podrobím rozboru a poukážu na stanoviska judikatury k těmto problematickým oblastem ZSDP. Následně komparací s novou procesní normou prověřím, zda ustanovení, která způsobovala sporný výklad, byla v daňovém řádu vhodně změněna, zda je tato změna v souladu s judikaturou českých soudů nebo zda daňový řád v něčem pochybil. Komparací současného a budoucího stavu právní úpravy správy daní se tak pokusím zhodnotit pravděpodobný přínos daňového řádu, i když samozřejmě skutečný přínos bude možno konstatovat až s patřičným časovým odstupem, kdy až aplikace daňového řádu v praxi ukáže, zda daňový řád splnil cíle avizované jeho předkladatelem.

Není však mým záměrem analyzovat veškeré změny ve správě daní, které daňový řád přináší, to by ostatně bylo na mnohem rozsáhlejší práci. Ve své diplomové práci se zaměřím pouze na ty oblasti správy daní, které jsou zásadní pro postup správců daně i pro jednání daňových subjektů v průběhu stanovení daňové povinnosti.

Prověřovat tak budu zejména ustanovení, v nichž jsou daňovým řádem přiznána práva daňovému subjektu a správci daně omezena jeho působností. Zejména se zaměřím na ty oblasti právní úpravy, v nichž daňový řád přináší změny oproti předcházející právní úpravě, tj. zakotvuje práva a povinnosti, které byly doposud odvoditelné pouze z judikatury českých soudů. Nebudu se však věnovat úpravě daňové kontroly, přestože splňuje mnou stanovená kritéria, ale z mého pohledu se jedná o tak náročné a obsáhlé téma, které by si zasloužilo samostatnou práci.

S ohledem na výše uvedené cíle jsem stanovila strukturu mé práce. Vybraná sporná ustanovení jsem začlenila do kapitol, které respektují systematiku zvolenou daňovým řádem. Je tomu tak z důvodu lepší orientace v diplomové práci, neboť již za pár měsíců bude ZSPD zrušen a při správě daní bude postupováno podle daňového řádu, který užívá zcela jinou systematiku.

Vzhledem k tomu, že je potřeba ke kvalifikační práci přistupovat komplexně, dříve než přistoupím k vlastnímu výkladu vztahujícímu se k nové právní normě, považuji za nezbytné se alespoň v krátkosti zmínit o právní úpravě správy daní, tak jak je obsažena v ZSPD. Z těchto důvodů v první kapitole nazvané *Zákon o správě daní a poplatků* budu tuto právní normu stručně charakterizovat a vymezím hlavní problémy, které jsou této právní normě dlouhodobě vytýkány.

V následující kapitole nazvané *Historický vývoj daňového řádu* budu přiměřenou pozornost věnovat vývoji minulých let a důvodům, které vedly k přijetí daňového řádu.

Následně již přistoupím k samotnému hodnocení nové procesní normy. A tak v kapitole třetí nazvané *Charakteristika daňového řádu* analyzuji novou procesní normu po její formální stránce, budu se zde věnovat její struktuře, rozsahu a zhodnotím novou systematiku a terminologii užívanou daňovým řádem. Stěžejní část mé diplomové práce bude zařazena v kapitole čtvrté a páté *Obecná a zvláštní část o správě daní*, kde se již budu věnovat konkrétním vybraným sporným oblastem ZSDP a jejich úpravě v daňovém řádu.

Diplomová práce je zpracována dle platné právní úpravy platné a účinné ke dni 30. listopadu 2010.

## 1. Zákon o správě daní a poplatků

Začátkem devadesátých let 20. století, kdy docházelo k přechodu z centrálně plánovaného systému hospodářství na tržní, bylo nutné ve velmi krátké době přijmout zcela nové právní předpisy a tato potřeba se nevyhnula ani oblasti týkající se daní. Tato složitá situace byla ještě umocněna politickými spory na našem území, které vyvrcholily v roce 1993 v rozdělení České a Slovenské Federativní Republiky na dva samostatné státy. Současně se vznikem České republiky ke dni 1. 1. 1993 byla tak v rámci daňové reformy zavedena nová daňová soustava platná na našem území. Spolu se zavedením této nové daňové soustavy byla přijata také komplexní právní úprava procesního daňového práva upravená zákonem České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Na tomto místě je vhodné zmínit, že do této doby byla daňová procesní problematika obsažena ve velmi roztržité právní úpravě. Při správě daní bylo postupováno podle vyhlášky MF č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a ve věcech, které nebyly upraveny touto vyhláškou, se subsidiárně používal zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení. Při přípravě nové procesní normy, účinné od roku 1993, tak bylo postupováno podle nové ideje, a to nezávislosti ZSDP na tehdejší socialistickém zákoně upravujícím správní řízení. ZSDP tak obsahoval ustanovení § 99, podle kterého se při správě daní správní řád nepoužil. Ustanovení § 99 ZSDP zůstalo nezměněné i po přijetí nového správního řádu (dále také jako „SŘ“)<sup>1</sup>, s výjimkou ustanovení týkajících se vyřizování stížností. Taková právní úprava byla však předmětem sporů, které vyvrcholily právě při schvalování nového správního řádu a i nadále je problematika provázanosti správního a daňového řádu velmi diskutována.

ZSDP byl tedy základní procesní normou, podle níž se na území České republiky v období let 1993 – 2011 postupovalo při výkonu správy daní.

Předmět úpravy ZSDP je vymezen hned v ustanovení § 1 ZSDP, které správu daní definuje jako „právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění,

---

<sup>1</sup> Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád

stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.<sup>2</sup> ZSDP vymezuje oblast své úpravy popisně tak, že stanoví základní cíle správy daní, z nichž stěžejním cílem je vyměření a vybrání daňové povinnosti. Ke splnění specifikovaných cílů vyjmenovává demonstrativně práva správce daně, který je státem k výkonu správy daní pověřen.

Správa daní se neobejde bez osob, které ZSDP označuje jako účastníky řízení. ZSDP tak na jedné straně upravuje postup daňových orgánů při výběru daní, tj. stanoví, jaká práva má správce daně k dosahování cílů správy daní možnost realizovat. Tím je naplněno ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, kdy státní moc lze uplatňovat pouze v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Správci daně jsou ve většině případů věcně příslušné územní finanční úřady, tzn. finanční ředitelství a jim podřízené finanční úřady, jejichž pravomoc je upravena zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Správcem daně však v souladu s legislativní zkratkou mohou být i jiné správní a státní orgány (například Ministerstvo financí, celní orgány, ale i soudy v rámci agendy soudních poplatků) a orgány obcí věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní.

Na straně druhé ZSDP upravuje jednání daňových subjektů. Toto je speciální terminologie, kterou užívá pouze ZSDP, hmotně právní daňové předpisy používají pojmů poplatník a plátcé daně. Pokud ZSDP obecně hovoří ve svých ustanoveních o daňovém subjektu, podle konkrétních okolností pak půjde buď o poplatníka, nebo o plátcé daně (příp. o jejich právní nástupce), a to podle kritéria, či disponibilní zdroje se zkrátí.<sup>3</sup> A je to právě poplatník, jehož majetek, příjem nebo úkon se daní, bez ohledu na to, zda má sám povinnost daň také odvést. Plátcem je potom osoba, která od poplatníka takovou daň vybere nebo mu ji srazí a pod vlastní odpovědností ji odvede správci daně. Takovým plátcem je například zaměstnavatel, který v postavení plátcé odvádí daň nebo zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za své zaměstnance nebo plátcem může být osoba, která provádí plnění podléhající DPH.

---

<sup>2</sup> Viz. § 1 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>3</sup> V souvislosti s aplikací ustanovení § 6 ZSDP, které pojednává o daňových subjektech, je vhodné upozornit, že rozlišujeme daně přímé a nepřímé. Potom u přímých daní se setkáme jak s pojmem poplatník tak i plátcé, avšak u nepřímých daní se vyskytují pouze plátcí.



Poplatník i plátce daně mají v řízení před správcem daně stejná procesní práva i povinnosti, tzn. úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně.<sup>4</sup> Konkrétní vymezení pojmu poplatník a plátce daně pak obsahují příslušné hmotně právní předpisy pro každou daň zvlášť.

Vedle daňových subjektů a správce daně se správa daní neobejde bez celé řady osob, které ZSDP souhrnně označuje jako třetí osoby. Jde zejména o osoby v postavení svědků, znalců, tlumočnicků, ručitelů, jejichž výčet je uveden v § 7 odst. 2 ZSDP. Zde uvedený výčet osob však není úplný, třetí osobou se rozumí i jiná osoba v případě, že je jí ZSDP uložena povinnost součinnosti (např. § 15 odst. 5, § 34 ZSDP).

ZSDP tedy obsahuje katalog práv a povinností osob zúčastněných na správě daní a úpravu procesních postupů, z nichž pouze některé jsou realizovány v průběhu daňového řízení. Je nezbytně nutné oba tyto pojmy, jak správu daní, tak daňové řízení, od sebe odlišovat. Správa daní je pojem širší, který zahrnuje jak samotné daňové řízení, ale i celou řadu institutů, které pod pojem daňové řízení nezahrnujeme, například postupy správce daně při registraci a vyhledávání daňových subjektů (správce daně tyto činnosti provádí bez součinnosti daňového subjektu), řízení o příslušenství daně (s ohledem na legislativní zkratku daně, o které se zmíním níže), řízení o námitce podjatosti a jiné.

## **1.1. Daňové řízení podle ZSDP**

Základním požadavkem státu na správu daní je získat příjmy pro úhradu celospolečenských potřeb. Tento požadavek je uspokojován v daňovém řízení prostřednictvím jednotlivých úkonů, jejichž realizace směřuje k tomu, aby daně byly stanoveny a vybrány takovým způsobem, že nebudou kráceny daňové příjmy. Z takto stanoveného cíle daňového řízení víceméně plyne, že správce daně hájí zájmy státu, dbá především na to, aby nedocházelo ke krácení příjmů do veřejného rozpočtu, a je na daňovém subjektu, aby znal daňové právo a uplatnil vše, co ve svůj prospěch smí uplatnit.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Viz. § 2 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>5</sup> Viz. str. 51. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008*. 9. aktual. vyd. Praha: VOX a.s., 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

Dle dikce zákona o správě daní a poplatků je daňové řízení nutno chápat jako řízení o daních. Formální definice daně však není v právním řádu České republiky obsažena, daň je vymezena pouze finanční teorií<sup>6</sup>. Z tohoto důvodu zavádí ZSDP pro daň legislativní zkratku daně. Pro účely ZSDP se tak daní rozumí jednak daně jako takové vymezené v jednotlivých hmotně právních předpisech, ale vedle nich dále také poplatky (a to jak správní, místní i soudní), odvody za odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a jiné formy odvodů, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně za předpokladu, že jsou příjmem státního nebo územního rozpočtu, příp. státních fondů či Národního fondu.<sup>7</sup> Takový výčet je taxativní, to znamená, že ZSDP daní rozumí pouze to, co za daň ve svém ustanovení vyjmenovává. S tím je spojena řada problémů, o nichž se zmíním níže.

Daňové řízení chápe ZSDP jako řízení o dani, a to tedy ve smyslu výše uvedené legislativní zkratky daně. Probíhá v rámci správy daní a jedná se o právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů.<sup>8</sup> V průběhu daňového řízení je potřeba vždy postupovat v souladu se základními zásadami, které představují základní pravidla řízení. Je však důležité vědět, že výčet základních zásad daňového řízení uvedený v ustanovení § 2 ZSDP není taxativní a vždy je třeba aplikovat i další zásady odvoditelné přímo z textu ZSDP, analogií se správním řízením a dále také z judikatury. Nezpochybnitelné jsou rovněž obecné právní principy a zásady, které jsou vyjádřené v Ústavě České republiky a Listině základních práv a svobod.

---

<sup>6</sup> Daní je zákonem uložená platba plynoucí do státního rozpočtu, která je povinná, nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.

<sup>7</sup> Volně citováno podle § 1 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozd. předpisů

<sup>8</sup> Viz. Bakeš M. *Finanční právo*. 4. aktual. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 8071794317.

## 1.2. Problematické oblasti úpravy v ZSDP

ZSDP upravuje správu daní na našem území již 18 let. Během této dlouhé doby, po kterou byl zákon účinný, došlo k výrazné změně společenských poměrů a tak některé zákonem upravené instituty již nelze vykládat stejným způsobem jako téměř před dvaceti lety, kdy byly do našeho právního řádu zavedeny. Přestože byl ZSDP již pětadesátkrát novelizován, odstranit problémy, které nastávají při jeho výkladu, se nepodařilo a to zejména z důvodu, že pouze malé procento z těchto novel představovalo věcný zásah do zákona. Proto musela vhodně zareagovat moc soudní a svými judikáty nejenom konkretizovala některá sporná ustanovení zákona, ale především významně přispěla ke změně výkladu některých oblastí zákona. Bohužel v mnoha případech nedošlo k zapracování takto změněného výkladu přímo do textu ustanovení zákona, což způsobilo, že aplikace ZSDP se s ohledem na značné množství judikátů Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů vydaných ve věcech správy daní, stala velmi problematickou a náročnou záležitostí. Mnohá práva a povinnosti se tak složitě dovozovala až z judikatury a to samozřejmě pro daňové subjekty představovalo nadměrnou zátěž navíc spojenou vysokou právní nejistotou. Vzhledem k problematickým oblastem zákona narůstalo ve správě daní množství soudních sporů a ZSDP se tak stal velmi kritizovaným.

Domnívám se, že pro tuto práci bude přínosné věnovat se v následující subkapitole alespoň stručně těm oblastem ZSDP, jejichž výklad v praxi působí problémy a tím vytvořit jakýsi nástin do problematiky ZSDP i pro osoby, které se v ní příliš neorientují. Není mým cílem rozebírat veškerá sporná a kritizovaná ustanovení ZSDP, to by bylo hodno samostatné práce, chci spíše jen poukázat na hlavní sporné oblasti ZSDP.

### 1.2.1. *Systematika*

V první řadě se kritika často týkala samotné systematiky ZSDP. Ten správu daní upravuje v následujících osmi, resp. sedmi částech:

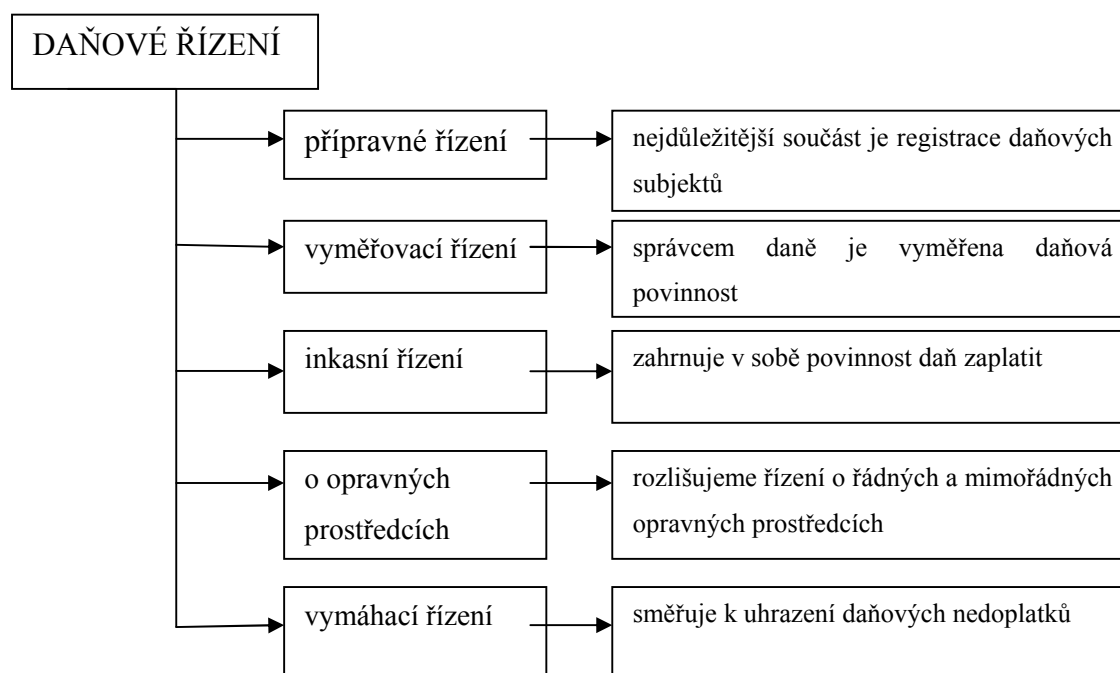
- Část I.        *Obecná ustanovení*
- Část II.       *Řízení přípravné*

- Část III. *Vyměřovací řízení*
- Část IV. *Řádné opravné prostředky*
- Část V. *Mimořádné opravné prostředky*
- Část VI. *Placení daní*
- Část VII. *Zrušena*
- Část VIII *Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná*

### ❖ Teoretické vymezení pojmu daňové řízení

Důsledkem nevhodné systematiky ZSDP spolu s nedůsledným užíváním pojmu řízení je existence odlišných pohledů na teoretické vymezení pojmu daňové řízení. Jeho zákonné vymezení neboli legislativní zkratku pro daňové řízení nalezneme až v ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP upravujícím jednu ze základních zásad v daňovém řízení, a to zásadu zákonnosti. Přitom z hlediska systematiky by bylo vhodnější ji zařadit do úvodního ustanovení § 1 ZSDP vymezujícímu rozsah působnosti zákona. Uvedené ustanovení však neobsahuje konkrétní vyjádření pojmu daňové řízení a tak se vymezit tento pojem pokouší teorie.

Většina autorů odborných publikací i učebních pomůcek pohlíží na daňové řízení jako na řízení skládající se z několika vzájemně propojených a na sebe navazujících částí, a to z částí následujících:



Obrázek č. 1: Daňové řízení a jeho části

Takové dělení vychází z nadpisů užívaných v ZSDP. Kritici tohoto dělení daňového řízení na fáze však argumentují tím, že nadpisy v zákoně, stejně jako poznámka pod čarou, nejsou právně závazné,<sup>9</sup> a tak je nutné se na daňové řízení dívat z jiného pohledu a důsledně rozlišovat stadia daňového řízení a etapy správy daní. Daňové řízení pak musí být chápáno jako jediné kontinuální řízení, v jehož rámci rozlišujeme následující stadia:

1. zahájení řízení
2. zjišťování podkladů včetně zajištění průběhu a účelu řízení
3. vydání rozhodnutí
4. přezkoumání rozhodnutí
5. výkon rozhodnutí

Vedle toho u správy daní se pak dají rozlišit tyto etapy:

1. registrace a vyhledávání daňových subjektů
2. vyměřování daní
3. inkasní správa

Jak vidno, špatně zvolená systematika zákona s sebou nutně přináší mnoho výkladových problémů, a to i v tak důležitém a základním pojmu jakým je daňové řízení. Bylo by velmi obtížné docílit změny v systematice ZSDP prostřednictvím novelizací jeho ustanovení. Proto i toto je jeden z mnoha důvodů, proč byla namísto další novelizace zvolena cesta zcela nového právního předpisu.

#### ❖ **Opravné prostředky v daňovém řízení**

Nevhodná systematika ZSDP je také často zmiňována v souvislosti s částmi IV. a V. ZSDP, které upravují opravné prostředky v daňovém řízení. Z hlediska právní teorie dělíme opravné prostředky na řádné, které směřují proti rozhodnutí, jež dosud nenabylo právní moci a mimořádné, které směřují proti již pravomocnému rozhodnutí. Opravné prostředky v daňovém řízení však ve srovnání s jinými právními odvětvími, vykazují určité zvláštnosti. Zákonodárce mezi řádné opravné prostředky podle ZSDP zařadil odvolání, stížnost, námitku a reklamaci a mezi mimořádné opravné prostředky

---

<sup>9</sup> Nález ÚS ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

obnovu řízení, prominutí daně, přezkoumání daňových rozhodnutí a opravy zřejmých nesprávností a omylů.

Za výše zmíněné systémové zvláštnosti můžeme označit následující. Některé instituty, které zákon řadí mezi opravné prostředky, nesplňují teoretická kritéria pro takové označení. Sporné je například zařazení stížnosti, tak jak je formulována v ZSDP, mezi řádné opravné prostředky. Stížnost nesměřuje vůči rozhodnutí či úkonu správce daně, ale představuje jakýsi svébytný proces, kterým se může poplatník bránit u správce daně, pokud nesouhlasí s postupem plátce daně. Stížnost tedy neslouží jako opravný prostředek proti postupu správce daně, ale jde o nápravu chyb plátců daně, tedy daňových subjektů. O podané stížnosti správce daně vydá rozhodnutí, proti němuž se může jak poplatník, tak plátce daně odvolat. Znakem tohoto institutu je tedy jeho dvoustupňovost, čímž se odlišuje od ostatních řádných opravných prostředků.

Jiným příkladem nevhodného zařazení tentokrát do mimořádných opravných prostředků může být prominutí daně, jelikož tento institut lze uplatnit v kterékoliv fázi daňového řízení, a to dokonce i před nabytím právní moci rozhodnutí. Opět je tedy sporné, zda se jedná o mimořádný opravný prostředek v pravém slova smyslu.

Stejně tak institut oprav zřejmých omylů a nesprávností je zcela nelogicky zařazen do mimořádných opravných prostředků, přičemž slouží v podstatě k nápravě formálních pochybení v rozhodnutí. Vhodnější by tedy bylo jej zařadit k ustanovení týkající se rozhodnutí správce daně. Navíc zde dochází k poměrně kuriózní situaci, která pramení z faktu, že proti rozhodnutím správce daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem, je použití mimořádných opravných prostředků nepřipustné.<sup>10</sup> Může tak nastat případ, kdy je v rozhodnutí písařská nebo početní chyba, která nebyla objevena správcem daně ani soudem při přezkoumávání rozhodnutí. A jelikož je oprava zřejmých nesprávností a omylů zařazena systémově mezi opravné prostředky, nelze již takovou chybu v rozhodnutí opravit.

Celkově lze shrnout, že označení mimořádné opravné prostředky je pro daňové řízení nepřesné, mimo obnovy řízení se totiž všechny zde zařazené instituty používají i proti rozhodnutím dosud nepravomocným.

---

<sup>10</sup> Viz. § 56a odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

### **1.2.2. Terminologie**

#### **❖ Nahodilé a nedůsledné užívání termínů**

Mnoho sporů mezi správci daně a daňovými subjekty pramení ze špatné terminologie ZSDP, neboť zákon užívá některé termíny zcela nahodile a tím působí výkladové problémy. Takovým příkladem, kdy se pojmy prolínají bez logické souvislosti celým ZSDP, může být například pojem „řízení“ nebo „námitka“.

V ZSDP tak nalezneme úpravu řízení přípravného, vyměřovacího, vytýkacího, odvolacího, zajišťovacího, vymáhacího atd. Laik by tak mohl špatně vyvodit, že se jedná o řízení obdobná řízení daňovému. ZSDP se měl vyvarovat takto nahodilého užívání pojmu „řízení“, protože při jeho interpretaci vznikají problémy. Je tak nutno důsledně rozlišovat, zda je jedná o jednotlivé „fáze“ daňového řízení, které jsou zpravidla obsaženy v několika souvislých ustanoveních zákona (např. řízení vyměřovací) nebo zda je jedná o konkrétní institut (např. řízení blokové).

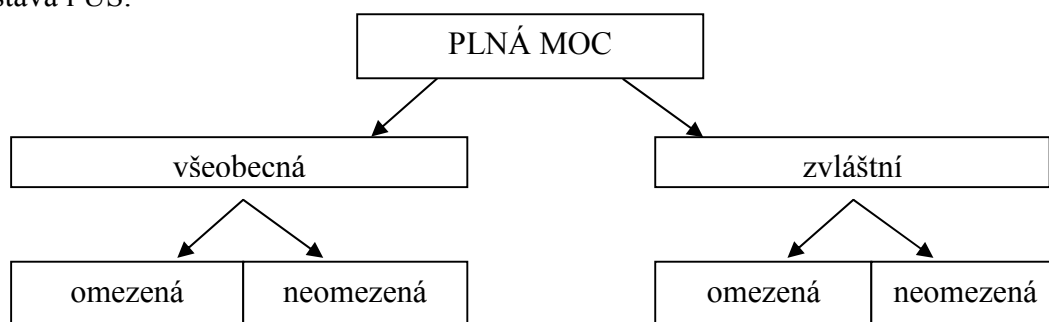
#### **❖ Problematika legislativních zkratk**

Ani stěžejní pojmy pro správu daní nejsou ZSDP vymezeny tak, aby jejich výklad byl jednoznačný a nevyvolával otázky. Často je jako problematické zmiňováno vymezení pojmu daň. I když je daň stanovena poměrně široce, není v ní zahrnuto vše. Jde například o příslušenství daně (penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky, pokuty), které přestože s daní souvisí, není pod legislativní zkratku zahrnuto. Podle některých názorů se tak řízení o příslušenství daně nepovažuje za daňové řízení, přestože se ohledně příslušenství daně postupuje podle ZSDP. Dále není pod legislativní zkratku daně vztaženo clo, které jako takové není příjmem státního rozpočtu, ale plyne do rozpočtu Evropské unie. Také zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestavenou daň podle § 71 ZSDP není daní ve smyslu ZSDP, a tak zajišťovací příkaz správce daně není rozhodnutím o daňové povinnosti.

Podobně lze uvést problémy spojené s legislativní zkratkou daňové řízení, o nichž jsem se již zmínila v rámci předchozího bodu 1.2.1.

## ❖ Výklad pojmů odlišně od jejich obecného vnímání právní teorií

ZSDP také vykládá některé pojmy jiným způsobem, než jak jsou obecně vnímány právní teorií, a tak v praxi dochází ke vzájemnému zaměňování nejrůznějších pojmů. Za příklad jsem vybrala pojmy související se zastupováním v daňovém řízení. ZSDP nerespektuje dělení plné moci, jak jej zná teorie práva. Podle našeho právního řádu rozlišujeme všeobecnou (generální) plnou moc a zvláštní (speciální) plnou moc. Oba druhy plné moci mohou být jak omezené tak neomezené podle toho, zda zmocněnec postupuje při provádění úkonů, ke kterým je plnou mocí zmocněn, podle svého uvážení nebo mu je postup určen již v omezené plné moci. Obdobný názor zastává i ÚS.<sup>11</sup>



**Obrázek č. 2: Dělení plných mocí dle teorie práva**

ZSDP užívá ve svých ustanoveních pouze pojmy omezená a neomezená plná moc. Z textu ZSDP a dále z judikatury NSS<sup>12</sup> zjistíme, že omezenost plné moci v daňové praxi je spojována s výkonem konkrétních úkonů či je omezena časově (například jen pro řízení v 1. stupni), příp. místně (jen pro jednání s konkrétní institucí). Z toho plyne, že ZSDP neužívá těchto pojmů ve smyslu vymezeném právní teorií, ale zaměřuje je s generální a speciální plnou mocí.

S faktem, že ZSDP užívá termíny v jiném smyslu, než jak jsou obecně vnímány právní teorií bez patřičného nadefinování těchto pojmů, plyne nejen jejich špatný výklad, ale i aplikační problémy, které mohou mít v praxi nedozírné následky.

Toto byl pouze nástin terminologických problémů ZSDP, avšak takových příkladů nedůslednosti a rozporuplnosti ZSDP lze nalézt mnohem více.

<sup>11</sup> Nález ÚS ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>12</sup> Naposled viz. rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 48/2010 – 65, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)



### 1.2.3. *Vztah ke správnímu řádu*

Prakticky po celou dobu účinnosti ZSDP je v odborných kruzích diskutována otázka vztahu ZSDP ke správnímu řádu. Zákonodárce se již od doby, kdy vešel ZSDP v účinnost, snaží striktně vymezit jeho nezávislost na správním řádu. ZSDP tak ve svém ustanovení § 99 obsahuje zákaz aplikace SŘ při správě daní. Toto ustanovení bylo během doby své platnosti dvakrát novelizováno a jeho současné znění je: „*Při správě daní se zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížnosti.*“

Vzhledem ke skutečnosti, že ohledně této problematiky bylo již napsáno mnoho, omezím se pouze na shrnutí názorů, které byly ohledně nezávislosti ZSDP na SŘ vysloveny. Důvody, které vedou k těmto vysloveným názorům, jdou nad rámec této práce, a proto se k nim nebudu podrobněji vyjadřovat, ale ohledně nich odkazuji na příslušnou literaturu.<sup>13</sup>

Lze shrnout, že nezávislost ZSDP na SŘ není absolutní. Zákaz aplikace SŘ při správě daní je prolomen především v oblasti základních zásad, kdy se na správu daní v souladu s dikcí ustanovení § 177 odst. 1 SŘ uplatní také základní zásady uvedené v § 2 až 8 SŘ, které se užijí při výkonu veřejné správy. Konkrétně se uplatní zásady, které nejsou *expressis verbis* vyjádřeny v § 2 ZSDP, a to zásada ochrany dobré víry, zásada předvídatelnosti, zásada poskytování poučování, zásada hospodárnosti aj. Správní řád však obsahuje ještě jedno ustanovení, které prolamuje zákaz jeho aplikace ve správě daní, a tím je ustanovení § 180. Vzhledem k existenci tohoto ustanovení lze tam, kde daňové řízení není upraveno v celém rozsahu, uvažovat o subsidiárním použití správního řádu, a to i navzdory ustanovení § 99 ZSDP.

---

<sup>13</sup> KINDL, M. *Správní řád v daňovém řízení?* Právní fórum. 2006, č. 3, s. 101

Dále odkazuji také na podle mého zdařilou kvalifikační práci *Role správního řádu ve finančním právu*, která se komplexně vztahu ZSDP a SŘ věnuje. V závěru této práce je v návaznosti na provedenou analýzu předmětného vztahu podpořenou odkazy na příslušnou judikaturu vysloven názor, že nezávislost ZSDP a SŘ není absolutní. S tímto názorem se autorka práce ztotožňuje.

#### **1.2.4. Lhůty**

Co je dále ZSDP dlouhodobě vytýkáno, je právě nedostatečná úprava lhůt. Vzhledem k tomu, že v zákoně absentují zejména lhůty důležité pro postup správce daně, daňový subjekt je vystavován vysoké právní nejistotě. ZSDP stále nestanoví jednotnou lhůtu pro zahájení vytýkacího řízení. Dále nejsou zákonem stanoveny lhůty pro skončení odvolacího řízení, což s ohledem na fakt, že podané odvolání nemá odkladný účinek, může mít v praxi nepříznivé následky. A v neposlední řadě nelze opominout problematiku, která byla v poslední době velmi aktuální a která odbornou veřejnost rozdělila na dva tábory. Jedná se o ustanovení § 47 ZSDP, které stanoví naprosto stěžejní lhůtu, v níž ještě lze daň vyměřit, příp. doměřit. Uplynutím této lhůty, která je prekluzivní, zaniká právo správce daně vyměřit a poslední známá daňová povinnost nelze měnit ani ze strany správce daně ani ze strany daňového subjektu.

Právní úprava tohoto ustanovení byla natolik nejednoznačná, že přestože se jedná o velmi významnou lhůtu, existovaly ohledně ní dva srovnatelné výklady.<sup>14</sup> A je pochopitelné, že správní praxe uplatňovala výklad pro ni příznivější, což vyvolalo množství soudních sporů. Praxe správců daně byla také dlouhou dobu podporována judikaturou NSS, proto byl pro mnohé překvapivým nález ÚS z konce roku 2008, v němž se ÚS vyjádřil k otázce lhůty pro vyměření daně v rámci ústavněprávní ochrany vlastnického práva a za správný označil výklad, který doposud správci daně i NSS odmítali. Následně vydalo Ministerstvo financí dne 2. 2. 2009 Stanovisko č. j. 43/14314/2009 – 431 k postupu daňové správy a došlo k novelizaci ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, obojí jako reakce na výše uvedený nález ÚS.

#### **1.2.5. Daňová kontrola**

##### **❖ Zahájení daňové kontroly**

Daňovou kontrolou dochází k velmi významnému zásahu do práv daňových subjektů a tak je důležité stanovit, kdy vlastně správcem daně k zahájení takové kontroly došlo. Ani v této věci výklad ZSDP není příliš jasný. V ustanovení § 16 ZSDP, které daňovou kontrolu upravuje, zmínku o počátku daňové kontroly nikde nenajdeme.

---

<sup>14</sup> Označovány jako teorie 3+1 a teorie 3+0. Podrobnější analýze se budu věnovat v kapitole páté *Zvláštní část o správě daní*.

Obecně se zahájení řízení věnuje ustanovení § 21 ZSDP, to je však formulováno příliš vágně, než aby mohlo být použito pro zahájení tak důležitého postupu správce daně jakým daňová kontrola je. V praxi se tak často daňová kontrola považovala zahájená ke dni, který byl uveden v protokolu o jejím zahájení. Takový postup však nebyl správný, proto i v tomto případě musela výklad ustanovení ZSDP dotvořit judikatura českých soudů a dnes již mají daňové subjekty mnohem vyšší právní jistotu.

NSS totiž ve svém rozsudku vyslovil, že *„daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně.“*<sup>15</sup> Teorie tak v návaznosti na zmíněný judikát NSS začala rozlišovat formální a faktické zahájení daňové kontroly. Pokud tedy správce pouze sepiše protokol o zahájení daňové kontroly, jedná se o tzv. formální zahájení. Když ale vedle sepsání protokolu vyžaduje správce daně po daňovém subjektu předložení konkrétních dokumentů nebo jinak začne fakticky prověřovat základ daně (například dostavením se do místa, kde bude daňová kontrola probíhat), v tomto případě je již kontrola zahájena i fakticky.

Takové dělení je v praxi velmi důležité zejména v situacích, kdy je daňová kontrola zahájena v období, které těsně souvisí s okamžikem uplynutí lhůty pro vyměření daně. Byl – li totiž učiněn úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně, prekluzivní lhůta se obnovuje. Obecně se za takový úkon daňová kontrola považuje. Správce daně tak při zahájení kontrolní činnosti nemusí být veden úmyslem daňovou kontrolu skutečně provést, ale motivací může být zabránit marnému uplynutí lhůty a získat další čas pro vyměření daně. Potom je důležité stanovit okamžik zahájení faktické kontroly, jelikož pouhé formální zahájení je hodnoceno jako účelové a nemá na běh prekluzivní lhůty vliv. A okamžik, ke kterému lze vztáhnout faktické zahájení daňové kontroly, zůstává i nadále předmětem sporů a názory odborné veřejnosti se v tomto různí.

Opět je třeba řešení hledat v judikatuře NSS, která ustanovila, že mezi formálním a faktickým zahájením nesmí být neodůvodněná časová prodleva, která by znamenala pouhé účelové zahájení daňové kontroly z důvodu přerušení prekluzivní

---

<sup>15</sup> Rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

lhůty. Za takové neodůvodněné prodlení označil NSS situaci, kdy další úkon správce daně následoval až po šesti měsících od data, kdy byl sepsán formální protokol o zahájení kontroly, aniž by takový postup byl ze strany správce jakkoliv odůvodněn.<sup>16</sup>

#### ❖ Opakovaná daňová kontrola

Pokud správce daně opětovně provádí dříve již uskutečněnou daňovou kontrolu téže daně za totéž zdaňovací období u téhož daňového subjektu, hovoříme o opakované daňové kontrole. Je pochopitelné, že daňové subjekty vnímají takové opakování daňové kontroly za svévolné jednání správce daně a tak spolu s faktem, že ZSDP otázku její přípustnosti vůbec neřeší, lze v této oblasti zaznamenat poměrně bohatou judikaturu českých soudů. Lze konstatovat, že judikatura prošla ohledně názoru na opakovanou daňovou kontrolu určitým vývojem. Především pak u ÚS lze pozorovat významnou změnu přístupu k možnosti daňovou kontrolu opakovat. Původně totiž ÚS spatřoval v samotném opakování daňové kontroly překážku *res iudicatae*, tzn. věci rozhodnuté,<sup>17</sup> v novější judikatuře vydávané po roce 2003 zastává názor opačný, tj. že daňovou kontrolu lze opakovat, avšak za důsledného naplnění podmínek, které byly judikaturou dovozeny.<sup>18</sup> Z důvodu posílení právní jistoty daňových subjektů, by bylo vhodné, aby důvody explicitně stanovil zákon.

**Výše uvedeným výběrem nejednoznačných a často kritizovaných oblastí ZSDP, jsem se pokusila nastínit současnou problematickou právní úpravu správy daní a vytvořit tak jakýsi úvod pro následující kapitoly mé práce, v nichž se již budu zaměřovat na novou procesní normu, její komparaci s dřívějším právním předpisem a na změny ve správě daní, které jsou s jejím přijetím spojeny.**

---

<sup>16</sup> Rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 78/2007, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>17</sup> Nález ÚS ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>18</sup> Nález ÚS ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

## 2. Historický vývoj daňového řádu

Vzhledem k velmi krátké době a politické situaci, během níž byl ZSDP přijat, začala se brzy po jeho účinnosti jevit aplikace některých oblastí právní úpravy v praxi jako obtížná. Již od roku 1997 byly postupně překládány tři rozsáhlé novely ZSDP, z nichž ale žádná neprošla schvalovacím procesem. To vedlo v roce 2000 k vydání usnesení vlády č. 592, ve kterém bylo ministru financí uloženo připravit zcela nový text zákona na místo toho, aby byl stávající právní předpis nadále novelizován. Vystala tak potřeba nahradit stávající ZSDP zcela novým právním předpisem, jehož hlavním cílem by bylo zajistit větší přehlednost a systematičnost zákona tak, aby odpovídal požadavkům na moderní evropské právní předpisy. Přijetí takového právního předpisu, který bude právně perfektní a průhledný, by mělo přinést větší právní jistotu a zlepšit efektivnost při výběru daní. Nicméně všechny pokusy o vytvoření nového procesního předpisu pro správu daní selhaly.

Úspěch přinesly až práce Ministerstva financí během posledních tří let, kdy se začala připravovat první komplexní reforma daňového systému České republiky od roku 1993. V dubnu 2008 MF uveřejnilo na svých webových stránkách „kompletní materiál, v němž byly představeny tři základní pilíře daňové reformy, kterými jsou reforma zdaňování příjmů, reforma daňového procesu a institucionální reforma“<sup>19</sup>. Cílem je co možná největší zjednodušení legislativy a zjednodušení správy daní. Jako jeden z dílčích cílů reformy je v rámci rekodifikace daňových zákonů uváděno i zpracování zcela nového daňového řádu.

Na jeho vzniku se podílela jak laická, tak odborná veřejnost, a to v podobě *Expertní skupiny ke změně procesní úpravy daňových zákonů* zřízené MF, „ve které byli zastoupeni kromě hlavních tvůrců daňového řádu - legislativců Ministerstva financí, rovněž zástupci z praxe, a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňové veřejnosti (daňoví poradci, zástupci podnikatelských svazů) a rovněž zástupce

---

<sup>19</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: Kompletní materiál, [online] [cit. 2010-09-20], dostupné na [www <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material.html>](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)

Nejvyššího správního soudu. Výsledný text daňového řádu je tedy jakýmsi kompromisem.<sup>20</sup>

Legislativní proces schvalování daňového řádu byl velmi složitý, text zákona několikrát procházel připomínkovým řízením, byl diskutován ze strany laické i odborné veřejnosti. Na konečné znění měla v neposlední řadě vliv také rozsáhlá judikatura Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů vydaná k ZSDP.

Dne 15. 12. 2008 vláda předložila Poslanecké sněmovně návrh zákona daňového řádu. Ten byl předsedou sněmovny doporučen k projednání. Do návrhu zákona byly zpracovány pozměňovací návrhy rozpočtového a kontrolního výboru a návrh zákona byl schválen na 3. čtení, které proběhlo dne 17. 6. 2009 na 59. schůzi Poslanecké sněmovny. Následně byl schválený návrh zákona Poslaneckou sněmovnou postoupen Senátu, který jej usnesením č. 240 schválil. Po podpisu zákona prezidentem Václavem Klausem byl legislativní proces schvalování daňového řádu ukončen dne 3. 9. 2009 publikací zákona ve Sbírce zákonů v částce 87 pod č. 280/2009 Sb.

Původně navržený termín pro účinnost daňového řádu ke dni 1. 1. 2010 byl v průběhu projednávání posunut o jeden rok, účinnost nastává až dnem 1. 1. 2011. Legisvakanční lhůta tak byla prodloužena, a přestože daňový řád ještě nenabyl účinnosti, již je MF připraven nový návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony. Tzv. „technická novela daňového řádu“ má za cíl zejména odstranit technické nedostatky nového zákona, ale součástí novely byla i velmi důležitá koncepční změna, která by spočívala v prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně ze tří let na pět let. Zejména tento bod se setkal s neshodou v připomínkovém řízení, zřejmě tedy nebude v rámci technické novely projednáván.

---

<sup>20</sup> JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část I. Daňáři online [online] [cit. 2010-09-20], dostupné na [www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/?doc=d12277](http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/?doc=d12277)

### 3. Charakteristika daňového řádu

V souvislosti s daňovým řádem se ve všech odborných člancích, diskuzích i v důvodové zprávě k zákonu vyzdvihuje v první řadě „větší přehlednost, lepší systematické uspořádání nového zákona logičtějším strukturováním textu, lepším členěním do paragrafů a odstavců zvyšující komfort pro jeho čtenáře.“<sup>21</sup> Pokusím se proto v rámci následující kapitoly zhodnotit daňový řád nikoliv po jeho věcné stránce související s jednotlivými instituty při výkonu správy daní, ale naopak po stránce formální ve smyslu jeho rozsahu, struktury a členění.

#### 3.1. Rozsah daňového řádu

Porovnáme-li tedy daňový řád se ZSDP po formální stránce, je třeba konstatovat, že nová procesní norma je hned na první pohled jednoznačně rozsáhlejší. Daňový řád je členěn do 266 paragrafů, což je proti stávající úpravě cca se 100 paragrafy podstatně více. Již jsem se ve svém okolí setkala s názorem, že nový právní předpis bude pro laika, který nerozumí „řeči paragrafů“ pro svou rozsáhlost jenom složitější právní úpravou, než jaká byla představována stávajícím zákonem o správě daní a poplatků. Určitá část laické veřejnosti tak může být přesvědčena, že s růstem paragrafů je nutně spojeno zavádění dosud neznámých právních institutů a s tím související růst komplikovanosti právní normy. Tato představa veřejnosti je navíc podporována i ze strany některých kritiků nového zákona.

Osobně se domnívám se, že nejvhodnějším nástrojem, který má nejlepší vypovídací hodnotu o rozsahu jakéhokoliv dokumentu, je počet znaků. Pro zajímavost jsem provedla srovnání obou právních předpisů pomocí počtu znaků a došla jsem k následujícím číslům. Počet znaků včetně mezer u ZSDP dosahuje téměř k číslu 207.000, tentýž ukazatel u daňového řádu je téměř roven číslu 261.000. Z toho lze snadno vidět, že daňový řád, co se týče počtu znaků, je zhruba jen o 25 % rozsáhlejší než ZSDP. Porovnáme – li tento rozdíl s rozdílem v počtu paragrafů, kdy u daňového

---

<sup>21</sup> FEDERSEL, J. Daňový řád – nový zákon v právním řádu ČR. Finanční, daňový a účetní bulletin. 2010, III/10, s. 49-54

řádu pozorujeme 166 % nárůst v počtu paragrafů oproti ZSDP, tento rozdíl už se nám nezdá tak markantní.

S ohledem na výše uvedené lze zhodnotit, že daňový řád představuje zhruba o čtvrtinu rozsáhlejší úpravu správy daní než ZSDP. Tento nárůst se pokusím níže analyzovat a zhodnotit.

Pokud srovnáme samotnou úpravu daňového procesu ve znění ZSDP s úpravou daňového řádu dojdeme k názoru, že daňový řád vychází ze stejné koncepce jako ZSDP. Tak například podle názoru Ing. Josefa Federseje uveřejněném ve Finančním, daňovém a účetním bulletinu „při tvorbě nového zákona bylo postupováno evolučním způsobem, tedy nikoliv revoluční snahou odstranit vše, co uplynulý vývoj berní správy přinesl.“<sup>22</sup> Daňový řád obsahuje stejně jako ZSDP procesní úpravu společnou pro všechny daňové zákony a tyto hmotně právní předpisy pak obsahují potřebné procesní odchylky. Daňový řád sice zavádí zcela nové instituty, které doposud v ZSDP upraveny nebyly jako například atrakce, nicotnost rozhodnutí, odborný konzultant, ale těchto změn není tolik, aby se jimi dala vysvětlit čtvrtinové navýšení v rozsahu daňového řádu. Příčiny tak musíme hledat jinde.

Pokud srovnáme členění úpravy daňového procesu podle ZSDP se členěním v daňovém řádu, zjistíme, že do daňového řádu je nově zařazena celá právní úprava týkající se vymáhání daní prostřednictvím daňové exekuce, která doposud v ZSDP byla upravena pouze dvěma ustanoveními, a to ustanovení § 73 a 73a. Pro výkon daňové exekuce tak musel správce daně postupovat přiměřeně podle zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů. Nyní je v daňovém řádu obsažena speciální procesní úprava s téměř šedesáti paragrafy týkající se vymáhání daňových nedoplatků prostřednictvím daňové exekuce včetně jednotlivých způsobů, kterými lze daňovou exekuci provést. Nicméně již teď se objevuje kritika roztržitosti právní úpravy exekuce, která je nyní upravena jak v OSŘ, exekučním řádu, tak i v daňovém řádu. Domnívám se, že takovéto zařazení procesní úpravy daňové exekuce přímo do daňového předpisu je pozitivním krokem nové právní úpravy, a to z důvodu že je třeba respektovat odlišnosti jednotlivých exekucí.

---

<sup>22</sup> FEDERSEL, J. *Daňový řád – nový zákon v právním řádu ČR*. Finanční, daňový a účetní bulletin. 2010, III/10, s. 49-54



Nicméně za hlavní příčinu značného nárůstu v množství paragrafů daňového řádu lze považovat jiný způsob členění a novou strukturu zákona. „Vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat pokud možno krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu“<sup>23</sup> je podle důvodové zprávy k daňovému řádu jeden z dílčích cílů nové právní úpravy.

Jako příklad nové struktury poslouží ustanovení § 4 ZSDP a ustanovení §13 až §16 daňového řádu, obojí upravující místní příslušnost správce daně. Stávající právní předpis upravuje místní příslušnost správce daně v jediném paragrafu v rámci patnácti odstavců. Nová právní úprava v návaznosti na výše uvedený trend psaní zákonů upravuje stejnou oblast nově ve čtyřech paragrafech s průměrně dvěma odstavci v jednom paragrafu. Pro uživatele předpisu je taková úprava bezpochyby přehlednější a umožňuje mu tak snadnější a rychlejší orientaci v právním předpisu.

Lze tedy konstatovat, že pokud kritika daňového řádu ohledně jeho složitosti vychází z rozsahu právní normy (myšleno z počtu paragrafů), je tento argument zcela irelevantní. Koneckonců i Legislativní pravidla vlády vybízejí k modernímu trendu psaní zákonů, tzn. text členit do krátkých paragrafů a krátkých odstavců, přičemž paragraf by neměl být členěn na více než šest odstavců. V takovém případě je třeba v zájmu přehlednosti rozdělit právní úpravu téže věci na více paragrafů.<sup>24</sup>

Pokud pozorně prostudujeme daňový řád, nalezneme několik ustanovení, v nichž by bylo možné text zákona ještě více uzpůsobit výše uvedeným požadavkům obsaženým v Legislativních pravidlech vlády. Příkladem může být ustanovení § 77 DŘ, které upravuje procesní postup při vyloučení úřední osoby.<sup>25</sup> Toto ustanovení, které obsahuje osm odstavců, již podle mého názoru není oním deklarovaným krátkým paragrafem a tak by bylo vhodnější ho rozdělit na dva paragrafy. V prvním paragrafu by byla obsažena právní úprava vyloučení úřední osoby jako doposud, s výjimkou odst. 6 a odst. 7, které se týkají dalšího užití ustanovení § 77. Protože spolu logicky souvisí, zařadila bych je do druhého paragrafu, tak že jeho znění by bylo následující:

---

<sup>23</sup>Viz. Důvodová zpráva k daňovému řádu, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>

<sup>24</sup> Srovnej čl. 39 Legislativních pravidel vlády, dostupné z <http://www.vlada.cz/cz/pracovni-a-poradni-organy-vlady/lrv/legislativni-pravidla-vlady/legislativni-pravidla-vlady-25218/>

<sup>25</sup> Pojem úřední osoba je novým termínem, kterým DŘ označuje pracovníky správce daně.

## § 77a

- (1) Ustanovení § 77 se použije obdobně pro znalce a tlumočníky.
- (2) Ustanovení § 77 o vyloučení úřední osoby se nepoužije pro úřední osoby stojící v čele ústředních správních orgánů.

Obdobně by se dalo postupovat i v ustanovení § 107 DŘ o nákladech řízení či ustanovení § 141 DŘ upravujícím podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování.

**Na závěr subkapitoly lze tedy zhodnotit, že se zákonodárci podařilo splnit dílčí cíl spočívající ve zpřehlednění textu nového zákona, alespoň co se týká velké části právního předpisu, nicméně určitá ustanovení by se dala ještě v tomto směru upravit. Pokud tedy zákonodárce chtěl při přípravě daňového řádu postupovat v souladu s moderním trendem tvorby zákonů, měl tento trend dodržet v celém právním předpisu.**

### 3.2. Systematika daňového řádu

V porovnání se ZSDP byla pro daňový řád zvolena naprosto odlišná systematika. Na první pohled je zde vidět, že se tvůrci daňového řádu částečně inspirovali zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád. Jednotlivé paragrafy daňového řádu jsou členěny do 7 částí nazvaných:

- Část I. *Úvodní ustanovení*
- Část II. *Obecná část o správě daní*
- Část III. *Zvláštní část o správě daní*
- Část IV. *Následky porušení povinností při správě daní*
- Část V. *Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná*
- Část VI. *Účinnost*

Podle důvodové zprávy se daňový řád zavedením vhodnější systematiky a nové terminologie pokouší odstranit problémy, které plynuly z doposud užívané systematiky a terminologie ZSDP a které jsem již zmínila v rámci první kapitoly. Nyní se pokusím zhodnotit změny v systematice zaváděné daňovým řádem.

### ❖ Pojetí daňového řízení

Daňový řád přináší koncepční změnu v nazírání na daňové řízení. V první řadě modifikuje cíl daňového řízení, kterým je „správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.“<sup>26</sup> Takové vymezení cíle je přesnější než jeho dřívější znění v ZSDP, podle něhož se při stanovení a vybrání daně kladl důraz zejména na to, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Dle důvodové zprávy k DŘ je daňové řízení vymezeno jako řízení v rámci správy daní, při kterém se zjišťuje a stanovuje daň ve všech stádiích upravených daňovým řádem a jeho existence je vázána na existenci daňové povinnosti. V průběhu daňového řízení lze provádět postupy, které jsou pro toto řízení typické (např. daňovou kontrolu aj.). DŘ tak poměrně srozumitelně rozlišuje mezi řízením a postupy s tím, že cílem řízení je vydat rozhodnutí (např. u vyměřovacího nebo doměřovacího řízení), na rozdíl od postupů, které jsou vedeny za specifickým účelem, kterým není vydání rozhodnutí. DŘ mezi postupy řadí zejména procesy typické pro daňové řízení, které však nelze s tímto zaměňovat, tj. vyhledávací činnost správce daně, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností<sup>27</sup>.

Takové dělení na řízení a postupy považují za přínosné, protože znamená lepší výkladové vodítko pro celou řadu pojmů, v první řadě pro pojem daňové řízení.

DŘ explicitně stanoví, že daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, která jsou vymezena formálním zahájením dílčího řízení a jeho ukončením vydáním rozhodnutí správcem daně. Mezi jednotlivá dílčí řízení podle výčtu DŘ patří: vyměření a doměření daně, posečkání daně, zajištění daně, exekuční řízení a řízení o řádných i mimořádných opravných prostředcích a dozorčích prostředcích.

Dílčí řízení jsou rozdělena do dvou rovin, a to na rovinu nalézací a rovinu placení daní. Zde bych v souvislosti se systematikou daňového řádu vytkla, že úprava nalézacího řízení a placení daní měla být zahrnuta do stejné hlavy spolu s daňovým řízením, jelikož současná systematika vzbuzuje dojem, že se jedná o řízení postavená na

---

<sup>26</sup> Viz. § 134 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>27</sup> K tomuto malou poznámku. DŘ opouští termín vytýkáací řízení a nahrazuje jej pojmem postup k odstranění pochybností, což je projevem snahy o důsledné rozlišování pojmů řízení a postupy.

roven zvláštním řízením ve správě daní, tj. řízení registračnímu, řízení o závazném posouzení a daňovému řízení.

*Část III. - Zvláštní část o správě daní*

Hlava I	Registrační řízení
Hlava II	Řízení o závazném posouzení
<b>Hlava III</b>	<b>Daňové řízení</b>
<b>Hlava IV</b>	<b>Nalézací řízení</b>
<b>Hlava V</b>	<b>Placení daní</b>

Z výše uvedeného tak plyne, že pojem daňové řízení lze podle DŘ chápat

- i. v užším slova smyslu, sensu stricto (jako jednotlivé dílčí řízení)
- ii. širším slova smyslu, sensu largo (jako zastřešující pojem pro soubor jednotlivých dílčích řízení)

Nové pojetí daňového řízení hodnotím jako přínosné. Z toho, že DŘ explicitně stanoví, že se daňové řízení skládá z jednotlivých částí, které přímo vyjmenovává, lze usoudit, že při tvorbě nového procesního předpisu byla reflektována existence rozdílných teoretických vymezení tohoto pojmu daňové řízení, kterou jsem naznačila výše. Nové vymezení usiluje o odstranění systémových nejasností, které byly pro různé teorie základem. Již tak nemůže docházet k pochybnostem o tom, zda daná oblast zákona je stadiem daňového řízení nebo se jedná o etapu správy daně.

**❖ Opravné prostředky**

Daňový řád prostředky obrany v daňovém řízení nově dělí na opravné (podle tradičního pojetí je dále dělí na řádné a mimořádné) a dozorčí prostředky. Dělení vychází z kritéria, že opravné prostředky jsou chápány jako podání příjemců rozhodnutí, jimiž má být dosaženo zrušení nebo změny napadeného rozhodnutí, zatímco na základě dozorčích prostředků může být těchto změn dosaženo z moci úřední.<sup>28</sup>

Konkrétně jsou v obecné části o správě daní v hlavě VII. DŘ upraveny:

- a) řádné opravné prostředky, kterými jsou odvolání a rozklad
- b) mimořádné opravné prostředky, kam zákon řadí návrh na povolení obnovy

---

<sup>28</sup> Viz. Důvodová zpráva k daňovému řádu, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>

- c) dozorčí prostředek, kterým je nařízení obnovy řízení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Instituty prominutí daně a stížnosti dříve upravené pouze v SR jsou zařazeny do ustanovení společných, zmocňovacích, přechodných a závěrečných. Opravy zřejmých nesprávností jsou správně systematicky zařazeny v části týkající se rozhodnutí správce daně. U tohoto institutu je zohledněno nové vnímání daňového řízení ve dvou rovinách, tj. zákon rozlišuje opravy rozhodnutí o stanovení daně, opravy rozhodnutí vydané při placení daně a ostatní rozhodnutí.

Nové pojetí opravných prostředků lze také zhodnotit jako pozitivní. Daňový řád zareagoval na kritiku ohledně zvláštností opravných prostředků v daňovém řízení, a i zde došlo ke koncepční změně ve srovnání se systematickou opravných prostředků podle ZDSP.

**Jak plyne z výše provedené analýzy a jednotlivých závěrů, lze novou systematickou zavedenou daňovým řádem zhodnotit jako velmi pozitivní krok. Tvůrci daňového řádu vyšli z kritizovaných bodů problematické systematiky ZSDP a přesně se zaměřili na ty oblasti, které působily největší problémy. Určitě nejpříznivější změnou je změna systematiky ve spojení s daňovým řízením a jeho stádiu, kdy nové pojetí by podle mého názoru mělo do budoucna zaručit jednotný výklad tohoto pojmu, který je pro správu daní stěžejním.**

### **3.3. Terminologie**

Dílčím cílem nové právní úpravy je vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb v jednotlivých institutech, což by mělo ovlivnit pozitivně některé opakující se spory o výklad procesního zákona, posílit právní jistotu adresátů norem daňového práva a vytvořit základ pro sjednocení terminologie v rámci daňového práva.<sup>29</sup> V terminologii DŘ lze vyzorovat následující jevy.

#### **❖ K vlastnímu pojmu daňový řád**

Pro nový zákon č. 208/2009 Sb. byl zvolen název Daňový řád. K tomuto pojmu si dovoluji malou poznámku. Při studiu judikatury soudů všech stupňů se lze s tímto

---

<sup>29</sup> Viz. Důvodová zpráva k daňovému řádu, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>

pojmem již setkat jako s označením pro zákon o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že žádný zákon se neobejde bez mezer a sporných ustanovení, je nepochybné, že v příštích letech se budeme setkávat s judikaturou soudů, která bude v rámci jednoho judikátu pracovat s oběma procesními normami. Proto by bylo dobré, pokud by soudci začali pojmu daňový řád užívat důsledně pro nový procesní předpis.

#### ❖ **Nové legislativní zkratky**

Daňový řád zavádí nové, příp. modifikuje původní legislativní zkratky. Ve vztahu k daňovému řízení naopak legislativní zkratku opouští a novou neužívá. Hned v úvodních ustanoveních daňového řádu lze nalézt novou legislativní zkratku daně, kdy daň je dle dikce daňového řádu nutno chápat jako<sup>30</sup>:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle DŘ (různé odvody, úhrady apod.)
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy (je vymezena v § 161 a násl. DŘ)
- d) daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění
- e) příslušenství daně (tj. úrok, penále, pokuta, náklady řízení),

přičemž vzhledem ke všem uvedeným peněžitým plněním musí platit podmínka, že se jedná o příjmy nebo snížení veřejného rozpočtu (platba plynoucí směrem z veřejného rozpočtu je označována v souladu s terminologií rozpočtového práva pojmem vratka<sup>31</sup>) Pojem veřejného rozpočtu DŘ vymezuje v ustanovení § 2 odst. 2.

Zavedení, resp. rozšíření legislativní zkratky daně v daňovém řádu je logickým vyústěním kritiky spojené s vymezením daně v ZSDP. Daňový řád vychází z výše uvedených problémů plynoucích při aplikaci legislativní zkratky daně dle ZSDP a snaží se jim předejít přesnějším vymezením daně. Explicitně je tak stanoveno, že daní pro účely DŘ se považuje jak clo, tak i příslušenství daně. DŘ upřesňuje, že z příslušenství daně sleduje osud daně pouze úrok, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně, přičemž náklady řízení, pořádková pokuta a pokuta za porušení mlčenlivosti mají specifickou právní úpravu.

---

<sup>30</sup> Viz. § 2 odst. 3, 4, 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>31</sup> Příkladem vratky může být nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, uplatněná daňová ztráta, uplatněný daňový bonus.

DŘ zavádí celou řadu legislativních zkratk, např. orgán veřejné moci, poradce (společný pojem pro daňového poradce a advokáta), uznávaný elektronický podpis, technické zařízení správce apod. Tyto zkratky užívá DŘ z několika důvodů, a to lepší uživatelské hledisko, zvýšení přehlednosti textu zákona a jeho zkrácení, provázanost s jinými platnými právními předpisy. Většina legislativních zkratk v DŘ svůj cíl zavedení plní, opakem jsou podle mého názoru nové pojmy řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení.

Pojem řádné daňové tvrzení je společný pojem pro daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a analogicky dodatečné daňové tvrzení zastřešuje společně pojmy dodatečné daňové přiznání, následné hlášení anebo dodatečné vyúčtování. V důvodové zprávě k daňovému řádu je uvedeno, že tyto legislativní zkratky byly zavedeny za účelem zvýšení přehlednosti textu zákona a jejich označení má odrážet základní princip daňového řízení, kterým je existence břemene tvrzení na straně daňový subjekt. Nabízí se však otázka, zda se cíl, tj. lepší uživatelské hledisko, naplnil.

Osobně se domnívám, že nikoliv. Nejenom, že tyto nové pojmy působí archaicky, ale i možnost jejich použití považuji za poměrně omezenou. Tyto legislativní zkratky je třeba užívat pouze v případě, že konkrétní ustanovení zákona upravuje všechny tři zmiňované instituty zahrnuté pod tímto pojmem. V opačném případě je nutno užít pojem samostatný. Dále je potřeba upozornit na pojem *tvrzení daňového subjektu*, který je užíván jako jeden z příkladů důkazních prostředků, bez dalšího upřesnění. Je tedy otázkou, co DŘ pod pojmem tvrzení daňového subjektu rozumí. V důvodová zpráva dále rozvádí demonstrativní příklady důkazních prostředků uvedených ve výčtu ustanovení § 93 odst. 1 DŘ tak, že se jedná se zejména o výpověď svědka, znalce či daňového subjektu v rámci ústního jednání, dále o listiny (např. daňová přiznání, hlášení, vyúčtování, účetní záznamy apod.), atd. Podle mého názoru z takového vymezení plyne, že řádné daňové tvrzení je přirozeně považováno za listinný důkazní prostředek a současně není podřaditelné pod pojem tvrzení daňového subjektu. Jedná se tedy o dva různé pojmy, které bude nutno rozlišovat.

Lze tedy shrnout, že v případě zavádění legislativních zkratk je třeba postupovat s rozmyslem, jelikož nadužívání těchto zkratk vede spíše k nepřehlednosti a k obtížné srozumitelnosti textu, zvláště pokud není zřejmé, zda je daný výraz legislativní zkratkou nebo jiným právním termínem.

### ❖ **Nové termíny**

Daňový řád zavádí i zcela nové termíny s cílem zajistit provázanost s terminologií v ostatních právních předpisech. Příkladem může být termín *úřední osoba*,<sup>32</sup> který nahradil dříve užívaný pojem pracovník správce daně. Inspiraci při zavedení tohoto pojmu lze spatřovat ve správním řádu a právě snaha o terminologický soulad s tímto předpisem byla důvodem pro zavedení tohoto nového pojmu. Úřední osoba má vždy povinnost se na požádání identifikovat. Tato povinnost je zde zavedena z důvodu, aby se osoba zúčastněná na správě daní mohla bránit proti nevhodnému chování ze strany úředních osob podáním stížnosti (§ 261 DŘ). DŘ tak vytváří podmínky pro realizaci klientského přístupu, obecně vyjádřeného v § 6 odst. 4 DŘ.

Naproti tomu však lze v DŘ nalézt i pojmy, které doposud nebyly žádným právním předpisem použity. Tím je pojem *atrakce*, který byl znám pouze z právní teorie. Atrakcí se rozumí převzetí věci nadřízeným správcem daně na místo podřízeného správce na základě taxativně stanovených důvodů.

Jiným příkladem nového pojmu je *odborný konzultant*. Jedná se o nový typ osoby zúčastněné na správě daní, se kterým bude moci daňový subjekt konzultovat odborné otázky, k nimž nemá potřebné znalosti a tím se posílí postavení daňového subjektu v jednání se správcem daně. Z procesního hlediska je velmi důležité jej odlišit od zástupce daňového subjektu.

DŘ oproti dřívější úpravě některé pojmy nepoužívá. Jedná se např. o pojmy poplatník a plátce, kdy DŘ předvídá jejich konkrétní úpravu v jednotlivých hmotně právních předpisech.

### ❖ **Jiný význam termínů**

V rámci terminologie DŘ považuji za vhodné upozornit na případy, kdy DŘ používá shodné pojmy, avšak obsahově je upravuje jinak než ZSDP. Takovým příkladem je pojem *třetích osob*. Předchozí právní úprava obsahovala výčet osob, kterým ZSDP přiznával postavení třetích osob. Nově DŘ opouští od výčtu osob a třetími osobami rozumí osoby, jejichž práva a povinnosti jsou správou daní přímo nebo

---

<sup>32</sup> Úřední osobou DŘ rozumí osobu zaměstnance správce daně nebo jinou osobu, která je výkonem pravomocí správce daně pověřena přímo zákonem nebo na základě zmocnění daného zákonem a která se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně.



nepřímo dotčena a současně se nejedná o daňový subjekt. Oproti předchozí úpravě třetími osobami nejsou insolvenční správce či správce dědictví, kteří mají stejné postavení jako daňový subjekt (§ 20 odst. 3 DŘ). Třetí osobou je tradičně svědek, znalec, ale nově i odborný konzultant a další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní.

DŘ již nepoužívá dělení plných mocí na omezené a neomezené, ale ponechává zcela na zmocniteli, aby vymezil rozsah zmocnění. Opouští tedy terminologii, která byla v daňovém právu odlišná od právní teorie, což by mohlo mít pozitivní vliv na výklad ustanovení upravujících postavení zmocněnce.

**K terminologii DŘ lze tedy obecně konstatovat, že DŘ vyšel z terminologických problémů ZSDP a mnoho sporných pojmů upřesnil, nebo od nich upustil. Lze tak v budoucnu očekávat, že dojde ke snížení sporů pramenících v nepřesné terminologii. DŘ zavedl i několik doposud neznámých nebo neužívaných pojmů, kdy u většiny lze předpokládat, že jejich užití v praxi nebude činit žádné problémy. Přesto s ohledem na uživatelské hledisko vyvstává otázka, zda praxe bude skutečně některé pojmy užívat nebo zůstane u pojmů již zavedených, viz. výše zmíněné řádné, příp. dodatečné daňové tvrzení.**

## 4. Obecná část o správě daní

V rámci této kapitoly pojednám o vybraných sporných oblastech ZSDP, u nichž se často vyskytovaly aplikační problémy, a zhodnotím, zda daňový řád odstranil sporné body, které byly jejich příčinou. Jednotlivé oblasti zařazené v této části, konkrétně instituty nahlížení do spisu, rozhodnutí správce daně a vytýkácí řízení, jsem vybrala s ohledem na významné změny, kterými všechny zmíněné oblasti v souvislosti s přijetím DŘ prošly. Současně je všem společné to, že se jedná o velmi významné oblasti z hlediska daňového subjektu, jejich úprava v ZSDP byla nedostatečná a často kritizovaná a výklad byl v mnohém dotvořen judikaturou českých soudů.

### 4.1. Nahlížení do spisu

Úvodem lze obecně říci, že nahlížení do spisu je důležitým zákonným právem subjektu, které patří mezi základní procesní záruky práva na spravedlivý proces, a jako takové je obsaženo v téměř všech procesních předpisech, oblast daní nevyjímaje. Jedná se zásadní prostředek, který umožňuje daňovému subjektu získat přehled o informacích, které o něm správce daně uchovává. Nahlížení do spisu je upraveno v ustanovení § 23 ZSDP, které je zákonným provedením ústavně zaručených práv jednotlivce na ochranu soukromí a osobních údajů a práva na informace.<sup>33</sup> Velké uplatnění má tento institut v souvislosti s důkazním řízením, kdy umožňuje, aby se daňový subjekt seznámil se všemi důkazními prostředky, tedy i s těmi, které si správce daně obstaral bez jeho součinnosti.<sup>34</sup> Jak tedy plyne z výše uvedených závěrů, jedná o velmi významné právo daňového subjektu, jehož právní úprava by měla být stanovena natolik precizně, aby zaručovala právní jistotu. Opak je ale pravdou.

Panuje obecný konsensus o tom, že právní úprava nahlížení do spisu, tak jak je obsažená v ustanovení § 23 ZSDP, je pro moderní daňovou správu již nevyhovující.

---

<sup>33</sup> Viz. čl. 10 a čl. 17 ústavního zák. č. 2/1993 Sb., LZPS, ve znění ústavního zák. č. 162/1998 Sb.

<sup>34</sup> Nález ÚS ze dne 23. 01. 2008, sp. zn. II. 2991/07, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

V prvé řadě je v podstatě ponecháno na každém správci daně, jak daňový spis povede. ZSDP totiž neobsahuje žádná pevná pravidla pro vedení spisu.<sup>35</sup>

Mnohem problematičtější je však samotná realizace práva do spisu nahlížet a jeho zákonné omezení. Daňový subjekt, příp. jeho zmocněný nástupce, je oprávněn nahlížet do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou zákonem stanovených částí spisu. Daňový subjekt není oprávněn nahlížet do celé řady písemností sloužících výlučně pro interní činnosti správce daně a do dalších písemností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu, které musí v souladu se zásadou mlčenlivosti zůstat v tajnosti. Konkrétně podle ZSDP jde o úřední korespondenci s jinými státními orgány, rejstřík, pomůcky, zápisy a rozhodnutí sloužící výlučně pro interní potřeby správce daně a další podklady, pokud by tím byla ohrožena povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných subjektů.<sup>36</sup>

V určitých specifických případech však ZSDP připouští, aby daňový subjekt nahlédl i do těchto částí spisu. Tuto možnost formuluje v ustanovení § 23 odst. 2 věta druhá následovně: *„Není – li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností.“* A právě takto formulovaná věta (spolu s nepřesným vymezením „nepřístupných“ písemností) umožňovala existenci odlišných výkladů na rozsah omezení práva nahlédnout do spisu, což vedlo k velkému množství pří mezi správci daně a daňovými subjekty.

V praxi totiž správci daně daňový spis dělili na část veřejnou a tzv. neveřejnou, do které zakládali rovnou všechny uvedené písemnosti. Možnost při splnění podmínek umožnit nahlédnutí do spisu si vykládali tak, že do neveřejné části zpravidla nahlédnutí zamítli s odkazem na své správní uvážení. To samozřejmě daňové subjekty považovaly za projev svévole správce daně a porušení jejich ústavních práv. Situace vyústila až v

---

<sup>35</sup> Právní úprava vedení spisu je obecně stanovena v zákoně č. 499/2004 Sb., o archivní a spisové službě a dále ve vyhlášce č. 646/2004 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby. Avšak daňový spis se vyznačuje určitými specifiky plynoucími ze zvláštností týkajících se daňového řízení. Daňové řízení je zásadně neveřejné a může probíhat i bez součinnosti daňového subjektu, o řadě úkonů v daňovém řízení není daňový subjekt informován. Vzhledem k tomu považuji za vhodnější, kdyby úprava daňového spisu se svými specifiky byla obsažena přímo v daňovém procesním předpise.

<sup>36</sup> Viz. § 23 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

podání ústavní stížnosti na zrušení ustanovení § 23 odst. 2 první věty ZSDP pro rozpor s ústavním pořádkem. ÚS však stížnost odmítl jako zjevně neopodstatněnou, když zároveň vyslovil názor, že předmětné ustanovení samo o sobě není neústavní, avšak je potřeba vykládat jej ústavně konformně (tedy s ohledem na smysl daného ustanovení § 23 v návaznosti na § 24 ZSDP upravujícím povinnost mlčenlivosti). Smyslem ustanovení není absolutně zakazovat daňovému subjektu nahlížení do specifikovaných podkladů, nýbrž vyloučit nahlížení do těch písemností, které se týkají jiných daňových subjektů.<sup>37</sup>

Dalším významným krokem, kterým judikatura přispěla k modifikaci výkladu ustanovení § 23 odst. 2 ZSDP, bylo formulování podmínek, na základě nichž je správce daně oprávněn omezit právo daňovému subjektu nahlédnout do spisu. Tyto podmínky Ústavní soud vyslovil ve svém nálezu sp. zn. IV. ÚS 359/05, v němž se zabýval možnostmi omezení základních práv. Základní právo může být omezeno pouze na základě zákona, přitom je třeba klást důraz na to, aby taková zákonná omezení nebyla protiústavní. V návaznosti na zákonná omezení ust. § 23 odst. 2 ZSDP ÚS zformuloval, že právo nahlížet do daňového spisu „*podobně jako jiná základní práva, může být omezeno toliko na základě zákona (zde ust. § 23 odst. 2 ZSDP- pozn. autorky), omezení musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků.*“<sup>38</sup> ÚS tak stanovil hranice pro správní uvážení správce daně, který je oprávněn zamítnout nahlížení do spisu teprve, když jsou splněny všechny podmínky.

NSS zastává shodný názor, když stejně jako ÚS ve vztahu k ustanovení § 23 odst. 2 ZSDP uvedl, že omezení práva nahlížet do spisu nelze považovat za absolutní. Smyslem zde uvedených omezení je zajistit ostatním daňovým subjektům ochranu jejich osobních informací. A tak se NSS přiklonil na stranu žalobce, když mu správce daně neumožnil seznámit se s jím vytvořenou pomůckou, která se zabývala navýšením příjmů žalobce, tedy výlučně údajů žalobce, nebyl tak dán důvod k odepření nahlédnout do této pomůcky.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Nález ÚS ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/2001, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>38</sup> Nález ÚS ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>39</sup> Rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 94/2006, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

Správce daně má usilovat o přiměřenost volby prostředků, tj. pokud má možnost zvolit takový postup, kterým by na jedné straně respektoval právo daňového subjektu na seznámení se s údaji a na druhé straně nezpůsobil újmu základním právům jiného daňového subjektu, má daňovému subjektu nahlédnutí umožnit, nikoliv zamítnout s odkazem na § 23 odst. 2 ZSDP.<sup>40</sup> Vhodným postupem může být například to, když správce daně učiní nečitelnými údaje týkající se třetích osob, tj. anonymizuje některé údaje a umožní nahlédnutí do takto upravených písemností.<sup>41</sup>

Jako shrnutí všech výše uvedených závěrů uvádím rozhodnutí NSS z počátku roku 2008, kdy se NSS podrobně věnoval rozboru odst. 1 a 2 ust. § 23 ZSDP a provedl jeho jazykový výklad. V daném případě byla u žalobkyně provedena daňová kontrola jinak místně nepříslušným Finančním úřadem v Ústí nad Labem namísto Finančního úřadu v Liberci, a to na základě pověření Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem. Žalobkyně z důvodu ověření, zda byly dodrženy procesní kompetence, nahlížela do spisu, přičemž jí bylo zamítnuto nahlédnout do předkládacích zpráv k odvolacímu spisu<sup>42</sup> a související korespondence mezi jednotlivými správci daně z důvodu, že se jedná o zápisy sloužící výhradně pro potřeby správce daně. NSS však s takovým postupem Finančního úřadu nesouhlasil a s odkazem na nález sp. zn. IV. ÚS 359/05 uvedl, že se správce daně dostatečně nevypořádal s podmínkami pro umožnění nahlédnutí do tzv. neveřejné části spisu, které se vztahují ke všem tam založeným písemnostem, tedy i ke korespondenci mezi státními orgány.<sup>43</sup> Z výše uvedeného tak plyne, že jsou-li splněny podmínky dané zákonem, musí správce daně umožnit daňovému subjektu nahlédnout do všech písemností obsažených ve spise.

Smyslem omezení v ustanovení § 23 odst. 2 ZSDP je poskytnout ochranu zájmům třetích osob a ochranu vnitřním postupům správců daně. Není tedy důvodné zatajovat daňovému subjektu informace, které se týkají výlučně jeho osoby. Správce daně má vždy povinnost při splnění podmínek blíže specifikovaných judikaturou, umožnit daňovému subjektu nahlédnout i do písemností v neveřejné části daňového

---

<sup>40</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 219/2006 – 57, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>41</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>42</sup> Předkládací zprávou v souladu s ust. § 49 odst. 4 ZSDP je zpráva, kterou předkládá správce daně spolu s odvoláním odvolacímu orgánu k rozhodnutí.

<sup>43</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

spisu. Z výše uvedeného plyne, že při nahlížení do spisu je třeba uplatnit základní zásadu součinnosti vyjádřené v § 2 odst. 2 a 9 ZSDP ve spojení s principem, že omezení práv daňových subjektů je nutno vykládat restriktivně.

#### ***4.1.1. Změna v nahlížení do spisu v souvislosti s DŘ***

Vzhledem k tomu, že strohá a kritizovaná úprava nahlížení do spisu v ZSDP byla obecně shledána jako nedostatečná, DŘ ji zcela opouští a nově obsahuje úpravu vedení spisu a s ním spojené právo nahlížení do spisu dosti podrobně v ustanoveních § 64 až 68. Právní úprava je dělena na část týkající se pravidel vedení spisu a na část upravující právo nahlížet do spisu.

DŘ nejprve stanoví pravidla pro vedení spisu, která v předchozí právní úpravě zcela absentovala. DŘ podrobně určuje, kdo spis vede, jaké základní písemnosti se do spisu zakládají, jaké je povaha daných písemností a jaké je věcné členění a časové uspořádání daňového spisu. Z toho plyne, že zákonodárce si je vědom specifik daňového spisu ve srovnání se spisy v jiných právních odvětvích a velkého významu spisu pro daňový subjekt.

Základním principem je vedení spisu chronologicky. S ohledem na zvláštnost daňového spisu<sup>44</sup> je tento vnitřně dělen na jednotlivé části. Každé dani a každému daňovému řízení, které se o ní vede, je tak věnována samostatná část, s výjimkou exekučního řízení, které je upraveno v samostatné části spisu společné pro více daňových řízení, což odráží fakt, že vymáhání může probíhat společně pro více různých nedoplatků.<sup>45</sup> Všechny písemnosti v dané části spisu musí být z důvodu zajištění přehlednosti označeny pořadovými čísly, spisovou značkou a do spisu se zakládají chronologicky. Nadto každá část spisu musí obsahovat soupis všech písemností v časovém sledu, v jakém byly do této části spisu zařazeny, což zajistí, že ze soupisu bude vždy patrný obsah písemností k určitému datu.

Stanovením těchto přesných pravidel vedení spisu je tak vyřešen problém obsahu a formy daňového spisu a jistě to povede k zajištění lepší orientace ve spise. Navíc jako přínosnou hodnotím snahu daňového řádu o jakousi nadčasovost, když

---

<sup>44</sup> Daňový spis je souhrn písemností týkajících se práv a povinností daňového subjektu, nevede se tedy obdobně jako v jiných odvětvích o jednotlivém případě, ale týká se vždy konkrétního daňového subjektu.

<sup>45</sup> Viz. Důvodová zpráva k daňovému řádu, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>

předpokládá zavedení elektronického spisu a písemností rozumí nejen listinu, nýbrž i daňovou zprávu. Obsahem spisu mohou být nově i obrazové a zvukové záznamy. Uvedené je v souladu s dílčím cílem daňového řádu, kterým je podpora elektronizace daňové správy.

Většina problémů spojeným s právem nahlížet do spisu však souvisela s nepřesnou právní úpravou v ZSDP, která nejen že stanovila oblast tzv. neveřejné části spisu příliš obecně a nepřesně, ale ponechala správci daně poměrně velkou možnost správního uvážení. Zákonodárce se je i těchto problémů vědom a tak zavádí zcela nově tzv. vyhledávací část daňového spisu, do níž se budou zakládat následující<sup>46</sup>:

- a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, popřípadě účel úkonu, nebo ohrozilo objektivnost důkazu,
- b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní,
- c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky,
- d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.

Důvodová zpráva uvádí, že se jedná o specifickou část daňového spisu, jejímž smyslem je ochrana zájmů třetích osob a ochrana toho, aby nedošlo ke zmaření dokazování, a platí pro ni speciální režim nahlížení. Ve své podstatě se jedná opět o neveřejnou část spisu, do níž nebude daňovému subjektu umožněno nahlížet, s tím rozdílem, že nově DŘ sem zakládané písemnosti specifikuje s ohledem na závěry vyslovené judikaturou k ustanovení § 23 odst. 2 ZSDP. Tak je tomu v případě písemností, které mohou sloužit jako pomůcky, kdy výkladem ust. § 65 odst. 1 písm. b) a contrario plyne, že všechny ostatní pomůcky, u nichž zájem jiné osoby není ohrožen, musí být přístupné k nahlížení. To je v naprostém souladu se závěry vyslovenými judikaturou.

---

<sup>46</sup> Viz. § 65 odst. 1 písm. a,b,c,d zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Jinak je tomu u písemností uvedených pod písmenem a). Jedná se o důkazní prostředky, které nebudou daňovému subjektu za určitých okolností zpřístupněny. Je otázkou, na kolik bude toto ustanovení používáno skutečně pro své účely, tj. aby nedocházelo ke zmaření dokazování a zda jej nebudou správci daně zneužívat, když s odkazem na zákonné ustanovení budou znemožňovat daňovému subjektu seznámit se s některými písemnostmi. Zřejmě i toho si je zákonodárce vědom, když stanovil, že takové utajení důkazního prostředku bude pouze dočasné, a jakmile dojde k hodnocení důkazu, budou tyto písemnosti z vyhledávací části spisu přeraženy do příslušné části spisu a daňový subjekt bude mít možnost se s nimi seznámit. S tím souvisí i situace, kdy bude daň doměřena na základě pomůcek zařazených v části vyhledávací. Takové písemnosti se stanou důkazními prostředky, tudíž s nimi musí být daňový subjekt po provedení hodnocení důkazů seznámen. Je tak jasně stanoveno, že písemnosti a pomůcky zařazené ve vyhledávací části spisu nesmí zůstat daňovému subjektu utajeny v případě, že je správce daně použije jako důkazních prostředků.

V nové úpravě DŘ lze určitě spatřovat snahu zákonodárce o omezení výsadního postavení správce daně při nahlížení do spisu. Z úpravy vedení daňového spisu i jeho vyhledávací části je patrné, že bylo postupováno v souladu s judikaturou a při tvorbě těchto ustanovení byl zákonodárce veden snahou vyvarovat se napříště sporům mezi daňovými subjekty a správci daně plynoucím ze špatné právní úpravy. Proto se dají jen těžko najít důvody, které vedly k tomu, že DŘ přebral do svého textu téměř beze změny tolik kritizované ustanovení § 23 odst. 2 věta druhá ZSDP.

Ustanovení DŘ odráží preciznější vymezení správy daní a daňového řízení, nicméně jinak je téměř beze změny: *„Není – li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do těchto písemností ve vyhledávací části spisu.“*<sup>47</sup>

Domnívám se, že tak bude ponecháno stále příliš mnoho prostoru pro uvážení správce daně, což nutně povede k přetrvávání soudních sporů. DŘ nijak nezohlednil podmínky vyslovené judikaturou, které správce daně musí dodržet a teprve při jejich

---

<sup>47</sup> Viz. § 66 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád



naplnění může zamítnout nahlédnutí do vyhledávací části spisu. I přes větší specifikaci písemností zakládaných do vyhledávací části spisu bude podle mého názoru stále docházet k nejasnostem např. ohledně písemností sloužících výlučně pro potřeby správce daně, jelikož ani důvodová zpráva k DŘ nepřibližuje a to ani demonstrativně, jaké písemnosti je možno sem zařadit. Pokud správce daně neumožní daňovému subjektu nahlédnout do úřední korespondence s odkazem, že tato slouží výlučně pro jeho vnitřní potřeby bez toho, aby zhodnotil přiměřenost svého jednání, může daňový subjekt stejně jako v případě rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 u soudu uspět.

Podle mého názoru mělo být komentované ustanovení DŘ lépe zformulováno, jelikož takto nijak nepředchází sporům, které byly již v minulosti řešeny soudní cestou. Navíc se toto ustanovení zdá být ještě více problematickým, když uvážíme, že daňový subjekt už nadále nebude oprávněn podat odvolání, pokud nesouhlasí s rozsahem, v jakém mu správce daně umožnil do spisu nahlédnout. Je možné, že zákonodárce se domníval, že nová právní úprava již nezakládá výsadní postavení správce daně a tak není nutno poskytovat daňovému subjektu specifickou obranu ve formě odvolání se proti rozsahu nahlížení. Jediným prostředkem ochrany daňového subjektu je tak obecná stížnost podle § 261 DŘ.

Zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správcí daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu<sup>48</sup> je jeden z dílčích cílů nové úpravy. Podle mého názoru s odkazem na výše provedenou analýzu se domnívám, že tento cíl se podařilo splnit pouze částečně a bude zajímavé sledovat, jaký názor k výkladu nové právní úpravy zaujmou soudy a zda budou jejich názory navazovat na doposud existující judikaturu.

---

<sup>48</sup> Viz. Důvodová zpráva k daňovému řádu, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>

## 4.2. Rozhodnutí

Rozhodnutí správce daně v daňovém řízení lze charakterizovat jako individuální správní akt vydaný v rámci pravomoci správce daně v konkrétní daňové věci konkrétního daňového subjektu. Obdobně jako v jiných odvětvích veřejného práva i při výkonu správy daní platí, že správci daně mohou ukládat povinnosti nebo přiznávat práva pouze prostřednictvím rozhodnutí. Pro daňové subjekty má tak právní úprava rozhodnutí nesmírný význam. A stejně jako v právní úpravě nahlížení do spisu, existují i zde v ZSPD taková ustanovení, u nichž se odborná veřejnost pře o jejich výklad, který je navíc dlouhodobě doplňován ze strany judikatury NSS a ÚS.

Rozhodnutí, které správce daně vydává při výkonu správy daně, vykazuje určitá specifika. V první řadě, pokud není stanoveno jinak, rozhodnutí je okamžitě vykonatelné. To má za následek, že jakmile je doručeno, nebo je – li jím uložena povinnost, pak uplynutím lhůty ke splnění této povinnosti, se rozhodnutí stane vykonatelným, bez ohledu na to, zda byl nebo nebyl podán opravný prostředek. Jinak vyjádřeno, podaný řádný opravný prostředek nemá odkladný účinek vůči výkonu rozhodnutí.<sup>49</sup> Druhou zvláštností související s rozhodnutím správce daně až donedávna byla neexistence odůvodnění, resp. odůvodnění obsahovala pouze ta rozhodnutí správce daně, o nichž to stanovil ZSDP, příp. zvláštní zákon. Obě výše uvedená specifika spojená s rozhodnutím při výkonu správy daní byla předmětem odborných diskuzí a ještě před účinností DŘ došlo k v jejich právní úpravě v ZSDP k určitým změnám. Jejich rozbor a porovnání s novou procení normou bude mimo jiné předmětem následujících subkapitol.

### 4.2.1. Neplatnost rozhodnutí

Rozhodnutí vydané v daňovém řízení musí obsahovat základní zákonné náležitosti taxativně vyjmenované v § 32 odst. 2 ZSDP, v opačném případě je takové rozhodnutí stiženo neplatností. ZSDP věnuje velkou pozornost náležitostem rozhodnutí,

---

<sup>49</sup> Viz. str. 53. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2008*. 9. aktualiz. vyd. Praha: VOX a.s., 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2

možnostem nápravy chyb a omylů, přesto existuje i v této oblasti řada sporných otázek. I při největší pečlivosti správců daně není totiž možné se vyvarovat rozhodnutím, která jsou vadná ve smyslu chybějících potřebných náležitostí.

O významu náležitostí rozhodnutí svědčí velké množství soudních sporů a rozsáhlá judikatura. Názory ÚS a NSS se však rozcházejí. ÚS tuto problematiku vnímá přísněji než NSS, který argumentuje přílišným formalismem. Pokud rozhodnutí neobsahuje některou z esenciálních náležitostí, příp. odůvodnění, pokud je předvídáno zákonem, ÚS judikoval, že jej nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt. Takové rozhodnutí je neplatné od samého počátku a hledí se na něj, jakoby nikdy nebylo vydáno, proto je nutné, aby v této věci bylo vydáno rozhodnutí nové.<sup>50</sup>

Naproti tomu konstantní judikatura NSS má na problematiku odlišný názor a ve svých rozhodnutích vždy důsledně rozlišuje pojmy nicotnost, neplatnost a nezákonnost rozhodnutí. Chybí – li v rozhodnutí podstatná náležitost, jedná se bezpochyby o vadu (NSS hovoří o formálním aspektu vady), která ale sama o sobě nezpůsobí neplatnost rozhodnutí. Podle NSS je nutno vždy pečlivě zkoumat charakter takové vady, protože jedině vada, která dosahuje určité intenzity, způsobí neplatnost rozhodnutí (materiální aspekt vady). Ustanovení § 32 odst. 2 nesmí být podle názoru NSS vykládáno formalisticky, je nutno vždy hledat jeho smysl a účel, tzn. zkoumat, proč je daná náležitost součástí rozhodnutí.<sup>51</sup> K vadám způsobujícím neplatnost soud přihlíží pouze na základě námitky.

Naopak pokud rozhodnutí trpí velmi závažnými vadami<sup>52</sup>, jedná se o paakt, který nikoho nezavazuje a k nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti. To, že rozhodnutí chybí některá ze základních náležitostí, nemůže samo o sobě způsobit nicotnost rozhodnutí, ale je nutno zkoumat, zda její nedostatek je natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících nelze spravedlivě žádat, aby takto vadný správní akt respektovali. A nakonec nezákonné rozhodnutí je takové, které není v souladu se

---

<sup>50</sup> Nález ÚS ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, Nález ÚS ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>51</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2003 č. j. 6 A 76/2001 – 41, rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2004, č.j. 2 Afs 209/2004 – 115, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>52</sup> Např. absolutní nedostatek pravomoci nebo nepřislušnosti rozhodujícího správního orgánu, požadavek trestného nebo absolutně nemožného plnění, nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí, atd.

zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné.<sup>53</sup>

Neplatnost rozhodnutí tak nezpůsobí neuvedení hmotně právního předpisu ve výzvě k podání daňového přiznání (v rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2007 č. j. 8 Afs 117/2005 – 68 stěžovatel namítal neplatnost výzvy správce daně k podání daňového přiznání a výzvy ve vytykáacím řízení s odkazem na chybějící základní náležitosti) nebo „*k závěru o neplatnosti nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí je uvedena pouze na jiném místě, než měla být uvedena.*“<sup>54</sup> Ani pokud na rozhodnutí chybí otisk úředního razítka, přesto lze usoudit, že jej podepsal pověřený pracovník, nejedná se o nicotné rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2007, č. j. 8 Afs 114/2006-55).

Zde lze citovat následující: „*Do doby zveřejnění judikátů NSS se správci daně snažili nedostatky jimi vydaných rozhodnutí, na které daňové subjekty upozorňovaly a požadovaly ověření splnění jejich neplatnosti, opravovat postupem podle § 56 ZSDP, a to i v případech, kdy to nebylo možné. V současné době tak již nečiní, když pouze prohlašují, že vadnost těchto rozhodnutí nedosahuje takové intenzity, aby se jimi daňové subjekty nemohly řídit.*“<sup>55</sup>

Podle dikce zákona „splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.“<sup>56</sup> Je však otázkou, zda takové ověření správce daně má provádět z úřední povinnosti nebo na základě podnětu ze strany účastníka řízení. A stejně jako v přístupu k pojetí nedostatku náležitostí rozhodnutí, je i v tomto judikatura ÚS a NSS nejednotná.

*Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se neodstraňují nedostatky rozhodnutí, nýbrž se pouze prohlašuje (deklaruje) jeho neplatnost a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového.*<sup>57</sup> *Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal, a to samozřejmě rozhodnutím. Neshledá-li však správní orgán splnění podmínek*

---

<sup>53</sup> Rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>54</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2003, č. j. Afs 89/2006 – 50, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>55</sup> Viz. str. 348 KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. aktualizované vydání Olomouc: ANAG, s.r.o., 2009. 878 s. ISBN 978-80-7263-528-3.

<sup>56</sup> Viz. § 32 odst. 7 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>57</sup> Nález ÚS ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

*neplatnosti, zákon mu neukládá povinnost vydat o tom rozhodnutí. Správní orgán může podatele vyrozumět toliko přípisem o tom, že neshledal důvod pro ověření neplatnosti.*<sup>58</sup>

Úplně nejnovější názor NSS v této věci vyslovil rozšířený senát NSS ve svém usnesení ze dne 21. 9. 2010 č.j. 7 Ans 5/2008 – 164. Byl zde vysloven velmi zajímavý názor, že „*ověření neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je svou podstatou nápravným prostředkem dozorčího práva, na jehož výkon a užití není právní nárok.*“ NSS toto podpořil argumentací, že správce daně neplatnost rozhodnutí ověřuje z úřední povinnosti, jakmile takovou neplatnost shledá. ZSDP ve svém ustanovení § 32 odst. 7 postup správce daně nikde nepodmiňuje jakýmkoliv úkonem účastníka řízení. Daňový subjekt tak nemá na takové ověření správcem daně právní nárok. Přesto se daňové subjekty v řadě případů tohoto práva u soudů dovolávají.

#### **4.2.2. Odůvodnění rozhodnutí**

Velmi problematickým bylo až donedávna ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP, které upravovalo, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění jen, stanoví-li tak ZSDP, příp. zvláštní zákon. Podle ZSDP musela být odůvodněna pouze některá rozhodnutí, a to zejména:

- rozhodnutí o zastavení řízení (§ 27 odst. 2)
- rozhodnutí o řádných a mimořádných opravných prostředcích (§ 32 odst. 11)
- rozhodnutí o uložení pokuty (§ 37 odst. 3)
- rozhodnutí o pozastavení činnosti (§ 38 odst. 4)

Ostatní rozhodnutí, o nichž to ZSDP, příp. zvláštní zákon nestanovil, správce daně neměl povinnost odůvodňovat. Odůvodnění tak nemusela obsahovat ani ta nejdůležitější rozhodnutí, kterými v daňových řízeních jsou platební výměry a dodatečné platební výměry.

Absence odůvodnění jakéhokoliv rozhodnutí obecně znamená pro jeho příjemce velmi nepříjemnou situaci, neboť v případě, že jeho žádosti není vyhověno, příjemce v mnoha případech netuší, z jakého důvodu byla jeho žádost zamítnuta, a nemá tak možnost kvalifikovaně se bránit proti tomuto rozhodnutí. Z tohoto důvodu přiznával

---

<sup>58</sup> Usnesení ÚS ze dne 21. 3. 2001, sp. zn. IV. ÚS 65/01, a ze dne 29. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 390/01, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

ZSDP daňovému subjektu možnost požádat správce daně o sdělení důvodů rozdílu mezi daní uvedenou v daňovém přiznání a daní vyměřenou jako kompenzaci absence odůvodnění. Pak bylo na správci daně, aby svoje odůvodnění uvedl.

NSS se konstantně vyjadřuje k absenci odůvodnění rozhodnutí. Uvedl, že pokud z rozhodnutí nejsou seznatelné závěry správce daně, které jej k vydání tohoto rozhodnutí vedly, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nepostačuje přitom pouhé uvedení důkazních prostředků s uvedením, že byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, aniž by správce daně rozhodnutí odůvodnil.<sup>59</sup> Shodně se ve své ustálené judikatuře vyjadřuje i ÚS, podle nějž absence odůvodnění v rozhodnutí vede k jeho nepřezkoumatelnosti a lze mít pochybnosti, že takového rozhodnutí „*nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.*“<sup>60</sup>

Samotný fakt, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen když to stanoví zákon, je podle mého názoru v dnešní době velmi znepokojující. O změnu koncepce odůvodnění se pokoušel již zákon č. 270/2007 Sb., nicméně pro špatnou formulaci navrhované úpravy byl tento bod návrhu Senátem zamítnut. Zcela nový pohled do odůvodňování rozhodnutí tak přináší až daňový řád.<sup>61</sup>

#### **4.2.3. Změny v právní úpravě rozhodnutí v DŘ**

Daňový řád obsahuje právní úpravu rozhodnutí v ustanoveních § 101 – 105 a ve srovnání s dřívější právní úpravou přináší mnoho zásadních změn.

Nejdůležitější a daňovými subjekty velmi očekávaná změna se týká nové povinnosti odůvodňovat všechna rozhodnutí. Dá se říci, že DŘ přistupuje k obecnému standardu, který uplatňují všechny procesní předpisy a tím je odůvodňování veškerých rozhodnutí. Zavádí tak zcela opačný princip než ZSDP a to, že „*rozhodnutí obsahuje*

---

<sup>59</sup> Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2007, č. j. 9 Afs 8/2007, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>60</sup> Nález ÚS ze dne 14. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 822/06, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>61</sup> Ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP bylo k 1. 1. 2010 zákonem č. 304/2009 Sb., novelizováno v návaznosti na již schválené parafované znění daňového řádu. Text uvedeného ustanovení ZSDP koncepčně odpovídá úpravě odůvodňování rozhodnutí v daňovém řádu, nicméně není provázán se zbývajícím textem ZSDP, který stále v ostatních ustanoveních stanoví povinnost existence odůvodnění u některých rozhodnutí (viz. § 27 odst. 2, § 32 odst. 11 aj.)

*odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.* <sup>62</sup> Nově tedy podle DRŽ musí být odůvodněno každé rozhodnutí, vyjma následujících rozhodnutí:

- jímž je vyhověno žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37 odst. 5)
- o registraci (§ 129 odst. 5), s výjimkou rozhodnutí, kdy se registrace zamítá
- platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam v případě, že se stanovená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem (§ 147 odst. 1)
- je – li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly nebo výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole nebo protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 147 odst. 4)

Jak plyne z výčtu rozhodnutí, která nemusí obsahovat odůvodnění, je zřejmé, že v některých případech by odůvodnění bylo nadbytečné. Jedná se o ty situace, kdy správce daně bezvýhradně souhlasí s daňovým subjektem, tj. plně mu vyhoví, pak nemusí takové rozhodnutí odůvodňovat nebo odůvodnění vyplývá z jiného dokumentu pořízeného při správě daní (například ze zprávy o daňové kontrole).

Domnívám se, že tato důležitá koncepční změna, která je v naprostém souladu s názory vyslovenými judikaturou, jednoznačně zlepšuje postavení daňových subjektů. Podle mého názoru je nezbytně nutné, aby v případech, kdy správce daně nově stanoví daňovému subjektu jakékoliv povinnosti nebo zamítne jeho žádost či nárok, byl daňový subjekt seznámen s důvody, které správce daně vedly k vydání rozhodnutí. Jedině budou – li důvody explicitně v odůvodnění uvedeny, nebude o nich mít daňový subjekt pochybnosti a v případě nesouhlasu s rozhodnutím se bude moci proti nim účelně bránit.

Navíc pokud rozhodnutí bude povinně obsahovat odůvodnění správce daně, dojde ke zpřehlednění celé situace i pro případné odvolací řízení, kdy odvolací orgán z odůvodnění přesně vyčte stanoviska a důvody správce daně vedoucí ho k vydání napadeného rozhodnutí a z odvolání daňového subjektu bude patrné, s čím naopak

---

<sup>62</sup> Viz. § 102 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

daňový subjekt nesouhlasí. Nová právní úprava by tak v důsledku mohla vést i k rychlejšímu opravnému řízení.

Jako pozitivní dále vidím, že DŘ stanoví pro správce daně jakési vodítko, jak má odůvodnění rozhodnutí formulovat a co všechno musí v odůvodnění uvést. Pokud tedy příjemce rozhodnutí uplatní vůči správci daně návrhy či námitky, musí se s nimi správce daně v odůvodnění vypořádat. Zakotvení povinnosti odůvodňovat rozhodnutí je jednoznačně v souladu s principy právního státu a mělo by do budoucna vést k větší přesvědčivosti o rozhodování správců daně. Někteří autoři dokonce uvádí názor, že by bylo vhodné významná rozhodnutí správců daně začít zakládat do sbírky rozhodnutí správců daně a následně je v podobných případech užívat jako jakési precedenty.

Dále DŘ opouští problematický institut neplatnosti rozhodnutí a ověřování neplatnosti správcem daně, tak jak byl znám v ZSDP a nahrazuje jej po vzoru obdobného pojetí ve SŘ institutem prohlášení nicotnosti rozhodnutí. Nicotností neboli nulitou rozhodnutí je třeba rozumět případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo sto vyvolat určité právní následky. Jedná se tedy o pseudorozhodnutí (paakt), které nikoho nezavazuje.<sup>63</sup> Nicotnost prohlašuje správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který nicotné rozhodnutí vydal, a to buď z úřední povinnosti, nebo na základě podnětu. Takový podnět může podle důvodové zprávy k daňovému řádu přijít od jiného správce daně nebo od jiné osoby, kterou může být daňový subjekt, ale i třetí osoba.

Nicméně stále je třeba mít na paměti, že od nicotného rozhodnutí je třeba rozlišovat nezákonné, tj. takové rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem a přitom ještě rozpor nedosahuje takové intenzity, aby rozhodnutí bylo prohlášeno za nicotné.

Jako více než vhodné hodnotím zařazení institutu opravy zřejmých nesprávností v rámci systematiky přímo k ustanovením upravujícím rozhodnutí. Na rozdíl od ZSDP, který jej zcela nesprávně řadil mezi mimořádné opravné prostředky.

Lze tedy uzavřít, že změny, které DŘ přináší ve věcech týkajících se rozhodnutí správců daně, jsou nepochybně koncepčně velmi podstatné a znamenají velký přínos

---

<sup>63</sup> Viz. Důvodová zpráva k daňovému řádu, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>



pro všechny subjekty zúčastněné na správě daní. Úprava odůvodnění jako obligatorní náležitosti rozhodnutí bude mít jednoznačně pozitivní dopad, jak na postavení daňových subjektů, tak i na zvýšení důvěry v rozhodovací činnost správců. Zakotvení povinnosti odůvodnění do textu zákona by mohlo vést k větší přesvědčivosti a vnitřní jednotnosti rozhodnutí správce daně.

#### ***4.2.4. Odsun splatnosti daně až za právní moc rozhodnutí***

V souvislosti s přijetím nového DŘ se často mluví o další zásadní změně ve věci stanovení daně, která je veřejností nepřesně označována jako tzv. odkladný účinek odvolání. Pokud však nalistujeme příslušné ustanovení DŘ, které odvolání upravuje, zjistíme, že DŘ setrvává stejně jako ZSDP u principu, že odvolání proti rozhodnutí nemá odkladný účinek, nestanoví-li zákon jinak.<sup>64</sup> Velmi rychle se tak dá dojít k závěru, že pouhá informace o tom, že daňový řád zavádí odkladný účinek odvolání je velmi zjednodušující a také zavádějící. Rozhodla jsem se zhodnotit tuto zásadní změnu v kapitole, ve které se zabývám rozhodnutím, z důvodu její vázanosti na právní moc specifického rozhodnutí správce daně, kterým je platební výměr.

Jak již bylo uvedeno v úvodu této kapitoly, skutečnost, že odvolání proti rozhodnutí nemá odkladný účinek a tedy že je rozhodnutí okamžitě vykonatelné, je jedním ze specifík daňových rozhodnutí. Pokud uvážíme, že nejčastějším rozhodnutím při správě daní je platební výměr, je tento princip logický a zavedení odkladného účinku odvolání by bezesporu vedlo ke kolapsu výběru daní.

Jiná je ovšem situace, kdy daňový subjekt splní svoji zákonnou povinnost, daň přizná a zaplatí a následně je mu správcem daně vyměřena, příp. doměřena daň v částce vyšší, než jakou uvedl. Daňový subjekt s takovou výší daně nesouhlasí a podá odvolání proti platebnímu výměru. Podle ZSDP však tento vyměřený rozdíl daně je bez ohledu na podané odvolání již splatný a tedy i vykonatelný. ZSDP daňový subjekt staví do situace, kdy musí zaplatit daň okamžitě zaplatit, přestože se domnívá, že výše neodpovídá jeho skutečné daňové povinnosti. Pokud je jeho názor potvrzen odvolacím orgánem, musí daňový subjekt čekat na vrácení svých peněz i několik měsíců, ne-li déle.

---

<sup>64</sup> K tomu srovnej: ustanovení § 109 odst. 5 DŘ a ustanovení § 48 odst. 12 ZSDP

DŘ reaguje právě na výše popsané situace a zavádí zásadní koncepční změnu, která souvisí se stanovením daně správcem v jiné výši, než jakou uvedl daňový subjekt, a je jedno, zda k tomu dojde doměřením nebo vyměřením daně. Jedná se tedy o situace, kdy daňový subjekt buď nepodá řádné daňové tvrzení a následně je mu daň vyměřena správcem daně z moci úřední nebo daňový subjekt řádné, příp. dodatečné daňové tvrzení podá, ale správce mu z nejrůznějších důvodů vyměří, příp. doměří daň v částce vyšší, než jakou si daňový subjekt vypočetl v daňovém tvrzení.

DŘ ohledně vyměřeného (nebo doměřeného) rozdílu daně váže jeho splatnost až na právní moc rozhodnutí. To pro daňový subjekt znamená, že pokud podá proti dani stanovené nad rámec jeho daňového tvrzení odvolání, tento rozdíl je splatný, tj. i vymahatelný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.<sup>65</sup> Výše daně, která není rozporována, musí být zaplacena ve lhůtě původní splatnosti.

Tato nová právní úprava týkající se odsunutí splatnosti daně je velmi příznivě vnímána zejména z hlediska zlepšení postavení daňových subjektů, i já se s tímto hodnocením ztotožňuji. Daňový subjekt již nově nemá povinnost zaplatit daň, o které je vedeno odvolací řízení, jinými slovy o takové dani ještě nebylo pravomocně rozhodnuto. Podáním odvolání se odsouvá splatnost rozdílné výše, se kterou daňový subjekt nesouhlasí, spolu se splatností se odsouvá i vymahatelnost této částky daně. Subjekt, který podá odvolání, již nebude moci být exekuvován v průběhu odvolacího řízení. Je totiž zcela správné, pokud se i v řízeních před finančními orgány státu bude na daňový subjekt pohlížet jako na řádný do doby, než je prokázán opak.

Opět bych zmínila, že nová právní úprava je podle mého názoru přínosná nejen z pohledu daňového subjektu, ale mohla by přinést i úsporu nákladů státu související s eliminací náhrad škody v případech, že odvolací orgán dá za pravdu daňovému subjektu, když vysloví, že výše daně byla nesprávně stanovena. Následně totiž musí nesprávně stanovenou výši daně vrátit daňovému subjektu spolu s příslušným úrokem. Toto by se novou právní úpravou vyloučilo.

---

<sup>65</sup> K tomu srovnej ustanovení § 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb.

### 4.3 Problematika vytýkacího řízení

Vytýkací řízení je jedním ze stěžejních institutů daňového řízení, ohledně jehož právní úpravy v ZSDP vzniká mezi správci daně a daňovými subjekty mnoho rozporů. Záměrně jsem vybrala tuto problematiku, jelikož nová právní úprava přináší množství změn.

Vytýkací řízení správce daně zahajuje „vzniknou-li pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.“<sup>66</sup> V případě, že správce daně při přezkoumání podaného daňového přiznání narazí na nesrovnalosti nebo má jednoduše pochybnosti o skutečnostech uvedených v daňovém přiznání, má možnost před samotným vyměřením daně zahájit vytýkací řízení. Výzvou adresovanou daňovému subjektu mu tyto svoje pochybnosti sdělí a uloží mu, aby se k nim v přiměřené lhůtě vyjádřil.

Právní úprava vytýkacího řízení byla stejná od doby její tvorby v roce 1992 téměř 14 let. Odbornou veřejností bylo již poměrně dlouho poukazováno na mezery této právní úpravy, a to zejména na absenci lhůt pro zahájení vytýkacího řízení, ale především na absenci úpravy práv a povinností daňového subjektu a správce daně v průběhu vytýkacího řízení.

Příčinu v této nedostatečné právní úpravě musíme hledat v původním účelu tohoto institutu. V době, kdy se ZSDP přijímal, byly velmi časté daňové úniky, které umožňovalo množství chyb objevujících se v daňových zákonech narychlo přijatých v souvislosti se zavedením nové daňové soustavy v roce 1992. Proto bylo účelné dát správci daně do rukou institut, který by mu umožnil preventivně prověřit podezřelá daňová přiznání a v případě potřeby daň rychle vyměřit. Správce daně tak mnohdy vyměřoval daň způsobem, který přísluší pouze daňové kontrole, ale přitom mohl postupovat mnohem jednodušeji a rychleji, protože úprava vytýkacího řízení například neobsahovala ustanovení o právech daňového subjektu při prováděném řízení, ani

---

<sup>66</sup> Viz. § 43 odst. 1 zák. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

povinnost správce daně vyhotovit zprávu o průběhu řízení. Daňový subjekt se tak nemohl účinně bránit proti postupu správce daně ve vytykáčím řízení, protože například nedisponoval právem podat námitku proti postupu pracovníka správce daně nebo právem na projednání výsledků vytykáčícího řízení.

Navíc velmi diskutovaným problémem byl okamžik zahájení vytykáčícího řízení a s ním spojená výzva daňovému subjektu. Často se totiž stávalo, že správce daně zahájil vytykáčící řízení na základě pouhého podezření nikoliv důvodných pochybností. Správce tak zaslal daňovému subjektu výzvu, v níž adresátu oznámil, že má o údajích jím uvedených pochybnosti a vyzval jej, aby tyto pochybnosti rozptýlil, zpravidla předložením všech daňových dokladů. Často se daňové subjekty domáhali na správci daně upřesnění, čeho se jeho pochybnosti týkají, aby je mohli odstranit.

Aplikace jednotlivých ustanovení ZSDP ve věci vytykáčícího řízení správci daně tímto ústavně nekonformním způsobem byla jednak v rozporu se základními zásadami daňového řízení, ale i v rozporu s Listinou základních práv a svobod. A samozřejmě si postupem doby v souvislosti se společenským vývojem vyžádala změnu. Napomohla tomu jednak mohutná kritika ze strany odborné veřejnosti, ale i bohatá judikatura NSS a ÚS, která se vytykáčícímu řízení dostatečně věnovala. Vlivem judikatury a následně i samotnou změnou zákona novelou účinnou od 31. 10. 2007<sup>67</sup> došlo u tohoto stěžejního institutu daňového řízení k mimořádným změnám.

V prvé řadě byla novelou do ZSDP vložena věta, která expresivně stanoví, že daňový subjekt má práva přiměřeně jako u daňové kontroly, tím že přímo v ust. § 43 ZSDP odkazuje na práva subjektu taxativně stanovená v rámci daňové kontroly. Judikatura označila názor správců daní za nesprávný, když se domnívají, že ustanovení,<sup>68</sup> která přiznávají daňovým subjektům práva v průběhu prováděné daňové kontroly, se použijí výlučně pro daňovou kontrolu. Judikatura zde dospěla k názoru, že pokud ust. § 2 odst. 9 ZSDP zaručuje daňovému subjektu povinnost a právo spolupracovat se správcem daně při stanovení a vybrání daně, „*svědčí toto právo daňovému subjektu kdykoli v řízení, je-li jeho předmětem správné stanovení nebo vybrání daně, přičemž není rozhodné, děje-li se tak v rámci vytykáčícího řízení nebo při*

---

<sup>67</sup> Zákon č. 270/2007 Sb.

<sup>68</sup> Ust. § 16 odst. 4 a odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

*daňové kontrole ani to, zda je takové právo expressis verbis v ustanovení zvláštní části zákona uvedeno.*“<sup>69</sup>

Další významnou změnou novely z roku 2007 bylo stanovení povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt ve výzvě s pochybnostmi ohledně jeho daňového přiznání tak, aby mohl odpovědět určitým způsobem. Zde je vhodné podotknout, že obdobnou úpravu výzvy, která se tak složitě utvářela v ZSDP, obsahoval již prvorepublikový zákon o daních přímých z roku 1927<sup>70</sup>. Novelizace této části týkající se obecnosti výzvy správce daně vycházela opět z bohaté judikatury, kdy ÚS konstatoval, že „je povinností správce daně konkretizovat, čeho se pochybnosti týkají a v čem jsou spatřovány.“<sup>71</sup> Právě konkretizování pochybností správce daně odlišuje vytýkácí řízení od daňové kontroly. NSS ve svém rozhodnutí<sup>72</sup> dospěl k názoru, že pokud správce daně vyzývá subjekt k předložení veškerých dokladů vztahujícím se ke všem uskutečnitelným zdanitelným plněním bez určení věcného a časového rozsahu a bez toho, aby správce určil, ohledně kterých plnění má důvodné pochybnosti, jedná se o daňovou kontrolu nikoliv vytýkácí řízení.

Přestože tedy novela zákonem č. 270/2007 Sb. významně přispěla k jasnějšímu a jednoznačnějšímu výkladu ust. § 43 ZSDP, i nadále nastávají při jeho aplikaci problémy v několika oblastech, kterým se budu věnovat v následujících podkapitolách.

#### ***4.3.1 Lhůta pro zahájení vytýkácího řízení***

Velmi diskutovaným problémem jsou lhůty pro zahájení vytýkácího řízení. Do účinnosti zmiňované novely nebyla tato problematika v ZSDP vůbec řešena a tento stav významně posiloval správci daně jeho vrchnostenské postavení při správě daní nad daňovým subjektem, který byl neúnosně vystavován právní nejistotě. Absenci lhůt u tak významného institutu, který je spojen se zásahem do práv daňových subjektů, považují za velký prohřešek zákonodárce. Zvláště pak, když uvážíme, že pro daňový subjekt je doba, do které musí předložit daňové přiznání zákonem přesně vymezena.

---

<sup>69</sup> Rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>70</sup> Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních

<sup>71</sup> Nález ÚS ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>72</sup> Rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

Novelou z roku 2007 došlo k úpravě ust. § 43 odst. 2 ZSDP a jeho znění tak je následující: „*Pokud vyplývá z podaného daňového přiznání..., že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daní má tak pochybnost podle odstavce 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno.*“ Zákonodárce se tak pokusil zlepšit postavení daňových subjektů tím, že zavedl do zákonných ustanovení lhůtu pro zahájení vytykácího řízení.

Stále však zůstal poměrně velký prostor pro spekulace o tom, do kdy je možné zahájit vytykácí řízení v případě, že v daňovém přiznání byla vykázána kladná výše daně. Toto ustanovení totiž upravuje pouze situace, kdy daňový subjekt si ve svém daňovém přiznání vypočte přeplatek. V případě jiných pochybností, které neplynou z vykazaného přeplatku, je nadále nutno lhůtu pro zahájení vytykácího řízení řešit podle judikatury.<sup>73</sup>

Shrnutím těchto judikátů je názor, že vytykácí řízení zejména s ohledem na systematiku zařazení v zákoně je součástí řízení vyměřovacího, tj. časového období počínaje podáním daňového přiznání konče okamžikem, kdy je správcem daň vyměřena. Vytykácí řízení tak nelze zahájit, byla – li již daň vyměřena. NSS se zabýval souvislostmi mezi § 46 odst. 5 a § 48 odst. 5 ZSDP, která upravují konkludentní vyměření daně a lhůtu pro podání odvolání. Podle názoru NSS, se kterým se ztotožňuji, vytykácí řízení nelze zahájit u těch subjektů, jimž uplynula 30 denní lhůta pro podání odvolání a u nichž tak lze mluvit o poslední známé daňové povinnosti.

Také počátek lhůty je v ustanovení § 43 odst. 2 ZSDP stanoven sporně, když se odvíjí ode dne podání daňového přiznání, vůči němuž má správce daně pochybnosti. Problém zde tkví v tom, že pokud daňový subjekt podá daňové přiznání s předstihem a následně zjistí, že jeho daňová povinnost měla být jiná, může až do uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání podat tzv. opravné daňové přiznání. Pro vyměření daně se pak použije tohoto opravného podání s tím, že k původnímu se nepřihlíží. Problematická by pak byla situace, pokud by teoreticky bylo zahájeno vytykácí řízení ještě před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání a daňový subjekt by využil svého práva podat opravné daňové přiznání. Vytykácí řízení by pak pozbylo svůj smysl

---

<sup>73</sup> Rozhodnutí NSS ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 – 81 a Rozhodnutí NSS ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004

a daň by byla vyměřena na základě nově podaného opravného přiznání. V praxi často správci daně tento problém řeší v rozporu se zákonem a lhůtu 30 dnů počítají až od konce lhůty pro podání přiznání.

#### **4.3.2 Výzva k odstranění pochybností**

Přestože již v oblasti obecnosti výzvy správce daně došlo novelou z roku 2007 k určitému zlepšení, i nadále v něm lze najít nepřesnosti, které se snažila vyřešit judikatura. Správce daně již musí daňový subjekt seznámit se svými pochybnostmi ve výzvě tak, aby subjekt mohl tyto pochybnosti vyvrátit. ZSDP ale blíže nespecifikuje, o jaký druh pochybností se jedná. Mnozí správci daně tak pokládají za zákonné zahájit vytykáací řízení na základě jakýchkoliv pochybností. V praxi se jedná nejčastěji o situace, kdy subjekt vykáže ve svém daňovém přiznání nadměrný daňový odpočet. Konkrétnosti pochybností se již věnovalo mnoho judikátů, z nichž jako určité shrnutí v této věci uvedu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008 č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, který rozhodl o sporné otázce takto:

*„Ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu (zde má NSS na mysli ZSDP – pozn. autorky) musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání ...“*

*„Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykáacího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně.“*

Ve výše uvedeném usnesení rozšířeného senátu NSS tak bylo formulováno, že k zahájení vytykáacího řízení je nutná existence důvodných pochybností. NSS tyto blíže specifikoval jako *„podezření založené na konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody.“*<sup>74</sup> Příkladem může být analýza správce daně, spočívající v dlouhodobém sledování

---

<sup>74</sup> Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

konkrétní výše daňové povinnosti určitého subjektu či analýza toku finančních prostředků od daňového subjektu.

Aby tak nedocházelo k nejasnostem ohledně určitosti pochybností k zahájení řízení, mělo by být podle mého v ust. § 43 odst. 1 uvedeno, že pochybnosti správce daně musí být určité a konkrétní.

#### **4.3.3 Postup k odstranění pochybností v daňovém řádu**

Daňový řád zavádí pro vytykáací řízení nový pojem, a to postup k odstranění pochybností. Systematicky je tato právní úprava, obsažená v ust. § 89 až 90 DŘ, řazena do Obecné části o správě daní v rámci hlavy VI. – Řízení a další postupy, přestože je fakultativně realizována v nalézacím řízení. Z důvodové zprávy k DŘ vyplývá, že cílem je upravit nejen zahájení tohoto postupu, ale také průběh a jeho ukončení, které v ZSDP upraveny nebyly. Domnívám se však, že tato nová úprava splnila svoje cíle pouze částečně.

Za největší problém považuji skutečnost, že nová úprava stále neobsahuje úpravu obecné lhůty pro zahájení postupu. DŘ se sice pokouší o úpravu formulace ust. § 43 odst. 2 ZSPD, nicméně toto ustanovení je pouze nepatrně modifikováno, a nově zní: „*pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno ...*“<sup>75</sup>

DŘ zavádí dosud neužívaný pojem daňový odpočet namísto pojmu přeplatek. Daňový odpočet je chápán jako daň ve smyslu legislativní zkratky.<sup>76</sup> V důvodové zprávě je potom uvedeno bližší vymezení tohoto nového pojmu. Daňovým odpočtem se rozumí obecně vratka veřejného rozpočtu s tím, že v jednotlivých speciálních zákonech může být uvedeno konkrétní označení stejného významu, které se může lišit. Tak lze za daňový odpočet např. považovat nadměrný odpočet podle zákona o DPH.<sup>77</sup>

Stále tak zůstává nevyřešena otázka, v jaké lhůtě může správce daně zahájit postup k odstranění pochybností a i DŘ ponechává daňové subjekty v nejistotě o tom,

---

<sup>75</sup> Viz. § 89 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>76</sup> Viz. §2 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>77</sup> Zákon č. 325/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů



do jaké doby je správce daně oprávněn jej zahájit. I nadále tedy bude nutno postupovat dle závěrů judikatury, kterou jsem zmínila v příslušné podkapitole.

Ve vztahu k zahájení postupu bude přece jeden problém vyřešen, a to situace, kterou jsem popsala výše spojená s tím, že daňový subjekt podá daňové přiznání před zákonným termínem. DŘ upravuje počátek lhůty, který se odvíjí ode dne, kdy bylo dané podání učiněno, „nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“<sup>78</sup> Toto znění vychází z problémů vznikajících v praxi, které správci daně řešili po svém a v rozporu s dikcí zákona lhůtu počítali shodně s novým zněním.

Absenci obecné lhůty pro zahájení postupu k odstranění pochybností hodnotím jako největší negativum nové úpravy. Ve zbytku se dá říci, že DŘ významně přispěl ke zlepšení postavení daňového subjektu tím, že specifikuje průběh postupu k odstranění pochybností, váže jej k jednoznačným lhůtám a tak lze očekávat, že dojde ke značnému urychlení tohoto postupu, což přispěje k větší právní jistotě daňových subjektů.

Nově první odstavec upravující důvody k zahájení postupu k odstranění pochybností stanoví, že správce daně musí mít konkrétní pochybnosti týkající se předložených písemností. Tím byla zohledněna judikatura, kterou jsem uvedla v předcházející podkapitole o náležitostech výzvy k odstranění pochybností.

Dále jako velmi důležitou považuji novou úpravu průběhu a ukončení postupu k odstranění pochybností, která v ZSDP jednoznačně absentovala. Dříve označované vytýkácí řízení trvalo v praxi řadu měsíců, ne-li let, správce daně neměl zákonem ohraničený prostor při prováděném řízení a nebylo dostatečně vyřešeno ani jeho ukončení. DŘ vnáší do tohoto institutu, kterým je významně zasahováno do práv daňových subjektů více právní jistoty. Nově je tak správci daně uložena povinnost sepsat o průběhu postupu protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede, zda pochybnosti byly odstraněny a na základě jakých důkazních prostředků či stále přetrvávají. V takovém případě správce daně seznámí subjekt s dosavadním výsledkem postupu a ten má právo podat návrh na pokračování dokazování a zároveň právo navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Daňový subjekt tak musí učinit ve

---

<sup>78</sup> Viz. § 89 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

lhůtě 15 dnů. O tomto návrhu rozhoduje správce daně, a to tak, že buď zahájí daňovou kontrolu, nebo pokud považuje dokazování za dostatečné, vydá rozhodnutí o stanovení daně. Na vydání rozhodnutí má správce daně opět stanovenou lhůtu 15 dnů.

Postup k odstranění pochybností je tak zcela nově spojen s jednoznačnými lhůtami, které podle mého názoru přispějí k rychlejšímu průběhu celého postupu. Nicméně se obávám, že předmětem kritiky i nadále bude nedostatečně vyřešená lhůta, v níž správce daně musí postup zahájit.

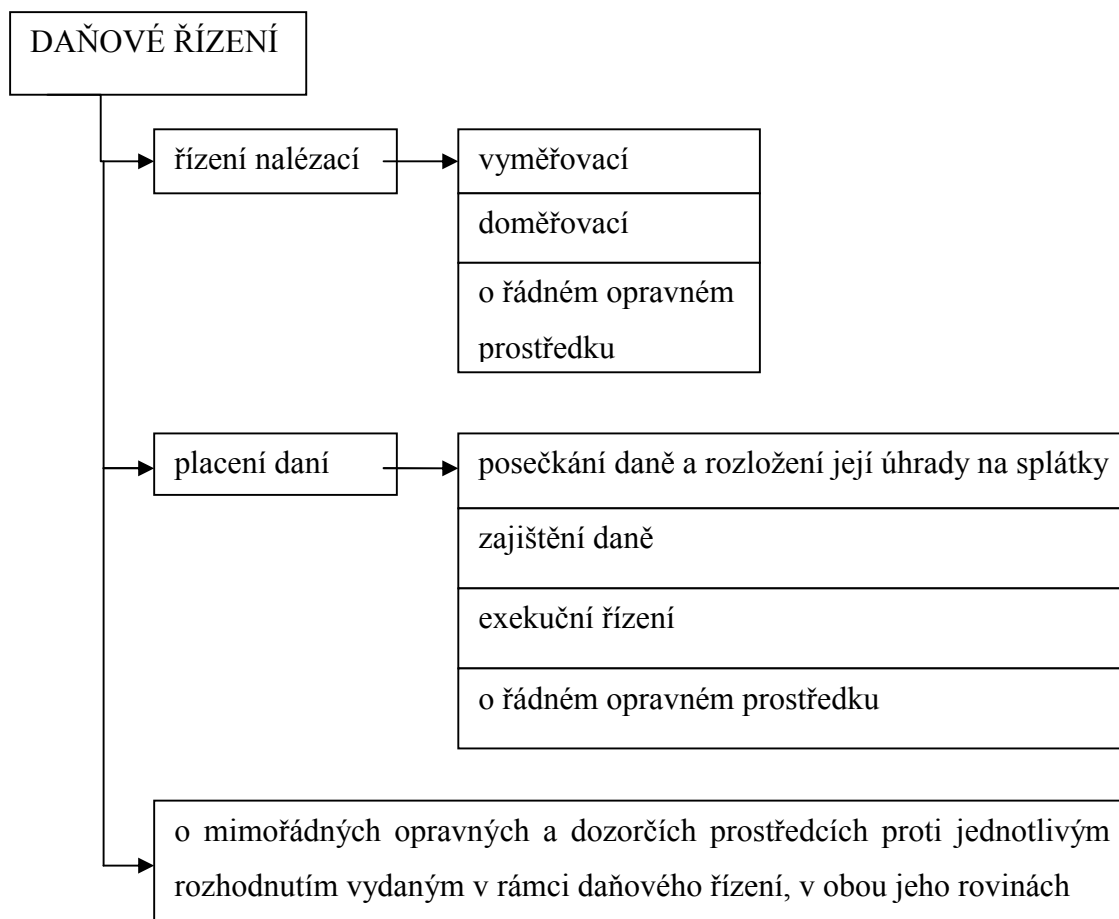
## 5. Zvláštní část o správě daní

### 5.1. Daňové řízení podle daňového řádu

Daně tvoří až 90 % všech veřejných příjmů státu. Proto je zájmem státu stanovit procesní pravidla, na základě nichž budou tyto veřejné příjmy efektivně vybírány, tj. stanovit procesní pravidla správy daní. Správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Tento cíl správy daní je realizován prostřednictvím daňového řízení a jeho jednotlivých dílčích řízení.

Daňový řád nově rozlišuje dvě roviny daňového řízení, a to rovinu nalézací (v rámci této úrovně daňového řízení je cílem zjištění a stanovení daňové povinnosti, nalézá se zde konkrétní výše daňové povinnosti) a rovinu platební (neboli inkasní; cílem je, aby došlo k uhrazení daně, a je jedno zda dobrovolně nebo nedobrovolně). V rámci těchto dvou rovin se uskutečňují jednotlivá dílčí řízení, z nichž se daňové řízení skládá.

Obrázek č. 3: Daňové řízení podle DŘ



DŘ chápe daňové řízení odlišně od dřívější právní úpravy. Koncipuje jej jako kontinuální a nepřetržitý proces v rámci správy daní, který lze členit na zákonem upravená stádia. DŘ stanoví, že daňové řízení končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s daní souvisí. Daňové řízení se tak vyznačuje určitými specifiky a na rozdíl od dílčích řízení lze u daňového řízení rozeznat ukončení ve dvojnásobném smyslu, a to formální a materiální ukončení:

- V rovině nalézací formálně končí daňové řízení právní mocí rozhodnutí o stanovení daně či zastavením vyměřovacího nebo doměřovacího řízení. Materiálně však daňové řízení neskončí dříve, než uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně (neboli okamžikem, kdy se poslední známá daň stává nezměnitelnou v souladu s ust. § 148 DŘ). V podstatě to znamená, že pokud správce daně vydá platební výměr, který nabude právní moci, daňové řízení neskončilo, ale dále existuje v latentní podobě, i když nejsou podnikány žádné kroky. Kdykoliv do okamžiku, kdy platební výměr nabude materiální právní moci, mohou jak správce daně, tak i daňový subjekt zahájit další dílčí řízení směřující k doměření daně. Daňové řízení může v nalézací rovině trvat až 10 let.
- V rovině platební pak formálně daňové řízení končí úhradou daně či jiným zánikem platební povinnosti, ale materiálně neskončí dříve než uplynutím prekluzivní lhůty pro placení daně (tzv. okamžikem, kdy již nelze vybrat ani vymáhat stanovenou daň). Podle ust. § 160 DŘ může daňové řízení v platební rovině trvat dokonce až 20 let.

Vzhledem k výše uvedenému se užití slova řízení zdá být pro pojem daňové řízení zavádějící, zejména s ohledem na to, že v jeho průběhu nemusí docházet k aktivní činnosti správce daně, ale daňové řízení trvá i v tzv. latentní podobě. Za vhodnější formulaci bych proto považovala uvedení, že v průběhu daňového řízení mohou být podle okolností zahajována jednotlivá dílčí řízení, ohledně jejich zahájení pak platí ustanovení § 91 DŘ. Tato dílčí řízení jsou pak ukončena ve většině případů vydáním rozhodnutí, ale v některých případech může být dílčí řízení ukončeno jiným způsobem, jako např. zastavením řízení.

Vůbec nejdůležitější fází daňového řízení je podle mého názoru nalézací řízení. Jedná se o zcela nový daňový pojem, který ZSDP nepoužívá.<sup>79</sup> Z daňového hlediska jej není možné zaměňovat s nalézacím řízením užívaným v OSŘ. V oblasti daní se pod tento pojem subsumuje řízení vyměřovací a doměřovací.

Právě tato fáze daňového řízení slouží k nalezení, tj. kvantifikování správné výše daňové povinnosti. Základním předpokladem pro zahájení této fáze daňového řízení je podání řádného daňového tvrzení, příp. dodatečného daňového tvrzení daňovým subjektem, který má povinnost tvrzení a břemeno důkazní. Takto stanovená daň je poté předmětem placení daně, příp. jejího vymáhání.

S ohledem na významnost nalézací roviny daňového řízení je nezbytné určit okamžik, k němuž tato rovina definitivně končí a daňová povinnost nelze měnit ani ze strany správce daně, ani ze strany daňového subjektu. Proto se budu v závěrečné části mé diplomové práce věnovat prekluzivní lhůtě, v níž lze daň vyměřit či doměřit. Opět provedu analýzu právní úpravy obsažené v ZSDP a s odkazem na judikaturu NSS a ÚS provedu komparaci a zhodnocení úpravy v DŘ.

## **5.2. Prekluzivní lhůta pro vyměření daně**

Lhůta pro vyměření daně je jednou z nejdůležitějších lhůt ve správě daní. Ohraničuje časový rámec pro část daňového řízení, v němž dochází k vyčíslení daňové povinnosti. Po uplynutí této lhůty již není možné daň vyměřit či doměřit, ale ani přiznat nárok na daňový odpočet. Jedná se o lhůtu prekluzivní, tzn., že právo na vyměření daně s jejím uplynutím zaniká. Je – li však před okamžikem uplynutí lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k dodatečnému stanovení daně, lhůta se přerušuje a nová lhůta běží od konce roku, v němž byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven. Je stanoven limit 10 let, pak už lhůtu nelze prodloužit.

V současné době již není pochyb o tom, že k prekluzi se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale i v rámci soudního přezkumu rozhodnutí před správními soudy.<sup>80</sup> Také je jasná délka prekluzivní lhůty, kterou ZSDP stanoví jasně

---

<sup>79</sup> ZSDP používá pojmu vyměřovací řízení.

<sup>80</sup> Nález ÚS ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

jako tzv. subjektivní lhůtu v délce 3 roky a tzv. objektivní lhůtu v délce 10 let. Co naopak bylo až do nedávna sporné, je počátek lhůty pro vyměření daně.

#### **4.3.4 Počátek běhu prekluzivní lhůty**

Když uvážíme, že ZSDP nabyl účinnosti ke dni 1. 1. 1993, prekluzivní lhůta se začala v praxi uplatňovat poprvé v letech 1996 až 1997. Správci daně odvodili z ust. § 47 odst. 1 ZSDP, že počátek běhu prekluzivní lhůty se odvíjí od konce zdaňovacího období, v němž se daňové přiznání podává. Začali tedy aplikovat výklad pochopitelně příznivější pro státní pokladnu. Takový výklad byl od roku 2003, kdy vznikl NSS, podporován i judikaturou a byl dlouho dobu neměnný. Až od roku 2007 se začaly objevovat názory, že je výklad ust. § 47 odst. 1 ZSDP sporný. Otázka prekluze tak byla v poslední době velmi častým a diskutovaným tématem. Dalo by se říci, že spor dvou teorií, označovaných jako teorie 3+1 a 3+0, rozhodl až ÚS koncem roku 2008.

Lhůta pro vyměření daně je upravena v ust. § 47 ZSDP. To existovalo beze změny až do účinnosti zákona č. 304/2009 Sb., který jej upravil v návaznosti na již zmíněný náleží ÚS z prosince roku 2008.<sup>81</sup> Pro představu zde ocituji přesné znění komentovaného ustanovení před novelou z roku 2009: „Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po *uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení* nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení podat.“

Takto formulované ustanovení tedy umožňovalo dva výklady a tak se veřejnost rozdělila na zastánce dvou odlišných teorií, a to teorie 3+1 a teorie 3+0. Odlišnost teorií spočívala v jiné odpovědi na otázku, ve kterém zdaňovacím období vzniká povinnost daňové přiznání podat. Veškeré spory tak plynuly z nejasně určeného počátku běhu této prekluzivní lhůty. Zákonodárce se dopustil jasného pochybení, když nikde nestanovil, kdy vlastně taková povinnost podat daňové přiznání vzniká nejdříve. ZSDP pouze stanoví nejpozdější termín, do nějž je nutno daňové přiznání podat.<sup>82</sup> Podle teorie 3+0 vzniká daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání už ve chvíli, kdy příjmů

---

<sup>81</sup> Nález ÚS ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>82</sup> Viz. § 40 zákona č. 337/1992 Sb., správě daní a poplatků

dosáhl, a to bez ohledu na to, že nezná celkovou výši příjmů za celé zdaňovací období a že fakticky má daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání až rok následující.

V praxi však správci daně postupovali jednotně podle teorie 3+1 a počítali tříletou lhůtu pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, v němž takové daňové přiznání bylo nebo mělo být podáno. Takový postup správců daně byl během let podporován i judikaturou NSS. Podle NSS je nezbytně nutné důsledně rozlišovat vznik daňové povinnosti a vznik povinnosti podat daňové přiznání. Jinak by podle názoru NSS „nebylo třeba v ust. § 47 odst. 1 ZSDP speciálně upravovat případy, kdy daňová povinnost vznikla, aniž by přitom vznikla povinnost podat daňové přiznání.“<sup>83</sup>

Jako shrnutí judikatury NSS k otázce počátku prekluzivní lhůty uvádím rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2008, č. j. Afs 19/2008 – 56, kde NSS odkazuje na svoji ustálenou judikaturu interpretující stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty.

*„Jestliže tedy má daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání až v následujícím zdaňovacím období, je zcela evidentní, že i s tímto obdobím musí být spojeny právní následky. Teprve po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání daňového přiznání je správce daně oprávněn prověřovat splnění předmětné povinnosti, tj. prověřovat, zda daňový subjekt splnil svou povinnost podat daňové přiznání a v jaké výši deklaruje své příjmy a jiné rozhodné skutečnosti. A rovněž až v této době je správce daně oprávněn nejdříve daň vyměřit či začít s úvahou o jejím vyměření“.*<sup>84</sup>

NSS argumentoval tím, že správce daně k tomu, aby mohl vyměřit daň, potřebuje znát důležité skutečnosti, které se dozví až poté, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání. Například u daně z příjmů je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání ve lhůtě 3 měsíců od konce zdaňovacího období. Pokud by se aplikovala teorie 3+0, správce daně by první 3, resp. 6 měsíců lhůty nemohl jednat, lhůta by tak byla o čtvrt roku, příp. o půl roku zkrácena. Podle NSS je tedy na místě tříletou lhůtu počítat až od konce zdaňovacího období, v němž bylo nebo mělo být podáno daňové přiznání.

Pokud vezmeme jako příklad situaci ve zmiňovaném judikátu ÚS, kde měla stěžovatelka příjem ve zdaňovacím období roku 1998, správce daně tak měl za to podle doposud uplatňované správní praxe, že lhůta pro vyměření daně běží ode dne 31. 12.

---

<sup>83</sup> Rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006-72, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>84</sup> Rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2008, č. j. Afs 19/2008 – 56, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

1999 do dne 31. 12. 2002. Správce daně vyzval stěžovatelku dne 20. 11. 2002 výzvou k podání daňového přiznání, čímž tedy podle jeho názoru učinil úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje prekluzivní lhůtu, a ta běží od konce roku 2002 znovu. Proti tomu podala stěžovatelka ústavní stížnost, ÚS jí dal za pravdu a ve svém nálezu se přiklonil k teorii 3+0 a vyslovil názor, že správní praxí byla tříletá lhůta v podstatě prodloužena na čtyřletou. ÚS mimo jiné upozornil na důležitý ústavní princip *in dubio pro libertate*, podle něhož existuje-li několik odlišných výkladů veřejnoprávní normy, vždy je nutno volit výklad takový, který vůbec nebo co nejméně zasahuje do daného základního práva či svobody.

Správci daně se krátce po vydání shora uvedeného judikátu ÚS stavěli k jeho závěrům odmítavě s tím, že platí pouze pro oblast daní z příjmů. Také NSS ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2009 č. j. 9 Afs 42/2008 – 84 nerespektoval názor ÚS. Proto bylo velmi důležitým krokem Ministerstva financí, které za dva měsíce od vydání nálezu ÚS, zveřejnilo Stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07.<sup>85</sup> V souladu s nálezem ÚS tak došlo k velmi důležité změně správní praxe, která byla doposud aplikována po celou dobu účinnosti ZSDP.

Posléze byl zákonem č. 304/2009 Sb. s účinností od 1. 1. 2010 změněn text ust. § 47 odst. 1 ZSDP tak, aby více odpovídal nové správní praxi, a komentované ustanovení tak zní:

*“Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.”*

Tato změna textu odst. 1 § 47 ZSDP, odbornou veřejností označovanou tzv. Doktorovou novelou ZSDP (podle navrhovatele, jímž byl poslanec Michal Doktor), nebyla hodnocena zcela kladně. Jednak se v textu objevuje gramatická chyba, kdy výkladem bychom dovodili, že u daní bez zdaňovacího období lze daň vyměřit až po uplynutí tří let, tj. až začátkem čtvrtého roku od vzniku daňové povinnosti. Dále není

---

<sup>85</sup> Stanovisko ze dne 2. 2. 2009, č. j. 43/14314/2009 – 431.



příliš vhodně zvolen okamžik počátku běhu lhůty ke vzniku daňové povinnosti, lépe by bylo jej vázat k okamžiku, u něž je dopředu jasné, kdy nastane. Takovým okamžikem může být například konec zdaňovacího období, splatnost daně, nejpozdější datum pro podání daňového přiznání apod.

Zmiňovanou novelou také nedošlo ke změně odst. 2 § 47 ZSDP, a tak je možný sporný výklad, který spojuje okamžik zahájení běhu přerušené lhůty znovu ve smyslu teorie 3+1 s koncem roku, v němž byl daňový subjekt o úkonu zpraven. Za vhodnější bych tak považovala upravit i odst. 2 ve smyslu prosincového nálezu ÚS a jím podporované teorie 3+0.

### ***5.2.2 Úkon přerušující prekluzivní lhůtu***

Jak již bylo uvedeno výše, prekluzivní lhůtu přerušuje úkon směřující k vyměření nebo k dodatečnému stanovení daně. ZSDP blíže takový úkon nespécifikuje, z toho důvodu nabývá na významu judikatura NSS, která v mnoha ohledech uvedené ustanovení blíže rozvedla. Již tak není pochyb, že musí jít o úkon správce daně, o kterém musí být daňový subjekt zpraven ještě v době, kdy běží prekluzivní lhůta (viz. např. rozsudek ze dne č. j. 5 Afs 187/2004). Jako shrnutí výčtu úkonů schopných přerušit prekluzivní lhůtu odkazuji na rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, kde NSS vyjmenovává kvalifikované úkony správce daně, které judikatura dovodila, a to faktické zahájení daňové kontroly, provádění místního šetření, výzvy správce daně podle ust. § 40 odst. 1 a ust. § 43 ZSDP, naopak takovým úkonem není dožádání, žádost o prominutí daně, vydání platebního výměru aj.

Dále NSS řešil situaci, kdy bylo rozhodnutí správce daně v rámci soudního přezkumu zrušeno a správce daně byl povinen následně odstranit vady vytýkané mu soudem. NSS judikoval, že se jedná o dodatečné provedení důkazů, k němuž mělo dojít již v rámci předcházejícího řízení a nejedná se tedy o úkon ve smyslu ust. 47 odst. 2 ZSDP. „*V daném případě tak správce daně pouze pokračoval v řízení, které bylo potřeba ukončit. Rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu tvoří celek.*“<sup>86</sup> Proti tomuto názoru lze uvést názor opačný, který vyslovil NSS v roce 2008<sup>87</sup>, když

---

<sup>86</sup> Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>87</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2008, č. j. 19 Afs 83/2008 - 60, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

považoval úkon odvolacího orgánu v podobě výslechu svědka za úkon přerušující prekluzivní lhůtu. Takový názor NSS se však odchyluje od dosavadní judikatury NSS a byl v odborných kruzích kritizován.<sup>88</sup>

#### 4.3.5 Změna v souvislosti s DŘ

DŘ obsahuje úpravu prekluzivní lhůty v ustanovení § 148, tedy v ustanovení, které navazuje na právní úpravu vyměřovacího a doměřovacího řízení. DŘ tím poukazuje na úzkou provázanost mezi lhůtou a nalézací rovinou daňového řízení. S uplynutím prekluzivní lhůty je totiž spojen definitivní konec nalézací fáze daňového řízení a poslední známá daň již nelze změnit.

V porovnání s úpravou v ZSDP, došlo k významným změnám. DŘ přistoupil na novou terminologii a nahradil zužující pojem lhůta pro vyměření daně pojmem novým a přesnějším, a to lhůta pro stanovení daně.<sup>89</sup> Subjektivní i objektivní délka lhůty je stanovena shodně s předcházející právní úpravou, tj. jako tříletá a desetiletá, avšak okamžik, od něhož se lhůta počne odvíjet, je stanoven odlišně.

Ustanovení § 148 odst. 1 DŘ zní: „*Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“

Daňový řád zcela opustil spornou koncepci provázanosti počátku běhu lhůty na zdaňovací období,<sup>90</sup> a nově počátek lhůty odvozuje od okamžiku, kdy lze daň poprvé stanovit. DŘ tím dospěl k jistému kompromisu mezi názory správců daní a daňových subjektů. Podle teorie 3+1 totiž počínala běžet prekluzivní lhůta až dlouho poté, co již daň mohla být stanovena a trvala v podstatě 4 roky (přičemž efektivní lhůta byla tři roky a devět měsíců, příp. 6 měsíců, protože správce daně mohl začít s prověřováním daňového základu až po podání daňového přiznání). Zatímco podle teorie 3+0 běžela

---

<sup>88</sup> Viz. PÁTEK, V. Rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu k prekluzi v daňovém právu vyvolává pochybnosti. Daňový expert, 2008, č. 5, s. 9 – 17.

<sup>89</sup> Stanovením daně je její vyměření (první stanovení daně v daňovém řízení) nebo doměření (následné stanovení daně v daňovém řízení).

<sup>90</sup> Pro zjednodušení se budu dále v textu se zabývat pouze daní z příjmu, u níž je zdaňovací období shodné s kalendářním rokem. Nicméně je stále třeba mít na mysli specifika jednotlivých daní, např. u DPH rozlišujeme čtvrtletní nebo měsíční zdaňovací období.

ještě před vyměřením daně a trvala tak vlastně necelé tři roky. Ani v jednom případě tak lhůta neběžela zákonem předvídanou dobu tří let.

Na rozdíl od úpravy v DŘ, kdy délkou prekluzivní lhůty jsou skutečně plnohodnotné tři roky. Tak například u daně z příjmů se lhůta počítá od posledního dne k podání daňového přiznání (tj. od 31. 3., příp. od 30. 6.) a trvá tak přesně tři roky (tj. opět k 31. 3., příp. od 30. 6.). Pozitivně také hodnotím, že DŘ vyšel z problému, který byl zapříčiněn výše zmíněnou Doktorovou novelou a počátek prekluzivní lhůty stanoví shodně i u objektivní lhůty deseti let.

Domnívám se, že tato změna přispěje k větší právní jistotě a celkovému zlepšení postavení daňových subjektů. K aplikaci odst. 1 ustanovení § 148 DŘ nebude již třeba využívat judikatury, která byla zmíněna výše a vyjasnění okamžiku počátku běhu lhůty předejde soudním sporům. Jinak už je tomu podle mého názoru v dalších odstavcích § 148 DŘ.

Přestože DŘ stanoví ve svém ust. § 36 odst. 5, že nelze prodloužit lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva, obsahuje komentované ustanovení celou řadu případů, v nichž dochází k prodloužení, přerušení nebo stavění lhůty pro stanovení daně. Důvodem pro zavedení těchto novinek je podle důvodové zprávy právě „zkrácení“ prekluzivní lhůty na 3 roky oproti předchozí právní úpravě. Zde je na místě upozornit, že parafované znění daňového řádu spolu s důvodovou zprávou bylo zveřejněno v listopadu roku 2008, tedy ještě před vydáním významného nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž soudem vyslovený názor změnil správní praxi, a prekluzivní lhůta se počítala od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. DŘ tak vlastně s ohledem na poslední znění ZSDP tříletou lhůtu prodloužil o tři, příp. šest měsíců.

Dále důvodová zpráva uvádí, že zákonodárce si je vědom existující judikatury, která vybízí k omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, nicméně i přesto je podle jeho názoru nutné vytvořit dostatečný prostor k nalezení správně zjištěné a stanovené daně. A tento prostor je zřejmě možno vytvořit pouze vyjmenováním celé řady úkonů, které umožní správci daně ovlivnit běh zákonné tříleté lhůty s ohledem na stanovený „strop“ deseti let, s dvěma výjimkami, kdy je možno daň stanovit bez ohledu na prekluzi.

Ve srovnání s předcházející úpravou, která pojednávala pouze o možnosti přerušení prekluzivní lhůty bez specifikace konkrétních úkonů, DŘ přistupuje k přerušení prekluzivní lhůty obezřetněji. Je si vědom, že přerušení lhůty je velkým zásahem do práv daňových subjektů, po přerušení totiž lhůta běží znovu v délce tří let. DŘ tak postupuje restriktivně a vyjmenovává pouze tři úkony, schopné běh lhůty přerušit, a to zahájení daňové kontroly, oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení a řádné daňové tvrzení podané opožděně. Poslední je však v rozporu s dosavadní judikaturou NSS, která uvádí, že se musí jednat o úkon správce daně, nikoli ze strany daňového subjektu. Rozdíl je také ve stanovení okamžiku počátku běhu nové lhůty, který se neodvíjí od konce zdaňovacího období, v němž byl úkon učiněn, ale nově se počítá přímo od data učinění takového úkonu.

Celý odst. 3 § 148 DŘ podle mého názoru znamená pro daňové subjekty jednoznačné zlepšení oproti úpravě v ZSDP a větší právní jistotu ohledně úkonů zapříčiňujících přerušení lhůty. Nově stanovený okamžik, od něž se odvíjí začátek běhu lhůty, zaručí, že opakovaná lhůta bude opravdu tříletá, daňové subjekty tak už nebudou muset namítat delší trvání lhůty.

Co je zcela nové oproti úpravě v ZSDP je institut prodloužení lhůty o jeden rok, k němuž může dojít pouze v zákonem stanovených případech a za zákonem stanovených podmínek. Smyslem je nepochybně poskytnout správci daně dostatek času pro vedení a ukončení daňového řízení. Počet prodloužení přitom není omezen, pokud tak nastane zákonem předvídaná situace v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty, dojde k dalšímu prodloužení jednou již prodloužené lhůty, tzn., že z čtyřleté lhůty se stane pětiletá. Zákon předvídané situace taxativně vyjmenovává ust. § 148 odst. 2 DŘ. Nově jsou také v DŘ upraveny situace, v nichž dochází ke stavění lhůty, tj. po dobu taxativně vyjmenovaných důvodů lhůta neběží.<sup>91</sup>

Jedním z dílčích cílů daňového řádu je obnovit právní jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň. Domnívám se, že DŘ splnil tento cíl pouze

---

<sup>91</sup> DŘ obsahuje ještě jeden případ, kdy se lhůta staví, a ten upravuje v ust. § 239 odst. 5. Jedná se o případ přechodu daňové povinnosti na dědice, který není znám. Pak do doby než je ustanoven správce dědictví nebo dědické řízení skončeno, daňové řízení zůstavitele neběží a běh prekluzivní lhůty se staví. A nakonec je třeba zmínit ještě ust. § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, kde se při dožádání do zahraničí taktéž staví prekluzivní lhůta pro stanovení daně.

částečně. Pozitivně hodnotím jednoznačné určení začátku běhu prekluzivní lhůty, které podle mého názoru povede k eliminaci soudních sporů. Naopak si myslím, že dojde k nárůstu soudních pří ohledně situací, v nichž dochází ke stavění, přerušení nebo prodloužení lhůty, a to přestože jsou stanoveny taxativně. Pouze některé důvody, mající vliv na běh prekluzivní lhůty, mají svůj základ v dosavadní judikatuře. V ostatních případech, které jsou upraveny nově, bude jistě zajímavé sledovat názory, které k výkladu nových ustanovení daňového řádu soudy zaujmou.

## **Závěr:**

Již zanedlouho se většina z nás bude reálně setkávat se změnami ve správě daní, které souvisí s přijetím zcela nového procesního předpisu v oblasti daní. Tím je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jako „DŘ“), který s účinností k 1. 1. 2011 nahradí současný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSPD“), účinný na našem území 18 let. Již poměrně dlouhou dobu se v médiích objevují nejrůznější hodnocení těchto změn. Daňový řád má svoje příznivce i kritiky a právě z těchto důvodů považuji za přínosné zhodnocení alespoň vybraných změn.

Provedenou analýzou současného stavu vybraných oblastí ZSDP a jejich následnou komparací s budoucím stavem právní úpravy správy daní jsem dospěla k závěru, že daňový řád přináší do vztahu správce daně - daňový subjekt větší právní jistotu.

Tvůrci zákona postupovali v souladu s moderním trendem tvorby zákonů a s výjimkou několika konkrétních ustanovení, se podle mého názoru podařilo vytvořit přehledný a uživatelsky příznivý právní předpis. Důležitá je také změna systematiky, zejména pak ve spojení s daňovým řízením a jeho stádií, kdy nové pojetí by mělo do budoucna zaručit jednotný výklad tohoto, pro správu daní stěžejního, pojmu. Daňový řád zareagoval na kritiku ohledně zvláštností opravných prostředků v daňovém řízení, a i zde došlo k pozitivní koncepční změně ve srovnání se systematikou opravných prostředků podle ZSDP.

Byl tak splněn jeden z dílčích cílů daňového řádu, a tím je „vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat pokud možno krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu.“<sup>92</sup>

Změny můžeme očekávat i v terminologii. DŘ mnoho sporných pojmů užívaných ZSDP upřesnil, nebo od nich upustil. Již například neuzivá pojmy omezená a neomezená plná moc, jejichž výklad byl odlišný od právní teorie. DŘ také upřesnil

---

<sup>92</sup>Viz. Důvodová zpráva k daňovému řádu, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>

zásadní pojmy pro správu daní, kterými jsou daňové řízení a daň. V budoucnu lze tedy očekávat snížení sporů pramenících právě v nepřesné terminologii.

DŘ zavádí několik neznámých či doposud neužívaných pojmů, například atrakce, odborný konzultant či úřední osoba. U většiny nově zavedených pojmů lze předpokládat, že jejich užití v praxi nebude činit žádné problémy. Přesto s ohledem na uživatelské hledisko vyvstává otázka, zda praxe skutečně bude některé pojmy užívat nebo zůstane u pojmů již zavedených. Mám na mysli především archaické pojmy řádné, resp. dodatečné daňové tvrzení, jejichž užití je navíc poměrně omezené. V neposlední řadě je třeba upozornit na skutečnost, že DŘ užívá již zavedené pojmy v jiném významu, než tomu bylo doposud. Toto by zejména z počátku mohlo uživatelům zákona činit problémy. Domnívám se, že takových úprav se měl DŘ vyvarovat.

Na analyzovaných oblastech je dobře patrné, že DŘ vyšel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ČR i Ústavního soudu ČR a mnoho sporných bodů ZSDP objasnil. DŘ například zakotvuje povinnost odůvodňovat veškeré rozhodnutí správce daně, což je jednoznačně v souladu s judikaturou i s principy právního státu. Dá se tak říci, že DŘ přistoupil k obecnému standardu, který uplatňují všechny procesní právní předpisy, což by do budoucna mohlo vést k větší přesvědčivosti rozhodnutí správců daně. DŘ také opouští judikaturou NSS dlouho kritizovaný institut neplatnosti rozhodnutí, který bude nahrazen standardním institutem veřejného práva, a tím je vyslovení nicotnosti.

Přesto se obávám, že nová procesní právní úprava není zcela dokonalá a některá ustanovení DŘ opět vzbuzují nejistotu, a tak se jejich aplikace neobejde bez použití judikatury jako důležité interpretační pomůcky.

Příkladem je právní úprava nahlížení do daňového spisu. Ustanovení týkající se nahlížení do nové vyhledávací části spisu je téměř doslovně přejato z textu ZSDP, a tak podle mého názoru žádným způsobem neřeší spory, které v minulosti v důsledku špatné zákonné formulace nastávaly. Navíc se toto ustanovení zdá být ještě více problematickým, když uvážíme, že daňový subjekt už nadále nebude oprávněn podat odvolání, pokud nesouhlasí s rozsahem, v jakém mu správce daně umožnil do spisu nahlédnout. Je možné, že zákonodárce se domníval, že nová právní úprava s ohledem na lépe vymezenou vyhledávací část spisu již nezakládá výsadní postavení správce daně a není proto nutné poskytovat daňovému subjektu specifickou obranu ve formě odvolání

se proti rozsahu nahlížení. Dílčí cíl nové právní úpravy, kterým je „zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správci daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu“<sup>93</sup> tak byl podle mého názoru splněn pouze částečně.

Další problematická úprava, na kterou bych ráda upozornila, souvisí s postupem správce daně k odstranění pochybností, což je přesnější pojem pro vytýkácí řízení. Obávám se, že předmětem kritiky i nadále bude nedostatečně vyřešená obecná lhůta pro zahájení postupu. Právě sporné ust. § 43 odst. 2 ZSDP, který bylo v dosavadním přepise podrobena silné kritice, bylo pouze nepatrně modifikováno a jeho text byl přejat do daňového řádu. Stále tak zůstává nevyřešena zásadní otázka, v jaké obecné lhůtě může správce daně zahájit postup k odstranění pochybností a i nadále bude nutno postupovat dle závěrů zmíněné judikatury.

K tomuto institutu je ale třeba podotknout, že ve zbytku jsou změny v DŘ z pohledu daňového subjektu velmi příznivé. DŘ nově obsahuje úpravu průběhu tohoto institutu a jeho vázání na jednoznačné lhůty, což podle mého názoru přispěje ke zrychlení průběhu a ukončení celého postupu.

Poslední změnou, na kterou bych ráda upozornila, je prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Daňový řád ji upravuje velmi důsledně, zejména s ohledem na nalézací rovinu daňového řízení, která jejím uplynutím končí a daňová povinnost již nelze dále měnit. Délka lhůty pro stanovení daně se nemění, trvá tři roky. Co bude ale s účinností DŘ nové, je počátek jejího běhu, který DŘ odvozuje nikoliv od konce zdaňovacího období, ale od okamžiku, kdy lze daň poprvé stanovit. DŘ tím dospěl k jistému kompromisu mezi názory správců daně a daňových subjektů. Určité negativum nové právní úpravy spatřuji v rozšíření celé řady úkonů, které vedou k přerušení a nově také k prodloužení nebo stavění lhůty pro stanovení daně.

Daňový řád lze považovat za velmi užitečný právní předpis, který v porovnání s předchozí právní úpravou vnáší do správy daní více právní jistoty. Přesto bude do budoucna zajímavé sledovat, jaký názor k výkladu nové právní úpravy zaujmou soudy a zda přínos daňového řádu bude skutečně takový, jak jej avizují jeho příznivci.

---

<sup>93</sup> Viz. Důvodová zpráva k daňovému řádu, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>



## Seznam použitých zkratk:

- ZSDP Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- DŘ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- SŘ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
- NSS Nejvyšší správní soud
- ÚS Ústavní soud
- MF Ministerstvo financí
- Sb. Sbíрка zákonů
- Sb. z. a n. Sbíрка zákonů a nařízení státu československého
- DPH Daň z přidané hodnoty
- OSŘ Občanské soudní řízení

## Seznam použité literatury a pramenů:

### Monografie, učebnice, komentáře:

- BAKEŠ M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7.
- LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6.
- LICHNOVSKÝ, O., Ondřísek, R a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 524 s.
- KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 4. aktualizované vydání Olomouc: ANAG, s.r.o., 2005. 711 s. ISBN 80-7263-269-8.
- KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. aktualizované vydání Olomouc: ANAG, s.r.o., 2009. 878 s. ISBN 978-80-7263-528-3.
- VANČUROVÁ, A. *Daňová správa v ČR*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000. 201 s. ISBN 8024500744.
- VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008*. 9. aktualizované vydání Praha: VOX a.s., 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
- ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. 355s. ISBN 978-80-740-057-7.

### Odborné články:

- BURŠÍK, R. K problematice vytýkácího řízení ve světle novely daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online]. 2008, č. 1 [cit. 2010-09-26]. Dostupné na: <http://www.pwc.com/cz/cs/clanky-2008/k-problematice-vytykaciho-rizeni-ve-svetle-novely-danoveho-radu.jhtml>
- DRAŽKA, Š. Seznamte se s novým daňovým řádem – část III. *Konkurzní noviny*[online] [cit. 2010-10-04]. Dostupné na: <http://www.konkursni-noviny.cz/clanek.html?ida=2399>
- FEDERSEL, J. Daňový řád – nový zákon v právním řádu ČR. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2010, č. III/10, s. 49-54
- JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část I. *Daňáři online* [online] [cit. 2010-09-20], dostupné na: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/?doc=d12277>
- KINDL, M. Správní řád v daňovém řízení? *Právní fórum*. 2006, č. 3, s. 101
- PÁTEK, V. Nový daňový řád. *Právní rádce*. 2009, č. 10, s. 29-33

- PÁTEK, V., DĚDIČ, J. Zamyšlení nad změnou správní praxe při vyměřování daní za nezměněného zákona. *Právní rozhledy*. 2009, č. 13.
- PÁTEK, V. Rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu k prekluzi v daňovém právu vyvolává pochybnosti. *Daňový expert*, 2008, č. 5, s. 9 – 17.
- ŠVARCOVÁ, P. NEVESELÝ, D. Blýská se daňovým poplatníkům na lepší časy? aneb zákon o správě daní a poplatků posílí postavení daňového poplatníka. [online] [cit. 2010-10-04]. Dostupné na <http://www.epravo.cz/top/clanky/blyska-se-danovym-poplatnikum-na-lepsi-casy-aneb-zakon-o-sprave-dani-a-poplatku-posili-postaveni-danoveho-poplatnika-55294.html>.

### **Právní předpisy:**

- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

### **Judikatura:**

- Rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2003, č. j. Afs 89/2006 – 50, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2003 č. j. 6 A 76/2001 – 41, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 – 71, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2004, č. j. 2 Afs 209/2004 – 115, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozhodnutí NSS ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 – 81, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 136/2004 -79, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozhodnutí NSS ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 94/2006, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2007, č. j. 9 Afs 8/2007, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 219/2006 – 57, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007 č. j. 8 Afs 117/2005 – 68, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006- 72, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

- Rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 78/2007, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2008, č. j. Afs 19/2008 – 56, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2008, č. j. 19 Afs 83/2008 – 60, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 48/2010 – 65, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Usnesení ÚS ze dne 21. 3. 2001, sp. zn. IV. ÚS 65/01, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Usnesení ÚS ze dne 29. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 390/01, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/2001, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 14. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 822/06, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Usnesení ÚS ze dne 23. 01. 2008, sp. zn. II. 2991/07, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)
- Nález ÚS ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

### **Elektronické prameny:**

- Důvodová zpráva k daňovému řádu dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503/>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: Kompletní materiál, [online] [cit. 2010-09-20], dostupné na [www](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)
- VOBORNÍK, Milan. Role správního řádu ve finančním právu [online]. Brno: Právnická fakulta MU [cit. 2010-10-15]. Dostupné z [http://is.muni.cz/th/195446/pravf\\_m?info=1;zpet=%2Fvyhledavani%2F%3Fsearch%3Dvoborn%C3%ADk%20agenda:th%26start%3D1](http://is.muni.cz/th/195446/pravf_m?info=1;zpet=%2Fvyhledavani%2F%3Fsearch%3Dvoborn%C3%ADk%20agenda:th%26start%3D1).
- VLÁDA ČR, [online] [cit. 2010-10-03], dostupné z <http://www.vlada.cz/cz/pracovni-a-poradni-organy-vlady/lrv/legislativni-pravidla-vlady/legislativni-pravidla-vlady-25218/>

## **Abstrakt – Změny ve správě daní v souvislosti s přijetím daňového řádu**

Pro svou diplomovou práci jsem si zvolila téma, které v současné době považuji za velmi aktuální a je mu třeba věnovat pozornost. Cílem mé diplomové práce s názvem „*Změny ve správě daní v souvislosti s přijetím daňového řádu*“ je analyzovat sporné oblasti zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „ZSDP“), poukázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a následně porovnat tyto problematické body s zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, který vstoupí v účinnost ode dne 1. 1. 2011.

Vzhledem k tomu, že téma mého zájmu je však velmi rozsáhlé, nebudu se zabývat veškerými změnami ve správě daní, které daňový řád přináší. Ve své diplomové práci se zaměřím pouze na ty oblasti správy daní, které jsou zásadní pro postup správců daně i pro jednání daňových subjektů v průběhu stanovení daňové povinnosti. Konkrétně se zaměřím na ty oblasti právní úpravy, v nichž daňový řád přináší změny oproti předcházející právní úpravě, tj. zakotvuje práva a povinnosti, které byly doposud odvoditelné pouze z judikatury českých soudů.

Diplomová práce je rozdělena na 5 kapitol, které se dále dělí na podkapitoly a další části. Struktura práce respektuje systematiku zvolenou daňovým řádem.

Kapitola první je úvodní a je rozdělena na dvě podkapitoly. Podkapitola první charakterizuje právní oblast upravenou ZSDP a podkapitola druhá stručně vymezuje hlavní problémy, které jsou této právní normě dlouhodobě vytýkány. Kapitola druhá nazvaná „*Historický vývoj daňového řádu*“ věnuje pozornost procesu schvalování nového zákona č. 280/2009 Sb., až do jeho přijetí a následné publikaci ve Sbírce zákonů.

V kapitole třetí nazvané *Charakteristika daňového řádu* analyzuji novou procesní normu po její formální stránce, budu se zde věnovat její struktuře, rozsahu a zhodnotím novou systematiku a terminologii užívanou daňovým řádem. Stěžejní kapitoly čtvrtá a pátá se zaměřují na konkrétní vybrané sporné oblasti ZSDP a jejich komparaci s novou úpravou účinnou od 1. 1. 2011. Konkrétně analyzuji nahlížení do spisu, rozhodnutí správce daně, vytýkácí řízení a prekluzivní lhůta pro vyměření daně.

## **Abstract - Changes in tax administration in relation to the adoption of the Tax Procedure Code**

For my diploma thesis I have chosen the topic which I consider as very actual currently and therefore it needs attention. The purpose of my thesis named "*Changes in tax administration in relation to the adoption of the Tax Procedure Code*" is to analyze the selected issues of Act no. 337/1992 Sb., about administration of taxes and fees (hereinafter the ZSDP) and refers to judgments of the Supreme Administrative Court and the Constitutional Court of the Czech Republic and then compares these problematic issues with Act no. 280/2009 Sb., Tax Procedure Code, which is going to come into force on 1. January 2011.

The topic I am interested in is very huge, so I do not deal with all changes in tax administration that Tax Procedure Code provides. My thesis focuses only on those areas of tax administration, which are essential for the process of tax administrators and for negotiation of taxpayers. In particular, I focus on those areas of legislation in which Tax Procedure Code establishes the rights and responsibilities that were previously inferred only from the case of the Czech court.

My thesis is formally composed of five chapters, these chapters are divided into subchapters and sections. The structure is organized in accordance to the new legislation.

The first chapter is introduction and is subdivided into two parts. Part One characterises the basic areas of regulation by ZSDP and part Two briefly describes some of the most criticized issues of ZSDP. The second chapter called "*Historical development of the Tax Procedure Code*" surveys the history of approval process of the new Act no. 280/2009 Sb. till passing the Act and publication in the Collection of Laws.

In the third chapter entitled "*Characteristics of the Tax Procedure Code*" I analyze the new procedural rule for its formal aspect, I concentrate on its extent, structure and new terminology. Chapters Four and Five are fundamental and are concentrated on particular problematic issues of ZSDP in comparison to changes which are going to be made in legislation after 1. January 2011. Be specific I am analyzing a documents inspection, a decision of the tax administrator, a procedure to remove doubts and time of foreclosure.

## **Klíčová slova/keywords**

Správa daní a poplatků/ Tax and fees administration

Daňové řízení/ Tax procedure

Daňový řád/ Tax Procedure Code