

meritum

DAŇOVÝ ŘÁD

3. vydání

Průběžná aktualizace na
www.wolterskluwer.cz/obchod



Wolters Kluwer



meritum

DAŇOVÝ ŘÁD

3. vydání

Výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2015



Wolters Kluwer

Vzor citace: HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*.
Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, s. 216

Odpovědné redaktorky Hana Baráková a Tereza Šimová

Autor

JUDr. Lenka Hrstková Dubšeková

Aktualizace

Součástí tohoto výkladu je jeho bezplatná elektronická aktualizace při zásadních legislativních změnách do konce roku 2016. Aktualizaci naleznete ve formátu pdf v detailu knihy na **www.wolterskluwer.cz/obchod**. Zákazníci, kteří si knihu zakoupili v e-shopu Wolters Kluwer, automaticky obdrží o nových aktualizacích informační e-mail.

Upozornění

Všechna práva vyhrazena. Žádná část tohoto díla nesmí být reprodukována nebo kopírována v jakékoliv formě, bez předchozího souhlasu nakladatele. Dílo nebo jeho části nelze přetisknout, ani jinak užít včetně užití v elektronické podobě. Chráněno je textové uspořádání i grafická úprava a zapovídá se i jejich napodobování. Právo na ochranu před nekalou soutěží zůstává nedotčeno.



Wolters Kluwer, a. s.
U Nákladového nádraží 6
130 00 Praha 3
tel.: 246 040 400,
fax: 246 040 401
www.wolterskluwer.cz
e-mail: obchod@wolterskluwer.cz

© Wolters Kluwer, a. s., 2015
© Lenka Hrstková Dubšeková, 2015
ISBN: 978-80-7478-695-2 (brož.)
ISBN: 978-80-7478-696-9 (pdf)
ISBN: 978-80-7478-697-6 (mobi)
Vydání třetí
Sazba a tisk **SERIFA®**, s. r. o., Jinonická 80, Praha 5

Obsah této publikace naleznete také v systému ASPI.



E-kniha je dostupná na www.wolterskluwer.cz/obchod

www.wolterskluwer.cz
e-mail: obchod@wolterskluwer.cz
tel.: 246 040 405, 246 040 400
fax: 246 040 401

Obsah

Předmluva	VI
Zkratky a užití právní předpisy	VII

ČÁST I Obecné principy správy daní

KAPITOLA 1	Historie a právní rámec	1
	1.1 Historický vývoj	1
	1.2 Právní úprava	3
	1.3 Soustava daní a poplatků	7
	1.4 Přechodné období	9
KAPITOLA 2	Základní pojmy a zásady	10
	2.1 Struktura daňového řádu	10
	2.2 Působnost daňového řádu	12
	2.3 Obecné principy správy daní	12
	2.4 Základní pojmy správy daní	13
	2.4.1 Správa daní a její cíl	13
	2.4.2 Předmět správy daní	15
	2.5 Základní zásady správy daní	16

ČÁST II Správa daní

KAPITOLA 1	Subjekty správy daní	23
	1.1 Správce daně	23
	1.1.1 Pravomoc a příslušnost správce daně	23
	1.1.2 Úřední osoby	24
	1.1.3 Jednací jazyk	25
	1.1.4 Informační povinnost správce daně	26
	1.1.5 Povinnost mlčenlivosti	26
	1.2 Daňový subjekt	27
	1.3 Třetí osoby	28
	1.4 Procesní způsobilost a zastupování	29
KAPITOLA 2	Lhůty	33
	2.1 Právní vymezení lhůt	33
	2.2 Pravidla běhu lhůt	35
	2.3 Prodloužení lhůt	37
	2.4 Navrácení lhůt v předešlý stav	39
	2.5 Ochrana před nečinností správce daně	40
KAPITOLA 3	Doručování písemností	41
	3.1 Doručování písemností	41
	3.2 Způsoby doručování	42
	3.3 Neúčinnost doručení	44
KAPITOLA 4	Dokumentace a daňový spis	44
	4.1 Protokol a úřední záznam	44
	4.2 Daňový spis	45
	4.3 Daňová informační schránka	47
KAPITOLA 5	Řízení a postupy	47
	5.1 Zahájení řízení a podání	47

	5.2	Postupy správce daně	52
	5.2.1	Vyhledávací činnost a místní šetření	52
	5.2.2	Daňová kontrola	54
	5.2.3	Postup k odstranění pochybností	58
	5.3	Úkony v průběhu řízení	60
	5.3.1	Dokazování a důkazní prostředky	61
	5.3.2	Záznamní povinnost	64
	5.3.3	Pomůcky a sjednání daně	66
	5.3.4	Předběžná otázka	67
	5.3.5	Předvolání a předvedení	68
	5.3.6	Náklady řízení	69
	5.4	Rozhodnutí	70
KAPITOLA 6		Opravné, dozorčí a jiné prostředky	73
	6.1	Opravné a dozorčí prostředky	73
	6.2	Jiné prostředky	84
	6.2.1	Prominutí daně	85
	6.2.2	Stížnost	87
KAPITOLA 7		Registrace a závazné posouzení	88
	7.1	Registrační řízení	88
	7.2	Řízení o závazném posouzení	90
KAPITOLA 8		Daňové řízení	92
	8.1	Daňové řízení	92
	8.2	Nalézací řízení	94
	8.3	Lhůta pro stanovení daně	101
KAPITOLA 9		Placení daní	106
	9.1	Evidence daní a úhrada daně	106
	9.2	Nedoplatek a přeplatek	108
	9.3	Lhůta pro placení daně	112
	9.4	Dělená správa	113
	9.5	Vybírání daní	114
	9.6	Zajištění daní	116
	9.7	Vymáhání daní	118
KAPITOLA 10		Právní nástupnictví	121
	10.1	Ukončení činnosti	121
	10.2	Přechod daňové povinnosti	121
	10.3	Vztah k insolvenčnímu řízení	124

ČÁST III Sankce a soudní řízení

KAPITOLA 1	Sankce	125
	1.1	Rozdělení sankcí
	1.1.1	Pokuta za opožděné tvrzení daně
	1.1.2	Penále
	1.1.3	Úrok z prodlení
	1.2	Sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru
	1.2.1	Pokuta za přestupek porušení mlčenlivosti
	1.2.2	Pořádková pokuta a pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy
KAPITOLA 2	Správní soudnictví	132
	2.1	Soudy
	2.2	Řízení o žalobě
	2.3	Ústavní soud a ústavní stížnost

KAPITOLA 3	Trestné činy daňové	138
3.1	Obecné principy stanovení trestných činů	138
3.2	Jednotlivé trestné činy	138
PŘÍLOHA 1	Vzory podání pro rok 2015 podle DŘ	141
1.1	Plná moc	141
1.2	Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání	143
1.3	Žádost o posečkání daně	144
1.4	Žádost o vystavení potvrzení o stavu osobního daňového účtu	146
1.5	Stížnost na postup plátce daně	147
1.6	Námitka proti úkonu správce daně při placení daní	148
1.7	Námitka podjatosti	149
1.8	Stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole	150
1.9	Podnět na nečinnost	151
1.10	Žádost o stejnopis platebního výměru	152
1.11	Žádost o stanovení záloh na dani z příjmů právníků osob	153
PŘÍLOHA 2	Vymezení zdaňovacího období u jednotlivých daní	154
PŘÍLOHA 3	Termínový daňový kalendář 2015	155
PŘÍLOHA 4	Struktura zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád	168
PŘÍLOHA 5	Technická novela k daňovému řádu	170
PŘÍLOHA 6	Druhá novela daňového řádu	174
PŘÍLOHA 7	Třetí novela daňového řádu	183
PŘÍLOHA 8	Čtvrtá novela daňového řádu	184
PŘÍLOHA 9	Pátá novela daňového řádu	185
PŘÍLOHA 10	Přehled legislativních zkratk v DŘ	189
PŘÍLOHA 11	Porovnání ustanovení DŘ a ZSDP	190
PŘÍLOHA 12	Porovnání opravných prostředků podle ZSDP ve srovnání s DŘ	191
PŘÍLOHA 13	Porovnání sankcí dle ZSDP a DŘ	192
PŘÍLOHA 14	Položka č. 1 Sazebníku správních poplatků	194
PŘÍLOHA 15	Soustava územních finančních orgánů a jejich územní působnost	195
PŘÍLOHA 16	Soustava orgánů Finanční správy České republiky od 1. 1. 2013	196
PŘÍLOHA 17	Pokyny k daňovému řádu platné k 1. 1. 2015	198
PŘÍLOHA 18	Druhy výzev podle daňového řádu	199
Věcný rejstřík		201

meritum Daňový řád obsahuje z hlediska praktického využití **srozumitelný výklad problematiky správy daní** a je koncipováno jako **každodenní pomůcka** pro všechny, kteří se chtějí v této oblasti orientovat. Publikace je rozdělena do tří částí:

- principy správy daní,
- problematika správy daní a její součásti,
- sankce a soudní řízení.

Výklad je doplněn o praktické přílohy, například vzory podání, tabulky a schémata, termínový kalendář, a je zpracován ve znění právních předpisů k 1. 1. 2015.

Výhodou **meritum** je **přehledná a praktická struktura textů**, které odpovídá i **grafické odlišení** jeho jednotlivých částí.

V publikaci **meritum** se budete snadno orientovat také díky tzv. **marginálním číslům**, která jsou uvedena na okraji stran, na úrovni stejného řádku či odstavce, kde se nachází pojem, k němuž se vztahují. Marginální čísla vám pomohou jednoduše vyhledávat požadované oblasti buď ucelené, nebo jejich jednotlivé dílčí části či pojmy (pomocí *Věcného rejstříku* na konci publikace). Marginální čísla jsou uváděna také v textu jako odkaz na pojem či kapitolu, který s danou problematikou souvisí nebo je na jiném místě publikace podrobněji rozebrán (odkazy jsou značeny symbolem ¶, za nímž následuje příslušné marginální číslo, např. „[¶1000]“).

Pro případné **vyhledání právní úpravy** vysvětlovaného problému jsou v textech uváděny na okraji stran, příp. v závorkách v textu, konkrétní odkazy (např. [§ 5 odst. 1 ZU]). Ke snadné orientaci v textu a práci s ním přispívá také přehled *Zkratky a užití právní předpisy*.

Předností publikace je **bezplatná elektronická aktualizace** výkladu při zásadních legislativních změnách do konce roku 2016. Aktualizaci naleznete ve formátu pdf v detailu knihy na www.wolterskluwer.cz/obchod. Zákazníci, kteří si knihu zakoupili v e-shopu Wolters Kluwer, automaticky obdrží o nových aktualizacích informační e-mail.

Věříme, že oceníte přehlednost a srozumitelnost výkladu a že vám **meritum** Daňový řád poskytne řešení vašich každodenních problémů. Uvítáme jakékoli vaše podněty či připomínky k obsahu i formě výkladu.

Redakce **meritum**

Zkratky a užívané právní předpisy

Zkratky užívaných právních předpisů

Zkratka	Název předpisu	Číslo předpisu
DŘ	daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb.
Listina	Listina základních práv a svobod	zákon č. 2/1993 Sb.
NOZ	občanský zákoník	zákon č. 89/2012 Sb.
OBZ	obchodní zákoník	zákon č. 513/1991 Sb. (zrušen k 31. 12. 2013)
OSŘ	občanský soudní řád	zákon č. 99/1963 Sb.
OZ	občanský zákoník	zákon č. 40/1964 Sb. (zrušen k 31. 12. 2013)
SŘ	správní řád	zákon č. 500/2004 Sb.
SŘS, s. ř. s.	soudní řád správní	zákon č. 150/2002 Sb.
TŘ	trestní řád	zákon č. 141/1961 Sb.
TZ	trestní zákoník	zákon č. 40/2009 Sb.
Ústava	Ústava České republiky	zákon č. 1/1993 Sb.
Zákon o elektronickém podpisu	Zákon o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů	zákon č. 227/2000 Sb.
ZDDPN	zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí	zákon č. 357/1992 Sb.
ZDN	zákon o dani z nemovitostí	zákon č. 338/1992 Sb.
ZDP	zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb.
ZDPH	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.

Ostatní zkratky

Zkratka	Pojem
cit. z.	citovaného zákona
čj.	číslo jednací
čl.	článek
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSFR	Česká a Slovenská Federativní Republika
DIČ	daňové identifikační číslo

Zkratka	Pojem
DPFO	daňové přiznání fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daňové přiznání právnických osob
ESD	Soudní dvůr Evropské unie
EU	Evropská unie
EUR	Euro
IČ	identifikační číslo
kap.	kapitola
Kč	koruna česká
MF	Ministerstvo financí
mld.	miliarda
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
NSS	Nejvyšší správní soud
ODÚ	osobní daňový účet
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
přech.	přechodná
Sb., Sb. z.	Sbírka zákonů
sp. zn.	spisová značka
SKP	standardní klasifikace produkce
ust.	ustanovení
ÚS	Ústavní soud
vyhl.	vyhláška
z., zák.	zákon

ČÁST I

Obecné principy správy daní

KAPITOLA 1

Historie a právní rámec

1.1 Historický vývoj

Od vzniku České republiky, tj. od 1. 1. 1993, byla správa daní upravena speciálním zákonem. Před rokem 1993 byl daňový proces v Československu upraven jinak. Po vzniku Československé republiky v roce 1918 byl daňový proces zahrnut do zákona č. 76/1927 Sb.z., o přímých daních. V roce 1953 následovalo vydání vyhlášky ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových, a vydávaly se společné předpisy k provedení daňových zákonů. Vyhláška č. 162/1953 Ú.l. byla v roce 1962 nahrazena vyhláškou Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. S touto vyhláškou se jako obecný procesní předpis používal správní řád, zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení. Při rozhodování o daních až do konce roku 1992 se procesní daňové normy nacházely postupně ve zvláštním daňovém zákonu, ve vyhlášce o řízení ve věcech daní a poplatků a ve správním řádu.

V průběhu roku 1992 ještě za existence Československa byly schvalovány nové daňové zákony a také zákon o správě daní a poplatků. Podle Ustavy České a Slovenské Federativní Republiky, která rozdělovala legislativní kompetence mezi Federální shromáždění a národní rady České republiky a Slovenské republiky, měly legislativní působnost pro přijetí zvláštních procesních pravidel obě národní rady. Dne 5. 5. 1992 byl přijat Českou národní radou zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 1993. Jednalo se o komplexní právní úpravu daňového procesu speciálním zákonem, který se začal používat při správě nové soustavy daní. Se dnem 1. 1. 1993 byla kromě nové právní úpravy správy daní spojena také nová úprava soustavy daní, zahrnující daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty a spotřební daně, daň silniční, daň z nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Nová daňová soustava a nový daňový proces se začaly používat společně se vznikem nové České republiky.

POZNÁMKA

V souvislosti se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky (dále jen „ČSFR“) byl schválen ústavní zákon č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem ČSFR, podle kterého ústavní zákony, zákony a ostatní právní předpisy ČSFR platné v den zániku ČSFR

zůstávají nadále v platnosti. V případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem ČSFR a předpisy „federativními“ téže právní síly se postupuje podle právního předpisu České republiky.

ZSDP byl v roce 1992 schválen na principu nezávislého postavení na tehdejším správním řádu (z. č. 71/1967 Sb.) a tuto nezávislost si udržel i po přijetí nového správního řádu (z. č. 500/2004 Sb.). ZSDP se prakticky používal v době od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2010, tj. 18 let, a byl za svou existenci novelizován celkem 64krát. Většina novel ZSDP se týkala ustanovení upravující povinnost zachovávat mlčenlivost (§ 24 ZSDP) a pouze několik novel znamenalo věcný zásah do konstrukce zákona. Jednou z těchto významných novel byl například zákon č. 230/2006 Sb., kterým byl od 1. 1. 2007 zásadním způsobem změněn sankční systém, v jehož rámci se přešlo od časového penále k penále stanovenému pevnou sazbou. Nová konstrukce sankcí byla posléze zachována i v novém daňovém řádu.

Za platnosti ZSDP měla při správě daní čím dál větší význam judikatura. V 90. letech 20. století a v prvních letech 21. století ovlivňovaly správu daní zejména nálezy Ústavního soudu o ústavních stížnostech v daňových věcech a rozsudky jednotlivých krajských soudů vydaných ve správním soudnictví. Od roku 2003, kdy začal rozhodovat Nejvyšší správní soud o kasačních stížnostech podle soudního řádu správního, začaly být pro správce daně významné jednotlivé rozsudky NSS v daňových věcech. Ve druhé polovině prvního desetiletí 21. století nabývala na významu také usnesení rozšířeného senátu NSS týkající se výkladu jednotlivých ustanovení ZSDP.

Na základě vývoje judikatury v oblasti správy daní a daňového řízení se začaly ve správní praxi uplatňovat nové principy a také změny výkladu mnohých ustanovení ZSDP. Judikatura ovlivnila správu daní natolik, že se měnila interpretace a aplikace jednotlivých ustanovení ZSDP, přestože znění těchto ustanovení bylo stejné. Zajímavé také bylo, že vlivem judikatury se měnily zavedené postupy správců daně a dokonce došlo i ke změně ZSDP.

PŘÍKLAD

§ 47 odst. 1
ZSDP

V prosinci 2008 Ústavní soud ve svém Nálezu sp.zn. I. ÚS 1611/07 vyslovil právní názor, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (tj. 3+0), a nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (tj. 3+1). Ústavní soud trval na tom, že výklad tehdejšího znění § 47 odst. 1 ZSDP činil z tříleté lhůty čtyřletou, a proto byl neústavní. Vzhledem k tomu, že citované ustanovení ZSDP připouštělo dvojí výklad, dal Ústavní soud přednost takovému výkladu, který je příznivější k adresátům lidských práv a svobod. Na základě tohoto nálezu Ústavního soudu byl dán v rámci legislativního procesu návrh na změnu ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, ke které došlo zákonem č. 304/2009 Sb. s účinností od 1. 1. 2010.

V průběhu prvního desetiletí 21. století byl připravován nový procesní daňový předpis. Dne 19. 11. 2008 vláda nakonec schválila návrh nového daňového řádu jako jeden ze tří pilířů připravované reformy daňového systému. Vládní návrh daňového řádu byl v Poslanecké sněmovně projednáván jako sněmovní tisk č. 685/0, ke kterému byla připojena velmi obsáhlá důvodová zpráva (dostupná na www.psp.cz).

POZNÁMKA

Návrh Reformy daňového systému 2010 – teze pro veřejnou diskusi – zveřejnilo Ministerstvo financí na svých internetových stránkách v roce 2008. V rámci návrhu byly veřejnosti představeny tři pilíře reformy, a to:

1. reforma zdaňování příjmů a majetku,
2. reforma daňového procesu a
3. institucionální reforma.

V rámci připravované reformy daňového systému se jako první podařilo schválit nový procesní daňový předpis. Daňový řád byl schválen Parlamentem dne 22. 7. 2009 a ve Sbírce zákonů byl vyhlášen dne 3. 9. 2009 pod č. 280/2009 Sb. Daňový řád nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011 a zrušil ZSDP.

§ 266 a 265 DR

1.2 Právní úprava

Právo je soubor závazných pravidel lidského chování vydávaných státními orgány ve zvláštní formě a vynucovaných státně mocenskými prostředky. Uspořádaný soubor platných právních norem státu se nazývá právním řádem.

1000

Podle toho, jaké mají právní subjekty postavení v právních vztazích, můžeme právo rozlišovat na právo veřejné a právo soukromé. Daňové právo patří mezi právo veřejné, které je charakterizováno vztahy nadřízenosti a podřízenosti, obsahuje právní normy, které upravují vztahy mezi státem jako nositelem státní moci a občany a jinými právními subjekty působícími v rámci tzv. občanské společnosti, podřízenými státu.

JUDIKATURA

Za právo veřejné považuje soud tu oblast práva, v níž jsou vztahy založené na nerovnosti zúčastněných subjektů, k soukromému právu patří vztahy založené na rovnosti. Veřejná moc je taková, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů. Subjekt, o jehož právech a povinnostech rozhoduje orgán veřejné moci, není v rovném postavení s tímto orgánem a obsah rozhodnutí orgánu není dán na vůli subjektu. Hranice veřejné moci končí tam, kde začíná moc soukromá.

**Usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 23. 6. 1995,
sp. zn. II. ÚS 86/95**

V oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávání kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a především zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).

**Rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2010,
čj. 1 Afs 1/2010-59, www.nssoud.cz**

Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy

i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti. V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.

Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005,

čj. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz

Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž trvá na svém závěru o jednostranné povaze daňového práva. Soud si je samozřejmě vědom, že daň není trestem vůči daňovému subjektu v tom smyslu, že by byla odplatou za jeho chování zákonem považované za nežádoucí. Jednostrannou povahou daňového práva nutno rozumět to, že daňový subjekt je povinen státu odvádět daň, aniž by za to dostával odpovídající protiplnění svázané přímo či nepřímo s tím, že či příp. v jaké výši daň zaplatil. Ti, kdo daně platí, se zkrátka zdaleka ne vždy shodují s těmi, kteří z daní získávají benefity; nezřídka tomu je právě naopak.

Ukládání daňových povinností – právě pro jejich takto vnímanou jednostrannou povahu – vyžaduje, podobně jako ukládání veřejnoprávních sankcí, zajištění dostatečné míry právní jistoty tomu, kdo má daňové povinnosti plnit, tedy soukromé osobě.

Rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008,

čj. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz

1005

Pramen práva je pojem, který se používá buď pro označení pramenů práva ve smyslu materiálním, anebo pro označení pramenů práva ve smyslu formálním. V teorii práva se pramenem práva rozumí forma, v níž je právo obsaženo a v níž je třeba hledat právní normy.

V materiálním smyslu jsou pramenem práva okolnosti určující vznik a obsah práva. Takovou okolností mohou být sociální poměry, tradice, zvyklosti. Ve formálním smyslu jsou pramenem práva obecně závazné právní předpisy, obyčeje, zvyklosti, precedenty.

Na území České republiky jsou pramenem práva obecně závazné právní předpisy. Pramenem práva nejvyššího stupně právní síly jsou ústavní zákony a mezi nimi má zvláštní význam Ústava (ústavní zákon č. 1/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Ústavní pořádek České republiky tvoří vedle Ústavy také Listina základních práv a svobod (vyhlášená ve Sbírce zákonů pod č. 2/1993 Sb.) a ústavní zákony.

POZNÁMKA

Sbírka zákonů je dostupná na www.mvcr.cz.

JUDIKATURA

Pramenem práva obecně, jakož i pramenem práva ústavního, a to i v systému psaného práva, jsou rovněž základní právní principy a zvyklosti. Tuto tezi potvrzují nejen teoretické analýzy, ale především dějiny 20. století spjaté s existencí totalitních států. Mechanické ztotožnění práva s právními texty se stalo vítaným nástrojem totalitní manipulace. Učinilo zejména z justice poslušný a nemyslíci nástroj prosazování totalitní moci.

V systému psaného práva má obecné právní pravidlo charakter samostatného pramene práva pouze *preater legem* (čili, pokud psané právo nestanoví jinak). I v českém právu takto platí a je aplikována řada obecných právních principů, které nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech. Příkladem je právní princip, dle něhož neznalost zákona neomlouvá, nebo princip nepřipustnosti retroaktivity, a to nejenom pro odvětví práva trestního.

**Nález Ústavního soudu ČR ze dne 17. 12. 1997,
vyhl. ve Sb. z. pod č. 30/1998**

Judikatura soudů, zejména pak Nejvyššího soudu, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, je totiž v určitém ohledu fakticky pramenem práva v tom smyslu, že zobecněnými pravidly chování vyvoditelnými z jejich rozhodovací činnosti v konkrétních případech signalizuje adresátům práva, jak mají být vykládány a aplikovány psané prameny práva (zákony, mezinárodní smlouvy, podzákonné obecně závazné právní předpisy aj.) či nepsané principy, zásady nebo jiná právní pravidla. Judikatura formálně vzato právo nevytváří, pouze říká, jak má být vykládáno, a také deklaruje, co je právem. Změna judikatury tedy neznamená vytvoření nového pravidla chování, jež součástí práva dříve nebylo, nýbrž „nalezení“ správného obsahu práva.

**Rozsudek NSS ze dne 29. 2. 2012,
čj. 7 Afs 14/2010-104, www.nssoud.cz**

Pro daňové právo mají dále význam zákony, které upravují jednotlivé daně a správu daní. Prováděcími předpisy, kterými jsou uskutečňovány zákony, jsou nařízení vlády a vyhlášky, které nemohou rozšiřovat okruh práv a povinností stanovených zákonem, ani okruh právních sankcí. Jejich obsahem je pouze určení technických a organizačních podmínek potřebných pro uvedení zákonných ustanovení do života.

Zvláštní postavení mají v daňovém právu mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejichž ustanovení mají přednost před daňovým zákonem. Podle čl. 10 Ústavy jsou součástí právního řádu vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

čl. 10 Ústavy

UPOZORNĚNÍ

Platné mezinárodní smlouvy jsou vyhlášovány ve Sbírce mezinárodních smluv (dostupná na www.mvcr.cz). Seznam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je pravidelně zveřejňován Ministerstvem financí ve Finančním zpravodaji (dostupný na www.mfcr.cz).

z. č. 309/1999 Sb.

Dnem vstupu do Evropské unie, tj. 1. 5. 2004, se pro Českou republiku stalo závazným **právo Evropské unie, včetně práva Evropských společenství**. Právně závazná znění předpisů a jiných aktů evropského práva (tzv. *aquis communautaire*) jsou publikována

v Úředním věstníku Evropské unie (dostupný na http://europa.eu/index_cs.htm). Judikatura Evropského soudního dvora přiznává komunitárnímu právu přednost před kterýmkoliv pramenem vnitrostátního práva.

čl. 1 odst. 2
a čl. 10a Ústavy

V článku 1 odst. 2 Ústavy je zakotven princip dodržování závazků vyplývajících pro Českou republiku z mezinárodního práva a podle článku 10a Ústavy mohou být mezinárodní smlouvou některé pravomoci vnitrostátních orgánů přeneseny na orgány nadnárodní. Vstupem České republiky do Evropské unie došlo k propojení českého právního řádu s právem Evropských společenství a Evropské unie. V oblasti daní má Evropské společenství pravomoc vydávat právní předpisy za účelem harmonizace daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní; oblast přímých daní je ve výlučné pravomoci členských států.

1015
1020

V rámci daňového práva je třeba rozlišovat **hmotné právní normy** a **procesně právní normy**. Daňové právo hmotné upravuje jednotlivé daně a uplatňuje se prostřednictvím daňového práva procesního. Za daňové zákony je třeba považovat nejen zákony upravující jednotlivé daně, ale také zákony upravující cla, poplatky a další peněžitá plnění, při jejichž správě se používá daňový řád. Daňové právo procesní upravuje v obecné rovině práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. Základním pramenem daňového procesního práva je od 1. 1. 2011 nový daňový řád. Důležitá jsou dále rozpočtová pravidla a další předpisy o rozpočtovém určení, které upravují, do kterého veřejného rozpočtu a v jaké výši daně plynou.

Základními daňovými procesními předpisy s účinností od 1. 1. 2011 jsou:

- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu,
- vyhláška č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní,
- vyhláška č. 383/2010 Sb., o kolkových známkách.

Dalšími prameny daňového procesního práva jsou:

- zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění zákona č. 344/2013 Sb.,
- zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění zákona č. 344/2013 Sb.

UPOZORNĚNÍ

Důležitými předpisy jsou pokyny Ministerstva financí a pokyny Generálního finančního ředitelství, které jsou vydávány za účelem sjednocení správních praxe. Jedná se zejména o pokyny řady „D“, které jsou zveřejňovány ve Finančním zpravodaji. Je třeba si uvědomit, že tyto pokyny nepatří mezi obecně závazné právní předpisy.

JUDIKATURA

Je sice pravdou, že pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, nicméně správní orgány jsou povinny se jimi ve své správní praxi řídit, to neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy.

Rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2009,
čj. 9 Afs 71/2009-55, www.nssoud.cz

PŘÍKLAD

V oblasti správy daní jsou důležité zejména tyto pokyny:

- Pokyn D-345 o zrušení pokynů řady D v souvislosti se zrušením ZSDP,
- Pokyn D-349, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání dle § 72 odst. 1 DŘ,
- Pokyn č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní.

Další pokyny jsou uvedeny v přílohouvé části publikace.

DOPORUČENÍ

Pro správce daně i daňové subjekty je důležité sledovat v oblasti správy daní také novely daňového řádu. Od jeho účinnosti, která nastala 1. 1. 2011, byl daňový řád měněn v průběhu roku 2011 a 2012 a dále byly provedeny změny od 1. 1. 2013 (viz z. č. 399/2012 Sb.) a od 1. 1. 2014 (viz zák. opatření Senátu č. 344/2013 Sb.) v souvislosti s novým občanským zákoníkem. Poslední změny daňového řádu nastaly od 1. 1. 2015 (viz z. č. 267/2014 Sb. a z. č. 458/2011 Sb., ve znění z. č. 267/2014 Sb.).

Novely daňového řádu jsou uvedeny v přílohouvé části publikace.

1.3 Soustava daní a poplatků

Hlavním nástrojem získávání prostředků státem jsou zejména daně, poplatky a cla. **Daně** jsou povinnými a nenávratnými platbami bez protiplnění ze strany státu.

Poplatky jsou povinnými platbami ukládanými na základě zákona, ale na rozdíl od daní předpokládají protiplnění. Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny).

1023

1025

Daňová soustava, jak ji známe v současné době, začala na území České republiky platit od 1. 1. 1993. K významným změnám došlo v roce 2004, kdy od 1. 1. 2004 začala platit nová úprava spotřebních daní a od 1. 5. 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, také nová úprava daně z přidané hodnoty. Od 1. 1. 2008 se soustava daní rozšířila o tři nové ekologické daně, a to daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny (z. č. 261/2007 Sb., část 45. až 47.). Od 1. 1. 2014 byla zrušena daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí a byla zavedena nová daň z nabytí nemovitých věcí (zák. opatření Senátu č. 340/2013 Sb.).

Přehled daní na území České republiky a související právní předpis			
daně přímé		daně nepřímé	
daně z příjmů (ZDP) a) daň z příjmů fyzických osob, b) daň z příjmů právnických osob	daň z nemovitých věcí (ZDN) a) daň z pozemků, b) daň ze staveb a jednotek daň silniční (ZDS) <i>daň dědická,</i> <i>daň darovací</i> <i>daň z převodu nemovitostí (ZDDPN)</i> <i>– do 31. 12. 2013</i> daň z nabytí nemovitých věcí (zákon o dani z nabytí nemovitých věcí) – od 1. 1. 2014	daň z přidané hodnoty (ZDPH)	daně spotřební (ZSD) a) daň z minerálních olejů, b) daň z lihu, c) daň z piva, d) daň z vína a meziproduktů, e) daň z tabákových výrobků daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny (z. č. 261/2007 Sb., část 45. až 47.)

Daňovou soustavu doplňují poplatky, což jsou platby, které jsou fyzické a právnické osoby povinny platit v souvislosti s činností příslušného státního orgánu, vyvíjenou z jejich podnětu nebo v jejich zájmu v zákonem stanovených případech.

Přehled poplatků na území České republiky	
soudní poplatky	z. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích
správní poplatky	z. č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
místní poplatky	z. č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích
ostatní poplatky	jsou upraveny v různých zákonech (např. z. č. 185/2001 Sb., o odpadech, z. č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší)

JUDIKATURA

Poplatky lze obecně vymezit jako jeden z veřejnoprávních příjmů, které veřejnoprávní subjekty ukládají jednotlivcům takovým způsobem, aby se jimi alespoň částečně kryly náklady spojené s činnostmi vyvolané činností těchto jednotlivců. Jak přesvědčivě vyložil K. Engliš (Finanční věda, Fr. Borový v Brně, 1929, str. 74 a násl.), poplatky i daně jsou autoritativně stanovené příspěvky podřízených hospodářství, „avšak daně pouze se zřetelem k únosnosti, poplatky též se zřetelem k individuálnímu prospěchu.“ Proto také „vrchní účel poplatků není nikdy výnos“. Podobně M. Bakeš konstatuje (M. Bakeš a kol., Finanční právo, 3. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 87), že „zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíše periodický charakter, jsou poplatky většinou vybírány jednorázově, a to v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či jeho orgánů, kraje, obce apod. Mají tedy většinou povahu určitého ekvivalentu za poskytnutí služby, vydání povolení, rozhodnutí soudu apod.“ Jejich smyslem totiž

není naplnění veřejného rozpočtu, nýbrž nastolení jakési (byť i zcela abstraktně pojaté) reciprocity mezi poplatkem a mezi činností orgánů veřejné správy (princip ekvivalence).

Rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2008,
čj. 2 Afs 107/2007-168, www.nssoud.cz

Jakkoli jsou místní poplatky (z hlediska rozpočtové skladby) svou povahou daňovými výnosy, nelze přehlédnout jejich specifickou povahu. Oproti daním v užším smyslu je u nich více akcentována funkce regulační; funkce fiskální pak primárně směřuje alespoň k částečné kompenzaci (ve vztahu k turismu např. zvýšená dopravní zátěž, problematika odpadů, zásobování apod.). Rovněž tak jde o zdroj, který obci může sloužit ke zvelebování zařízení sloužících turistům a lázeňským hostům.

Rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2009,
čj. 2 Afs 51/2009-85, č. 1987/2010 Sb. NSS, www.nssoud.cz

1.4 Přechodné období

Přechodné období je takové období, kdy se po 1. 1. 2011 ve vymezených případech bude při správě daní postupovat podle ustanovení již zrušeného ZSDP.

1030

Z přechodných ustanovení DŘ vyplývá, že řízení a postupy, které byly zahájeny do 31. 12. 2010 podle ZSDP a nebyly do tohoto dne dokončeny, se po 1. 1. 2011 dokončí podle nového procesního daňového předpisu. Dále jsou stanoveny případy, které se budou posuzovat a rozhodovat podle podmínek daných zrušenými předpisy.

§ 264 DŘ

Základním přechodným ustanovením je bod 1 v § 264 DŘ: „Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“

Další přechodné ustanovení v bodu 2 § 264 DŘ se týká zachování účinků rozhodnutí správce daně vydaných do 31. 12. 2010, včetně uplatněných plných mocí, u nichž byl správce daně povinen vyzvat zmocnitele k předložení nové plné moci v případě pochybností o jejich rozsahu. V bodech 3, 4 a 5 § 264 DŘ jsou upravena přechodná ustanovení o běhu a délky lhůt, které započaly podle ZSDP, včetně lhůt pro vyměření daně a lhůt pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Další přechodná ustanovení v bodech 6 až 10 § 264 DŘ upravují vyřizování žádostí o prominutí daně a posečkání daně podaných do 31. 12. 2010, dokončení rozvrhového řízení, vedení spisu a nahlížení do spisu u daňových řízení zahájených do 31. 12. 2010, osvědčení neplatnosti u rozhodnutí vydaných do 31. 12. 2010, postup při vracení vratitelného přeplatku, u něhož lhůta pro jeho vrácení započala běžet podle ZSDP. Velmi důležitá jsou přechodná ustanovení týkající se uplatnění sankcí (bod 11 až 14 § 264 DŘ), kde je dodržena zásada, že pokud k příslušné skutečnosti došlo do 31. 12. 2010, tak se při uložení sankce postupuje podle dosavadních právních předpisů (viz příloha č. 13).

Poslední přechodná ustanovení upravená v bodech 15 až 17 § 264 DŘ se týkají účinků zástavních práv, zániku nedoplatků evidovaných daňovým subjektům, které zanikly bez právního nástupce, nebo zemřely bez dědice do 31. 12. 2010, a platnosti vydaných kolkových známek.

JUDIKATURA

Ústavnímu soudu se předkládá návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Nejvyšší správní soud shledává důvody pro výjimečný závěr o neústavnosti nepravé retroaktivity zakotvené v § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. Zákaz takto nepřipustné retroaktivity právních norem vyplývá ze zásady právního státu (srov. Kupříkladu nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10). Ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu je proto dle názoru Nejvyššího správního soudu v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky.

Usnesení NSS ze dne 7. 8. 2014,
čj. 4 Afs 105/2014-38, www.nssoud.cz

KAPITOLA 2

Základní pojmy a zásady

2.1 Struktura daňového řádu

Daňový řád představuje novou komplexní úpravu daňového procesu a na rozdíl od předchozí právní úpravy obsahuje větší množství paragrafů (celkem 266) s krátkými odstavci a větami a je systematicky uspořádán novým způsobem. Z důvodové zprávy k návrhu zákona vyplývá, že cílem nové právní úpravy je transparentnější a jednoznačnější úprava postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty. Mnohé instituty jsou převzaty ze ZSDP a v textu daňového řádu jsou také obsaženy myšlenky ze stávající judikatury. Daňový řád zavádí jednotnou terminologii i pro ostatní daňové zákony.

1035 Daňový řád se člení na části, hlavy, díly a oddíly a obsahuje šest částí:

- 1) Úvodní ustanovení (§ 1 až 9),
- 2) Obecná část o správě daní (§ 10 až 124a),
- 3) Zvláštní část o správě daní (§ 125 až 245),
- 4) Následky porušení povinností při správě daní (§ 246 až 254a),
- 5) Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná (§ 255 až 265),
- 6) Účinnost (§ 266).

UPOZORNĚNÍ

Daňový řád je koncipován tak, že jednotlivé fáze správy daní od registrace přes vyměření daně až po její placení a vymáhání a nakonec ukončení činnosti jsou obsaženy ve zvláštní třetí části. K těmto fázím správy daní nacházíme základní pojmy a obecná ustanovení v části první a druhé daňového řádu. V případě porušení povinností při správě daní je poté důležitá část čtvrtá daňového řádu.

Část první nazvaná Úvodní ustanovení obsahuje ve dvou hlavách předmět a účel úpravy a základní zásady správy daní. Část druhá nazvaná Obecná část o správě

daní obsahuje obecná ustanovení použitelná pro různá dílčí řízení při správě daní, zejména pro daňové řízení. Obecná část se dělí na sedm hlav:

- Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní,
- Lhůty,
- Doručování,
- Ochrana poskytování informací,
- Dokumentace,
- Řízení a další postupy,
- Opravné a dozorčí prostředky.

Část třetí nazvaná Zvláštní část o správě daní obsahuje zejména speciální ustanovení o jednotlivých typech řízení a daňového řízení.

Zvláštní část se dělí na sedm hlav upravujících následující problematiku:

- Registrační řízení,
- Řízení o závazném posouzení,
- Daňové řízení,
- Nálezací řízení,
- Placení daní,
- Správa daně vybírané srážkou,
- Právní nástupnictví a vztah k insolvenčnímu řízení.

V hlavě nazvané Právní nástupnictví a vztah k insolvenčnímu řízení došlo k významným změnám od 1. 1. 2014. Bylo provedeno rozdělení této hlavy na díl 1 Právní nástupnictví a díl 2 Vztah k insolvenčnímu řízení. Z důvodu přehlednosti byly za § 239 a 240 vloženy další paragrafy s názvy. Nová úprava přechodu právního nástupnictví u fyzických a právnických osob se použije pro případy smrti zůstavitele a zániku právnické osoby od 1. 1. 2014.

Část čtvrtá nazvaná Následky porušení povinností při správě daní obsahuje uceleným způsobem sankce, a to jak sankce postihující porušení povinností peněžitého (daňového) charakteru, tak sankce postihující porušení povinností nepeněžitého charakteru.

V části čtvrté došlo od 1. 1. 2015 ke změně v systematice zákona. Za pořádkovou pokutu bylo vloženo nové ustanovení o pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy a za úrok z neoprávněného jednání bylo vloženo nové ustanovení o úroku z daňového odpochu.

§ 247a, 254a DŘ

Část pátá nazvaná Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná obsahuje jak ustanovení společná (ochrana mlčenlivosti uložené poradci, opatření při mezinárodním zdanění, převod výnosu daní, prominutí daně, stížnost, vztah ke správnímu řádu), tak ustanovení zmocňovací (Ministerstvo financí bylo zmocněno vydat vyhlášku k nákladům řízení, ke kolkovým známkám a k dražbě), ustanovení přechodná pro období po 1. 1. 2011 a ustanovení zrušovací.

V části páté došlo od 1. 1. 2015 ke změně v systematice zákona. Nově byly zavedeny instituty individuálního prominutí penále, úroku z prodlení a úroku z posečkané částky.

§ 259a až 259c
DŘ

Část šestá nazvaná Účinnost obsahuje ustanovení o nabytí účinnosti daňového řádu dnem 1. 1. 2011.