

JAROSLAV KRATOCHVÍL
ALEŠ ŠUSTR

Průvodce daňovým řádem

S PŘÍKLADY,
VZORY
A JUDIKÁTY



Wolters Kluwer

Průvodce daňovým řádem

s příklady, vzory a judikáty

JAROSLAV KRATOCHVÍL
ALEŠ ŠUSTR

Průvodce daňovým řádem

s příklady, vzory a judikáty



Wolters Kluwer

Vzor citace: KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 432 s.

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Kratochvíl, Jaroslav

Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty / Jaroslav Kratochvíl, Aleš Šustr. -- 1. vydání. -- Praha : Wolters Kluwer, a.s., 2015
ISBN 978-80-7478-890-1 (brožováno)

336.225 * (437.3)

- správa daní -- Česko
- daňové řízení -- Česko
- příručky

336.1/.5 - Veřejné finance [4]

© **Jaroslav Kratochvíl, Aleš Šustr, 2015**

Kniha vyšla pod názvem Průvodce novým daňovým řádem v roce 2011
v Linde Praha akciová společnost

ISBN: 978-80-7478-890-1 (brož.)

ISBN: 978-80-7478-891-8 (pdf)

ISBN: 978-80-7478-892-5 (mobi)

OBSAH

Zkratky užitých právních předpisů	14
Ostatní zkratky.....	15
Předmluva.....	16
Obecně o právní úpravě daňového procesního práva	18
Co je dobré na začátku ještě vědět	20

1 Určení oprávněné úřední osoby

1.1 Úřední záznam o určení oprávněné úřední osoby I.	26
1.2 Úřední záznam o určení oprávněné úřední osoby II.	27

2 Delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní

2.1 Žádost o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní	30
2.2 Rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní	31
2.3 Rozhodnutí o potvrzení delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní	33
2.4 Rozhodnutí o změně delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní	34
2.5 Rozhodnutí o zrušení delegace místní příslušnosti k výkonu správy daní	35

3 Zastupování

3.1 Udělení plné moci (speciální)	43
3.2 Udělení plné moci (generální)	44
3.3 Výzva k úpravě plné moci.....	45
3.4 Rozhodnutí o ustanovení zástupce	47
3.5 Výzva ke zvolení společného zmocněnce	48
3.6 Rozhodnutí o ustanovení společného zástupce	50
3.7 Rozhodnutí o zrušení ustanovení zástupce	52
3.8 Rozhodnutí o vyloučení odborného konzultanta	53

4 Lhůty v daňovém řízení

4.1	Žádost o prodloužení lhůty k předložení důkazních prostředků	61
4.2	Rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k předložení důkazních prostředků – kladné	62
4.3	Rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty – záporné	64
4.4	Žádost o prodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení	65
4.5	Rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení	66
4.6	Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav	68
4.7	Rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav – kladné	69
4.8	Rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav – záporné	70

5 Ochrana před nečinností

5.1	Podnět na průtahy v řízení I	75
5.2	Vyřízení podnětu na průtahy v řízení I	76
5.3	Podnět na průtahy v řízení II	77
5.4	Vyřízení podnětu na průtahy v řízení II	78

6 Doručování

6.1	Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení	87
6.2	Rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení – kladné	88
6.3	Rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení – záporné	90

7 Povinnost mlčenlivosti

7.1	Zproštění povinnosti zachovávat mlčenlivost učiněné daňovým subjektem	100
-----	---	-----

8 Nahlížení do spisů

8.1	Žádost daňového subjektu o pořízení doslovného opisu, stejnopisu, popř. o ověření jejich shody s originálem	106
8.2	Stížnost proti rozsahu, jakým bylo správcem daně umožněno daňovému subjektu nahlédnutí do spisu	107
8.3	Vyrozumění o způsobu vyřízení stížnosti proti rozsahu, jakým bylo správcem daně umožněno daňovému subjektu nahlédnutí do spisu	108

8.4	Žádost o vydání potvrzení o bezdlužnosti	111
8.5	Potvrzení o bezdlužnosti – současná neexistence nedoplatků	112
8.6	Potvrzení o bezdlužnosti – současná neexistence vymahatelných nedoplatků	113
8.7	Sdělení o nemožnosti vydání potvrzení o bezdlužnosti	114
8.8	Žádost o vydání potvrzení o stavu osobního daňového účtu	115
8.9	Potvrzení o stavu osobního daňového účtu	116

9 Podání

9.1	Výzva k odstranění vad podání	126
9.2	Vyrozumění o neúčinnosti podání	127
9.3	Úřední záznam o neúčinnosti podání	128

10 Jednací jazyk

10.1	Žádost o upuštění od překladu dokladu do českého jazyka	135
10.2	Rozhodnutí o ustanovení tlumočníka do znakové řeči	136

11 Vyloučení úřední osoby

11.1	Námítka podjatosti úřední osoby	142
11.2	Rozhodnutí o vyloučení úřední osoby	143

12 Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností

12.1	Výzva k zahájení daňové kontroly	151
12.2	Výzva k odstranění pochybností	153
12.3	Reakce na výzvu k odstranění pochybností	154
12.4	Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností	155
12.5	Stížnost proti postupu úřední osoby v průběhu daňové kontroly	156
12.6	Výzva k doložení dokladů	157
12.7	Žádost o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění	159
12.8	Rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění	159

13 Znalecký posudek

13.1	Rozhodnutí o ustanovení znalce	173
13.2	Rozhodnutí o uložení povinnosti spolupracovat s ustanoveným znalcem	175

14 Předvolání

14.1	Rozhodnutí o předvolání osoby	182
14.2	Žádost o změnu termínu předvolání ke svědecké výpovědi	183
14.3	Omluva z osobní účasti na daňovém řízení	184
14.4	Rozhodnutí o předvedení osoby	185

15 Rozhodnutí a jeho náležitosti, opravy, nicotnost

15.1	Podnět k opravě rozhodnutí	192
15.2	Rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností	193
15.3	Prohlášení nicotnosti rozhodnutí	194

16 Náklady řízení

16.1	Uplatnění nároku na náhradu hotových výdajů a ušlého výdělku	207
16.2	Rozhodnutí o uplatněném nároku na náhradu hotových výdajů a ušlého výdělku	208

17 Registrace

17.1	Příhláška k registraci pro fyzické osoby	220
17.2	Oznámení o změně registračních údajů a žádost o zrušení registrace	224
17.3	Příhláška k registraci k DPH	231
17.4	Výzva k odstranění pochybností správce daně v registračních údajích	234
17.5	Rozhodnutí o registraci fyzické osoby/právnícké osoby na základě podané přihlášky k registraci u správce daně	235
17.6	Rozhodnutí o registraci fyzické osoby/právnícké osoby z moci úřední správcem daně – daňový subjekt nesplnil svou zákonnou registrační povinnost	237
17.7	Rozhodnutí o zrušení registrace	239
17.8	Rozhodnutí o změně registračních údajů	241
17.9	Rozhodnutí o změně místní příslušnosti	242

18 Ukončení činnosti

18.1	Žádost o vydání souhlasu s ukončením činnosti	251
18.2	Rozhodnutí k žádosti o vydání souhlasu s ukončením činnosti	252

19 Opravné a dozorčí prostředky 255

20 Odvolání

20.1	Odvolání	260
20.2	Výzva k vyjádření se ostatních potenciálních odvolatelů, je-li více příjemců rozhodnutí	261
20.3	Rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení v případech zjištění marného uplynutí lhůty pro stanovení daně	262
20.4	Výzva správce daně v odvolacím řízení k odstranění vad podaného odvolání	264
20.5	Rozhodnutí správce daně o podaném odvolání v rámci autoremedury	265
20.6	Rozhodnutí správce daně o podaném odvolání v rámci částečné autoremedury	266
20.7	Zamítavé rozhodnutí správce daně první instance o podaném odvolání pro jeho nepřipustnost nebo opožděnost	268
20.8	Výzva odvolacího orgánu k vyjádření se odvolatele k dokazování odvolacím orgánem v odvolacím řízení nebo k jinému právnímu názoru odvolacího orgánu, než byl právní názor správce daně první instance, a to v neprospěch odvolatele	269
20.9	Rozhodnutí o odvolání se odvolacím orgánem, kterým se mění odvoláním napadené rozhodnutí	271
20.10	Rozhodnutí o odvolání se odvolacím orgánem, kterým se ruší odvoláním napadené rozhodnutí a zastavuje se řízení	273
20.11	Rozhodnutí o odvolání odvolacím orgánem, kterým se odvolání zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje	274

21 Obnova řízení

21.1	Návrh na povolení obnovy řízení	280
21.2	Rozhodnutí o nařízení obnovy řízení	281
21.3	Rozhodnutí o povolení obnovy řízení	282
21.4	Rozhodnutí o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení	284

21.5	Nové rozhodnutí ve věci v obnoveném řízení – náhrada původního rozhodnutí ve věci.....	285
21.6	Nové rozhodnutí ve věci v obnoveném řízení – zrušení původního rozhodnutí ve věci.....	287

22 Přezkumné řízení

22.1	Podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí.....	292
22.2	Rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí	293
22.3	Rozhodnutí o výsledku nařízeného přezkoumání rozhodnutí – změna přezkoumávaného rozhodnutí	294
22.4	Rozhodnutí o výsledku nařízeného přezkoumání rozhodnutí – zrušení přezkoumávaného rozhodnutí	295
22.5	Rozhodnutí o výsledku nařízeného přezkoumání rozhodnutí – zastavení přezkumného řízení	296

23 Přezkumné řízení k uspokojení žalobce

23.1	Zvláštní přezkumné řízení k uspokojení žalobce ve správním soudnictví – zrušení rozhodnutí napadeného správní žalobou	301
23.2	Zvláštní přezkumné řízení k uspokojení žalobce ve správním soudnictví – změna rozhodnutí napadeného správní žalobou	302

24 Daňové řízení

24.1	Řádná daňová tvrzení jsou tzv. formulářová podání.....	306
24.2	Rozhodnutí o stanovení daně – platební výměr ve shodě s tvrzením daňového subjektu v daňovém přiznání.....	307
24.3	Rozhodnutí o stanovení daně – platební výměr vydaný výlučně na základě výsledků daňové kontroly	309
24.4	Rozhodnutí o stanovení daně – platební výměr vydaný výlučně na základě výsledků postupu k odstranění pochybnosti	312

25 Dodatečné daňové přiznání a vyúčtování

25.1	Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování jsou tzv. formulářová podání	320
25.2	Rozhodnutí o dodatečném stanovení daně – dodatečný platební výměr ve shodě s tvrzením daňového subjektu v dodatečném daňovém přiznání	321

25.3	Rozhodnutí o stanovení daně – dodatečný platební výměr vydaný výlučně na základě výsledků daňové kontroly	324
25.4	Rozhodnutí o stanovení daně – platební výměr vydaný výlučně na základě výsledků postupu k odstranění pochybnosti	326

26 Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení

26.1	Výzva k podání řádného daňového tvrzení	333
26.2	Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení	335

27 Placení daní

27.1	Žádost o vystavení potvrzení o stavu osobního daňového účtu	339
27.2	Rozhodnutí – potvrzení o stavu osobního daňového účtu	339
27.3	Žádost o vrácení vratitelného přeplatku	345
27.4	Vyrozumění o převedení přeplatku	345
27.5	Rozhodnutí o přeplatku	347
27.6	Rozhodnutí o úroku ze zaviněného přeplatku správcem daně	348
27.7	Žádost o povolení posečkání	352
27.8	Rozhodnutí o posečkání	353
27.9	Rozhodnutí o povolení rozložení úhrady na splátky	355
27.10	Rozhodnutí o zamítnutí žádosti o povolení posečkání	357
27.11	Rozhodnutí – platební výměr na úrok z posečkání	358
27.12	Deklaratorní rozhodnutí – o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání v důsledku nedodržení stanovených podmínek	359

28 Námitka v placení daní

28.1	Námitka proti úkonu správce daně při placení daní	363
28.2	Rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně při placení daní	364

29 Určení platby daně daňovým subjektem

29.1	Výzva k identifikaci platby	369
------	-----------------------------------	-----

30 Zajištění daně zálohovou povinností

30.1	Žádost o stanovení nižších záloh/žádost o povolení výjimky z povinnosti zálohovat daň	373
30.2	Rozhodnutí o žádosti o stanovení nižších záloh – nevyhovující.....	374
30.3	Rozhodnutí o žádosti o povolení výjimky z povinnosti zálohovat daň – nevyhovující	375
30.4	Rozhodnutí o žádosti o stanovení nižších záloh – vyhovující	377
30.5	Rozhodnutí o žádosti o povolení výjimky z povinnosti zálohovat daň – vyhovující	378
30.6	Rozhodnutí o stanovení záloh – u daňových subjektů, kterým nově vznikne povinnost platit daň.....	380

31 Stížnost na postup plátce daně

31.1	Žádost poplatníka daně o vysvětlení plátce daně – z důvodů pochybností o správnosti sražené nebo vybrané daně.....	383
31.2	Vysvětlení plátce daně k žádosti poplatníka.....	384
31.3	Stížnost poplatníka na postup plátce daně – po žádosti o vysvětlení	385
31.4	Rozhodnutí o stížnosti na postup plátce daně.....	385

32 Přejedání daňové povinnosti

32.1	Potvrzení o postavení právního nástupce zaniklé právnické osoby.....	392
32.2	Rozhodnutí o určení právního nástupnictví zaniklé právnické osoby rozdělením.....	393

33 Následky porušení povinnosti při správě daní

33.1	Porušení povinnosti mlčenlivosti.....	396
33.2	Rozhodnutí o uložení pokuty za přestupek vně přestupkového zákona za porušení zákonné povinnosti zachovávat mlčenlivost	397

34 Pořádková pokuta

34.1	Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty – je možné ji uložit pouze při jednání vedeném správcem daně, při kterém vznikly zákonné důvody pro její uložení.....	401
------	---	-----

34.2 Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty – je možné ji uložit pouze při jednání vedeném správcem daně, při kterém vznikly zákonné důvody pro její uložení	402
34.3 Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty – je možné ji uložit pouze při jednání vedeném správcem daně, při kterém vznikly zákonné důvody pro její uložení.....	404
34.4 Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty – za závažné ztěžování nebo maření průběhu správy daní.....	405
34.5 Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty – je možné ji uložit pouze při jednání vedeném správcem daně, při kterém vznikly zákonné důvody pro její uložení – uhrazené při jednání proti stvrzence správce daně – součást protokolu o ústním jednání	407

35 Pokuta za opožděné tvrzení daně

35.1 Platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně	411
--	-----

36 Úrok z prodlení

36.1 Platební výměr a úrok z prodlení.....	415
--	-----

37 Úrok z neoprávněného jednání správce daně

418

38 Prominutí daně nebo příslušenství daně

421

ZKRATKY UŽITÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

Zkratka	Název předpisu	Číslo předpisu
d. ř.	daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb.
o. s. ř.	občanský soudní řád	zákon č. 99/1963 Sb.
spr. řád	správní řád	zákon č. 500/2004 Sb.
s. ř. s.	soudní řád správní	zákon č. 150/2002 Sb.
zák. o daních z příjmů	zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb.
zák. o DPH	zákon o dani z přidané hodnoty	zákon č. 235/2004 Sb.
ZDS	zákon o dani silniční	zákon č. 16/1993 Sb.
ZSD	zákon o spotřebních daních	zákon č. 353/2003 Sb.
ZSDP	zákon o správě daní a poplatků	zákon č. 337/1992 Sb.
ZÚ	zákon o účetnictví	zákon č. 563/1991 Sb.
zákon č. 456/2011 Sb.	zákon o Finanční správě České republiky	zákon č. 456/2011 Sb.
zákon č. 458/2011 Sb.	zákon o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů	zákon č. 458/2011 Sb.
zákon č. 634/2004 Sb.	zákon o správních poplatcích	zákon č. 634/2004 Sb.
zákon č. 300/2008 Sb.	zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů	zákon č. 300/2008 Sb.
zákon č. 273/2001 Sb.	zákon o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů	zákon č. 273/2001 Sb.

Všechny použité právní předpisy jsou v platném znění ke dni právního stavu publikace.

OSTATNÍ ZKRATKY

Zkratka	Pojem
apod.	a podobně
cit. z.	citovaného zákona
čj.	číslo jednací
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DIC	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DS	daňový subjekt
EU	Evropská unie
FS	finanční správa
Kč	koruna česká
kupř.	kupříkladu
MF	Ministerstvo financí
mj.	mimo jiné
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
např.	například
NSS	Nejvyšší správní soud
odst.	odstavec
ODÚ	osobní daňový účet
popř.	popřípadě
příp.	případně
resp.	respektive
ř.	řádek
Sb., Sb. z.	Sbírka zákonů
sp. zn.	spisová značka
ust.	ustanovení
ÚS	Ústavní soud
vyhl.	vyhláška
z., zák.	zákon

PŘEDMLUVA

Záhy po nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v roce 2011, vydalo nakladatelství Linde Praha akciová společnost publikaci nazvanou *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Cílem této knihy bylo – a nyní v jejím novém aktualizovaném vydání, které vychází ve společnosti Wolters Kluwer, a.s., je – provedení uživatele v nejzákladnějších rysech v zásadě celým daňovým řízením upraveným zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Proto se orientuje především na daňové subjekty a správce daně a dále i na každého, kdo potřebuje získat orientaci v praktických otázkách týkajících se průběhu řízení, které podléhá režimu daňového řádu. Publikace si tedy neklade za cíl poskytnout vyčerpávajícím způsobem detailní komentář k používaným ustanovením zákona. Z tohoto důvodu tvoří strukturu publikace vzory podání a rozhodnutí tak, aby se i „běžný“ daňový subjekt (např. drobný živnostník) dokázal co nejsnadněji zorientovat v procesní situaci, v níž se ocitl, a zároveň mohl na základě vzorů podání přiměřeně reagovat na rozhodnutí správce daně, jež mu byla doručena. Zároveň mu tento průvodce daňovým řízením poskytne alespoň rámcovou představu o tom, jaký bude pravděpodobný další postup správce daně. S ohledem na určitou nezbytnou míru praktičnosti jsou ve většině případů jednotlivé vzory uvozeny příklady, které se v praxi nejčastěji vyskytují, a doplněny o základní právní úpravu s komentářem a rozšířeny o výběr z využitelné judikatury (zejména judikatury Nejvyššího správního soudu).

Autoři si byli vědomi toho, že praktická aplikace může později přinést, a to jak ve vztahu k nacházenému přístupu zákonné interpretace Nejvyšším správním soudem, tak i s ohledem na zvolené postupy správních orgánů, jakož i případné změny v důsledku novelizace, řadu změn. Proto nyní přicházíme s její aktualizací, jejíž potřebu vyvolaly zejména legislativní změny provedené následujícími zákony:

- zákonem č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony, s účinností od 1. 3. 2011,
- zákonem č. 167/2012, kterým se mění zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností od 1. 7. 2012,

- zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, s účinností od 1. 1. 2013,
- zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, s účinností od 1. 1. 2014,
- zákonem č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, s účinností od 1. 1. 2014 a
- zákonem č. 458/2011, o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, s účinností od 1. 1. 2015.

Prozatím poslední novelizace daňového řádu byla provedena zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, která přinesla v části čtvrté také novelu některých ustanovení daňového řádu s účinností od 1. 1. 2015.

Materiál je stále zpracován jako základní komplexní průvodce komunikace od A do Z (s výjimkou řízení exekučního a jemu předcházejících zajišťovacích institutů) odehrávající se nejenom na úrovni daňový subjekt versus správce daně, ale týkající se i otázky tzv. třetích osob (např. svědci, znalci, ručitelé). Jeho pojetí odráží systematiku daňového procesního předpisu, a proto je uspořádán do takto logicky propojených celků. Právě s ohledem na uživatelský komfort byla zvolena cesta respektování systematiky zákona, neboť tento přístup umožňuje bezprostřední rychlou konfrontaci s příslušnými dotčenými zákonnými ustanoveními.

Publikace zachovává dosavadní zvolenou strukturu, a to nejenom s ohledem na její přehlednost a snadnou orientaci v dílčích otázkách. V tomto směru respektuje i dosavadní pozitivní ohlasy k této formě prezentace dané problematiky. Autoři věří, že publikace bude nadále užitečnou praktickou pomůckou pro samotné daňové subjekty, které přicházejí do každodenního styku se správcem daně ohledně svých vlastních daňových povinností, jakož i pro správce daně a všechny, kdo se v různých souvislostech nacházejí v režimu daňového procesu či mají zájem se s ním např. ve vztahu k oborovému vzdělávání, k středoškolskému či vysokoškolskému studiu seznámit.

Praha, duben 2015

Autoři

OBECNĚ O PRÁVNÍ ÚPRAVĚ DAŇOVÉHO PROCESNÍHO PRÁVA

Daňové právo procesní je odvětvím práva, které upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. Daňové právo procesní navazuje na daňové právo hmotné a společně tvoří jednotný celek.

Daňový řád, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, publikovaný ve Sbírce zákonů, částka 87 z roku 2009, rozeslána dne 3. 9. 2009, s účinností od 1. 1. 2011, byl přijat s cílem jednodušší, transparentnější a jednoznačnější úpravy dosavadního postupu při správě daní (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty. Nicméně za čtyři roky své účinnosti doznal daňový řád celou řadu změn, a to až již technického rázu, tak i věcného. Nutno připustit, že tento vývoj ovlivnily přirozené důsledky judikatury, zejména Nejvyššího správního soudu, změny v oblasti soukromého a veřejného práva, aplikační problémy a v neposlední řadě i daňová nekázeň dosahující v některých případech bohužel závažné delikt ní hranice.

Samotná činnost správce daně spočívá zejména ve vedení jednotlivých řízení, především daňového řízení, ve kterém se realizuje daňová povinnost jako zdroj příjmu veřejného rozpočtu, dále v uplatňování procesních postupů upravených daňovým řádem, jako jsou např. místní šetření či daňová kontrola. Správa daní je však výsledkem spolupůsobení i dalších osob, zejména daňových subjektů, které plněním svých povinností zásadním způsobem ovlivňují úspěšnost výkonu daňového práva.

Je nutné si uvědomit, že správa daní je postavena na principu, že prioritně daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Tím spolupracuje při stanovení daňové povinnosti se správcem daně zejména, a to tak, že správně tvrdí výši daně, kterou je zároveň povinen uhradit.

Pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování daňový řád využívá zkráceného pojmu „řádné daňové tvrzení“ a pro dodatečné daňové přiznání, dodatečné vyúčtování nebo následné hlášení pojem „dodatečné daňové tvrzení“.

Jedním ze základních pojmů zákona je pojem daň. Vzhledem k tomu, že obecná procesní úprava obsažená v zákoně dopadá na širokou škálu hmotně-právních zákonů upravujících různé druhy peněžitých plnění, je nutné pod tento pojem podřadit jak daň v tradičním slova smyslu (tzn. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň silniční, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí), tak i clo nebo poplatek, jakož i další peněžitá plnění, jejichž správa se podle zmocnění zvláštního zákona má řídit podle obecného daňového procesu. Z poplatků jsou zde podřazeny zejména poplatky správní, soudní, místní a další poplatky, kde zákon, který je vymezuje, nestanoví, že je o nich rozhodováno podle správního řádu, a které splňují obsah pojmu poplatek. Zmíněná peněžitá plnění, musí být zároveň příjmem veřejného rozpočtu.

Daňový řád zdůrazňuje svůj podpůrný vztah ke zvláštním zákonům tak, že se jeho příslušná ustanovení používají pouze tehdy, pokud zvláštní zákon neobsahuje vlastní právní úpravu pro správu daní, která je odlišná od právní úpravy obsažené v daňovém řádu. Je tak jednoznačně stanoveno obecné postavení daňového řádu vůči ostatním daňovým zákonům, jimiž je třeba rozumět nejen ty právní předpisy, které ve svém názvu nesou slovo „daň“, ale veškeré právní normy upravující problematiku peněžitých plnění vymezených v § 2 daňového řádu.

CO JE DOBRÉ NA ZAČÁTKU JEŠTĚ VĚDĚT

V průběhu správy daní se uplatňují zákonné zásady, které platí pro celou správu daní, tedy i pro úkony a postupy konané mimo vlastní řízení. Zásady jako základní interpretační pravidla jsou důležitým prostředkem ke správnému výkladu všech ustanovení daňových zákonů a při jejich aplikaci je nutno mít je neustále na zřeteli. Mezi nejzákladnější nepochybně patří:

- Zásada zákonnosti – daně a poplatky je možné ukládat pouze na základě zákona (viz. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), nicméně je třeba podotknout, že práva a povinnosti nejsou daňovým subjektům přiznávána/ukládána jen zákony, ale mohou jim též vyplývat z mezinárodní smlouvy, která se stala součástí právního řádu ČR i z aktů Evropských společenství, resp. Evropské unie.
- Zásada enumerativnosti státních pretenzí, legální licence a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli – jinými slovy vyjádřeno tak, že správce daně může činit v rámci své činnosti pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje nebo umožňuje dovolit.
- Zásada přiměřenosti – vyjadřující šetření práv osob, vůči nimž směřují pravomoci správce daně, která ovšem nemůže jít proti základnímu cíli správy daní.
- Zásada procesní rovnosti osob zúčastněných na správě daní.
- Zásada součinnosti – zakotvující vzájemnou povinnost správce daně a daňového subjektu spolupracovat, přičemž součinnost je právem i povinností osob zúčastněných na správě daní.
- Zásada poučovací – odpovídá ústavnímu právu na právní pomoc v řízení před orgánem veřejné moci.
- Zásada vstřícnosti a slušnosti – předpokládající tzv. klientský přístup správce daně i jeho úředních osob vůči zúčastněným osobám, přičemž při neplnění této zásady je například možnost podat stížnost proti chování jednotlivých úředních osob.
- Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie – opravňuje za stanovených podmínek správce daně k provedení úkonů pro různá řízení společně v případě, že je tento postup z hlediska správy daní hospodárný.
- Zásada legitimního očekávání – ukládající správnímu orgánu povinnost rozhodovat ve skutkově shodných případech obdobně.
- Zásada neveřejnosti – je prostředek právní ochrany daňových subjektů proti zneužití poskytnutých informací nepovolanými osobami.

Správcem daně je každý správní orgán, příp. i jiný orgán, pokud jej zvláštní zákon v příslušném rozsahu zmocňuje k výkonu správy daní. Postavení správce daně tak mohou mít vedle standardních orgánů, jako jsou orgány Finanční správy, i další orgány v případech, že zákon stanoví procesní postup při správě dalších peněžitých plnění nebo jejich placení podle zákona upravujícího správu daní, a tak se nemusí jednat výlučně o orgány správní (např. soudy v rámci agendy soudních poplatků a tzv. justičních pohledávek v rámci dělené správy).

Výběr z právní úpravy:

§ 1

(1) Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.

(2) Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

(3) Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.

§ 3

Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

§ 4

Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.

§ 5

(1) Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.

(2) Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.

(3) Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

§ 6

(1) Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.

(2) Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.

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

(4) *Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí.*

§ 7

(1) *Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.*

(2) *Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.*

§ 8

(1) *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

(2) *Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*

(3) *Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.*

§ 9

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

(2) *Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.*

(3) *Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.*

■ Výběr z judikatury:

rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2012, čj. 2 Afs 10/2012-29, www.nssoud.cz

Je povinností správce daně dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, a nikoliv stanovit daň v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu. Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.

rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2013, čj. 5 Afs 57/2011-63, www.nssoud.cz

Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že finanční orgány nejsou vázány žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry o skutkové stránce věci mohly být výsledkem jejich libovůle. Naopak, takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu

odpovídajícího požadavků formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. (K tomu srovnej 5 Afs 5/2008-75, 1 Afs 63/2004-66 a 6 As 47/2005-84.)

Závěrem již jen několik orientačních poznámek k výše uvedené poslední novelizaci daňového řádu provedené zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností od 1. 1. 2015. První změna se týká institutu delegace, podle které lze na žádost daňového subjektu nebo z podnětu podřízeného správce daně delegovat místní příslušnost k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti. Podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2014 platilo, že pokud se proti delegaci daňový subjekt včas odvolá, má toto odvolání účinek. Původní návrh na zrušení odkladného účinku odvolání byl pozměňovacím návrhem přijatým v Poslanecké sněmovně upraven tak, že se proti delegaci odvolat nelze, resp. nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. Obdobně pak byla zrušena možnost podat odvolání, resp. byla odňata možnost uplatnit opravné prostředky i u dle systematiky zákona navazujícího ustanovení, tedy u atrakce, kdy přebírá věc od podřízeného správce daně nadřízený správce.

Nepochybně pozitivní změnou ovlivňující komunikaci osob zúčastněných na správě daní a správců daně je upuštění od povinnosti kontrasignace v případech, kdy je pro jednání statutárního orgánu právnické osoby vyžadováno společné jednání více osob, neboť nově platí, že jedná jejím jménem kterýkoliv člen tohoto statutárního orgánu.

Upraveno bylo i ustanovení týkající se lhůty uložené správcem daně v délce kratší než jeden den, a to tak, že takto stanovená lhůta již nebude vázána na souhlas toho, koho stíhá, nicméně i v případě takovéto stanovené lhůty (slovy zákona u lhůt kratších než osm dnů), lze takovouto lhůtu stanovit jen zcela výjimečně, a to pouze pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. Tato omezující podmínka zůstala novelizací nezměněná. Naproti tomu lhůta pro správce daně k vydání rozhodnutí či provedení jiného úkonu se prodlužuje o pět pracovních dní. Konkrétně tedy, pokud bude např. daňový subjekt vyzván k součinnosti, lhůta pro provedení úkonu správcem daně se staví, tedy neběží až do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti. Dalším důvodem pro stavění lhůty pro stanovení daně je nově trestní stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Staví se však pouze tříletá lhůta, nikoliv desetiletá.

Nově je třeba věnovat pozornost elektronickým podáním v případech, kdy má daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo

zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, kdy je obecně připuštěna pouze forma datové zprávy (tedy elektronicky způsoby podle § 71 odst. 1 d. ř.) u podání vymezených v ustanovení § 72 odst. 1 d. ř. (tedy u přihlášky k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádného daňového tvrzení a dodatečného daňového tvrzení). Takovéto nedodržení zákonem předepsané formy pak s sebou přináší důsledky ve formě sankce ve výši 2 000 Kč, která v určitých případech může být zvýšena až na 50 000 Kč. K další úpravě sankčního systému pak dochází v souvislosti s pořádkovou pokutou, kde původní maximum se z původních 50 000 Kč zvyšuje na 500 000 Kč s možností opakovaného uložení. Nově bude možno ukládat pokutu do 500 000 Kč za nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně nebo nesplnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně.

Určitým opatřením sledujícím mj. i rychlost vedení řízení, korespondujícím s institutem postupu k odstranění pochybností, je nově přiznávaný úrok z daňového odpočtu tehdy, pokud postup k odstranění pochybností k řádnému nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá nárok daňového subjektu na daňový odpočet, trvá déle než pět měsíců, když zde podle zákonné úpravy vzniká nárok na úrok z daňového odpočtu. Roční úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšené o jeden procentní bod se počítá až po uplynutí pěti měsíců od zahájení postupu k odstranění pochybností.