

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Legislativní vývoj v oblasti správy daní

Bakalářská práce

2022

Eva Jordáková

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Eva Jordáková**
Osobní číslo: **E19455**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Studijní obor: **Finanční správa**
Téma práce: **Legislativní vývoj v oblasti správy daní**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce bude analyzovat vývoj v oblasti správy daní se zaměřením na vybrané sporné oblasti a následně zhodnotit jejich legislativní změny.

Osnova:

- Problematické oblasti úprav v zákoně o správě daní a poplatků.
- Charakteristika daňového řádu.
- Významné změny v oblasti daňového řádu v posledních pěti letech.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- DUBŠEKOVÁ, Lenka a Michal HANYCH. Daňový řád 2019. Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-322-0.
HORTOVÁ, Zuzana. Správa daní podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. ISBN 978-80-7357-578-6.
LICHNOVSKÝ, Ondrýsek a kol. Daňový řád – Komentář (3 vydání). C.H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.
MATYÁŠOVÁ Lenka a Marie GROSSOVÁ. Daňový řád s komentářem a judikaturou (2. aktualizované a doplněné vydání). Nakladatelství Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.
ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád – praktický komentář (2. vydání). Wolters Kluwer ČR, a.s., 2021. ISBN 97880-7598-963-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2021**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2022**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

L.S.
Ing. Michaela Kotková Stříteská, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

Prohlašuji:

Práci s názvem Legislativní vývoj v oblasti správy daní jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 4. 2022

Eva Jordáková v.r.

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Františku Sejkorovi, Ph.D., vedoucímu mé bakalářské práce, za věnovaný čas, cenné rady a odborné připomínky, které přispěly k úspěšnému dokončení mé bakalářské práce.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá přechodem zákona o správě daní a poplatků na nový procesní zákon daňový řád. Zaměřuje se na problematické ustanovení starého zákona, na které reagovala judikatura, charakterizuje nový daňový řád a vysvětluje nové pojmy spojené s procesní úpravou správy daní. V závěru uvádí významné změny daňového řádu v posledním období. Práce je zaměřena zejména na daňová řízení ohledně stanovení daně.

KLÍČOVÁ SLOVA

daňový řád, správa daní, správce daně, daňový subjekt, daňové řízení, stanovení daně

TITLE

Legislative developments in the field of tax administration

ANNOTATION

This bachelor thesis deals with the transition of the Act on the Administration of Taxes and Fees to the new Procedural Act of the Tax Code. It focuses on the problematic provisions of the old law, to which the case law has responded, characterizes the new tax code and explains new concepts associated with the procedural regulation of tax administration. In conclusion, it lists significant changes in the tax code in the recent period. The work is mainly focused on tax proceedings regarding tax assessment.

KEYWORDS

tax code, tax administration, tax administrator, tax subject, tax procedure, tax determination

Obsah

Úvod.....	10
1 Problematické oblasti úprav v zákoně o správě daní a poplatků	11
1.1 Sporná ustanovení v daňovém řízení	11
1.1.1 Nevhodná systematika v ustanovení opravných prostředků.....	12
1.1.2 Chybná terminologie.....	12
1.1.3 Nejasná lhůta pro vyměření	13
1.1.4 Chybějící odůvodnění rozhodnutí.....	14
1.1.5 Vytýkací řízení.....	14
1.2 Důvody pro změnu zákona o správě daní a poplatků	15
1.2.1 Zvažované varianty řešení	15
2 Charakteristika daňového řádu	17
2.1 Vztah daňového řízení ke správnímu řízení.....	17
2.2 Vztah daňového řádu k ostatním zákonům	18
2.3 Systematika daňového řádu.....	18
2.4 Správa daní.....	19
2.5 Základní zásady správy daní	20
2.6 Subjekty správy daní	23
2.6.1 Správce daně	24
2.6.2 Osoby zúčastněné na správě daní	24
2.6.3 Zastupování v daňovém řízení	25
2.7 Lhůty při správě daní	25
2.7.1 Prodloužení lhůty	26
2.7.2 Navrácení lhůty v předešlý stav.....	26
2.7.3 Lhůta pro stanovení daně.....	27
2.7.4 Lhůta pro placení daně.....	27
2.8 Zahájení řízení.....	28
2.9 Daňová řízení	28
2.9.1 Vyměřovací řízení.....	29
2.9.2 Doměřovací řízení.....	30
2.9.3 Rozhodnutí.....	30
3 Významné změny v oblasti daňového řádu v posledních pěti letech	31
3.1 Důležité změny daňového řádu v roce 2015	31
3.1.1 Elektronická forma podání.....	31

3.1.2	Pokuta na nesplnění povinnosti nepeněžité povahy	32
3.1.3	Úrok z daňového odpočtu	32
3.2	Důležité změny daňového řádu v roce 2017	33
3.2.1	Veřejná podpora vs. daňová mlčenlivost	33
3.2.2	Rozšíření informační povinnosti správce daně	33
3.2.3	Pořádková pokuta	33
3.2.4	Stížnost při daňové kontrole	34
3.3	Důležité změny daňového řádu v letech 2018–2021	34
3.3.1	Odborný konzultant	34
3.3.2	Rozšíření kvalifikovaných forem elektronického podání	34
3.3.3	Přezkumné řízení	35
3.3.4	Daňové identifikační číslo	35
3.3.5	Daňové řízení	35
3.3.6	Prodloužení lhůty pro podání přiznání	35
3.3.7	Rozhodnutí o stanovení daně	36
3.3.8	Výzva k podání daňového tvrzení	36
3.3.9	Přeplatek	37
3.3.10	Vrácení, použití a převod vratitelného přeplatku	37
3.3.11	Námitka	38
3.3.12	Lhůta pro placení daně	39
3.3.13	Záloha na daňový odpočet	39
3.3.14	Úroky	40
3.3.15	Pořádková pokuta	41
3.3.16	Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy	43
3.3.17	Pokuta za opožděné tvrzení daně	44
4	Návrh a doporučení	45
	Závěr	47
	Citovaná literatura	48

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
DIS	Daňová informační schránka
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
DS	Daňový subjekt
NSS	Nejvyšší správní soud
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Úvod

Pro svou bakalářskou práci jsem si zvolila téma, které je mi blízké z důvodu mého zaměstnání na Územním pracovišti v Hradci Králové pod Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj. Na tomto úřadě pracuji již od roku 1995, proto sleduji se zájmem vývoj daňového řádu. S účinností od 1. 1. 2011 došlo k zásadní procesní úpravě správy daní a poplatků, protože zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Nový procesní zákon byl vytvořen na objednávku z důvodu nepřehlednosti a potřeby změnit velké množství ustanovení starého zákona o správě daní a poplatků na základě judikatury.

Cílem této práce je analýza vývoje v oblasti správy daní se zaměřením na vybrané sporné oblasti a následné zhodnocení legislativních změn.

Tato práce je rozdělena na čtyři základní části. V první části jsou rozebrány problematické oblasti úprav v zákoně o správě daní a poplatků. Sporná ustanovení jsou doložena judikaturou, zejména Nejvyššího správního soudu, na základě, kterých vznikla nutnost zákon novelizovat. Jsou uvedeny důvody pro vznik úplně nového zákona. Druhá část se věnuje charakteristice daňového řádu. Jsou zde popsány důležité postupy zejména při stanovení daně z důvodu mého pracovního zaměření na odboru vyměřovacím. Také z důvodu velké obsáhlosti daňového řádu jsem se zaměřila jen na sporné oblasti správy daní. Dále jsou v práci vysvětleny důležité pojmy, které s daňovým řízením souvisejí. Třetí část popisuje významné změny v oblasti daňového řádu v posledních pěti letech. Jsou doplněny rozsudky Nejvyššího správního soudu, které předmětnou změnu vyvolaly. Poslední čtvrtá část formuluje závěry práce.

V této bakalářské práci jsem se rozhodla neoddělovat teoretickou a praktickou část. Vzhledem k tématu mé práce, kdy se jedná o rozbor procesního zákona by bylo obtížné oddělit praktickou část. I když se dá říct, že praktickou částí můžou být novely daňového řádu a s ní spojené rozsudky soudů.

Bakalářská práce je zpracována dle platné právní úpravy, účinné ke dni 1. 1. 2021.

1 Problematické oblasti úprav v zákoně o správě daní a poplatků

Na začátku devadesátých let 20. století docházelo ke změně hospodářství z centrálně plánovaného na tržní. Zároveň byla zaváděna nová daňová soustava a bylo nutné aktualizovat veškeré právní předpisy. S daňovou reformou byla přijata souhrnná právní úprava procesního daňového práva, a to zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Snahou bylo sjednotit daňovou problematiku, kdy při správě daní bylo postupováno podle vyhlášky Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Dále se využíval zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení. Myšlenkou tedy bylo vytvořit nezávislý daňový procesní zákon od správního řízení. Zákon o správě daní a poplatků tak obsahoval ustanovení § 99, podle které se správní řád při správě daní nepoužil. Tento fakt ale neznamená, že se daňové zákony chtěly vymezit nezávisle na existenci jiných právních norem. Navržená úprava počítala s právním okolím, zejména soukromého práva (vymezení právních úkonů, právnických a fyzických osob, způsobilosti a zástavním právem). V oblasti daňové exekuce bylo počítáno s využitím občanského soudního řádu.

Jak popsala Důvodová zpráva k daňovému řádu (Ministerstvo financí ČR, 2007), text ZSDP odpovídal době jeho vzniku, společenským poměrům a také časovému prostoru na jeho přípravu. Vyznačoval se neprovázaností i terminologickou nejednotností. Existovala v něm celá řada nejednoznačných ustanovení, vedoucích k více výkladům. ZSDP měl šedesát pět novel, ale problémy při jeho výkladu se odstranit nepodařilo. Bylo to způsobeno i výraznou změnou společenských poměrů, kdy některé instituty upravené zákonem nešlo vykládat stejným způsobem jako před dvaceti lety. Soudy tak musely svými judikáty konkretizovat některá sporná ustanovení zákona. V mnoha případech ale bohužel nedošlo ke zapracování změněného výkladu do textu zákona. Správci daně i daňové subjekty tak museli znát vedle textu zákona i příslušnou metodiku a rozsáhlou judikaturu, zvláště Nejvyššího správního soudu.

1.1 Sporná ustanovení v daňovém řízení

Následující kapitola bude věnována sporným ustanovením ZSDP. Vzhledem k nejednoznačnosti se mnohá práva a povinnosti dovozovala až ze soudních rozsudků, a to tak samozřejmě představovalo velkou zátěž spojenou s právní nejistotou.

1.1.1 Nevhodná systematika v ustanovení opravných prostředků

Velká kritika se často týkala systematiky ZSDP. Například v oblasti opravných prostředků. Opravné prostředky dělíme na řádné, které směřují proti rozhodnutí, jež dosud nenabylo právní moci a mimořádné, které směřují proti pravomocnému rozhodnutí. Zákonodárce zařadil mezi řádné opravné prostředky podle ZSDP odvolání, námitku, stížnost a reklamaci. Do mimořádných opravných prostředků byla zařazena obnova řízení, prominutí daně, oprava zřejmých nesprávností a omylů a přezkoumání rozhodnutí.

Sporným nástrojem řádných opravných prostředků byla stížnost. Stížnost nesměřovala vůči rozhodnutí správce daně, ale poplatník se touto institucí mohl bránit, pokud nesouhlasil s postupem plátce daně. Nesloužila tedy jako opravný prostředek proti postupu správce daně, ale šlo o nápravu chyby plátce daně. O stížnosti správce daně vydal rozhodnutí, proti němuž se mohl plátce daně i poplatník odvolat. (Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 1992)

Dalším příkladem nevhodného zařazení do mimořádných opravných prostředků bylo prominutí daně. Tento nástroj se mohl uplatnit v jakékoliv fázi daňového řízení, a to dokonce před nabytím právní moci rozhodnutí. Bylo tedy sporné, zda se jedná o mimořádný opravný prostředek. Stejně tak opravy zřejmých omylů a nesprávností byly vloženy do mimořádných opravných prostředků, přičemž sloužily k nápravě formálního pochybení v rozhodnutí. Navíc zde mohlo dojít ke kuriózní situaci, kdy rozhodnutí správce daně bylo přezkoumáno soudem, který neobjevil početní ani písařskou chybu a nešlo již takovou chybu následně opravit, protože proti pravomocnému rozhodnutí přezkoumanému soudem, bylo použití mimořádných opravných prostředků dle § 56a, odst. 3 nepřijatelné. (Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 1992)

1.1.2 Chybná terminologie

Zákonu o správě daní a poplatků bylo dále vytýkáno chybné užívání termínů. Například pojem řízení se uváděl nahodile a nebylo často zřejmé, zda šlo o fáze daňového řízení, jako je vyměřovací, odvolací, vymáhací atd. nebo zda se jednalo o konkrétní institut. Toto již napravil nový daňový řád, který daňové řízení jasně specifikuje.

Jak uváděla důvodová zpráva ke vzniku daňového řádu, (Ministerstvo financí ČR, 2007) některé specifické procesní otázky týkající se správy daní, byly řešeny v jednotlivých daňových zákonech, neboť určité instituty se mohly vyskytovat právě a pouze u té které

konkrétní daně. Jednalo se např. o stanovení odchylných lhůt pro podání daňového přiznání, rozdílné stanovení délky zdaňovacího období apod. Terminologická provázanost mezi obecnou procesní normou zakotvenou v zákoně o správě daní a poplatků a konkrétní odchylkou v příslušném zákoně často chyběla. Mnohdy se vyskytovaly duplicitní ustanovení pramenící ze vzájemné neprovázanosti daňových zákonů.

Ani výklad pojmu daň nebyl jednoznačný. Příkladně do něj nespádalo příslušenství daně (úroky, pokuty, penále atd.). Ačkoliv s daní souvisí, řízení o příslušenství daně se tak nepovažovalo za daňové řízení.

1.1.3 Nejasná lhůta pro vyměření

V ustanovení § 47 ZSDP bylo uvedeno, že *„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“*. Takto formulované ustanovení bylo vykládané dvěma způsoby. Otázkou bylo, ve kterém zdaňovacím období vznikla daňová povinnost. Zákon nikde neurčoval, kdy povinnost podat daňové přiznání vzniká nejdříve. Jednou teorií nazvanou 3+0 vznikla povinnost daňovému subjektu podat daňové přiznání už ve chvíli, kdy příjmu dosáhl, a to bez ohledu na to, že není známa celková výše příjmů za zdaňovací období. (Ministerstvo financí ČR, 2007)

V druhé teorii známé jako 3+1, podle které postupovali správci daně v praxi, byla tříletá lhůta pro vyměření daně počítaná od konce zdaňovacího období, v němž daňové přiznání mělo být podáno. Tento postup správce daně měl podporu i u Nejvyššího správního soudu, a to rozsudkem ze dne 14. 8. 2008 (Nejvyšší správní soud, Afs 19/2008-56, 2008) – *„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“*. Podle NSS je tedy vhodné počítat tříletou lhůtu až od konce zdaňovacího období, v němž bylo nebo mělo být daňové přiznání podáno. (Ministerstvo financí ČR, 2007)

1.1.4 Chybějící odůvodnění rozhodnutí

Problematické ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP upravovalo, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění jen, stanoví-li tak ZSDP, příp. zvláštní zákon. Musela tak být odůvodněna jen některá rozhodnutí, a to zejména:

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

Správce daně tak neměl povinnost ostatní rozhodnutí odůvodňovat. Ani nejdůležitější rozhodnutí, jako např. platební výměry nebo dodatečné platební výměry nemusela obsahovat odůvodnění. Daňový subjekt tak v případě, že byla jeho žádost zamítnuta, mnohdy netušil, z jakého důvodu byla jeho žádost zamítnuta, a neměl možnost se účinně rozhodnutí bránit. Nejvyšší správní soud toto opakovaně správci daně vytýkal. Např. v rozsudku (Nejvyšší správní soud, 9 Afs 8/2007, 2007) ze dne 22. 2. 2007 uvedl, že pokud nejsou z rozhodnutí jasně zřejmé 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. Stejně tak se vyjádřil i ústavní soud ve své ustálené judikatuře, kdy při vydání rozhodnutí bez řádného odůvodnění lze mít pochybnosti, zda nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím zaručené právo ústavou na spravedlivý proces. (Ústavní soud, 2006) Toto pochybení napravil až nový daňový řád, který zavedl opačný princip než ZSDP a to, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. (Hortová, 2010)

1.1.5 Vytýkací řízení

Jak uváděla důvodová zpráva k daňovému řádu (Ministerstvo financí ČR, 2007), problematické ustanovení bylo taktéž vytýkací řízení. Tento terminologicky nepřesný výraz ZSDP byl nahrazen v daňovém řádu tzv. postupem k odstranění pochybností. Jde o ucelený soubor úkonů, které správce využívá ke zjištění, zda je tvrzení podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového přiznání. Správce daně se rozhoduje, zda ověří údaje obsažené v daňovém přiznání pomocí institutu

místního šetření nebo zda postačí doložení potřebných listin či vysvětlení daňovým subjektem.

V ZSDP zejména chyběla lhůta pro zahájení vytykácího řízení a dále vymezení práv a povinností daňového subjektu a správce daně v průběhu vytykácího řízení. Například chyběla povinnost správce daně vyhotovit a poslat daňovému subjektu zprávu o průběhu a výsledku vytykácího řízení. Daňový subjekt se tak nemohl proti postupu správce daně účinně bránit, např. podáním návrhu na pokračování dokazování, jak je tomu v daňovém řádu.

Institut vytykácího řízení byl často kritizován odbornou veřejností, NSS i Ústavním soudem. Vlivem judikatury bylo toto řízení částečně novelizováno. Zvláště bylo stanoveno, že daňový subjekt má práva stejná jako při daňové kontrole. Tomuto ustanovení napomohl rozsudek NSS (Nejvyšší správní soud, č. j. Afs 14/2004-60, 2004) ze dne 23. 11. 2004, který řekl, že daňový subjekt má stejná práva jako při daňové kontrole, přičemž není rozhodné, zda to bude při daňové kontrole nebo při vytykáčím řízení.

Dále byla upravena lhůta pro zahájení vytykácího řízení v případě daňového odpočtu, a to do 30 dnů od lhůty pro podání daňového odpočtu.

1.2 Důvody pro změnu zákona o správě daní a poplatků

Nedostatky právní úpravy ZSDP byly tak rozsáhlé, že byl zadán úkol ministerstvu financí předložit návrh nové právní úpravy. Cílem byla transparentnější a jednoznačnější úprava dosavadního postupu při správě daní, důraz na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory při správě daní.

Požadovanou vlastností byla její stabilita v čase a odolnost vůči změnám souvisejících předpisů. Očekávalo se široké využití informačních systémů a technologií, elektronizace veřejné správy.

1.2.1 Zvažované varianty řešení

V souvislosti s novou koncepcí správy daní byly zvažovány dvě varianty:

- rozsáhlá novela stávajícího zákona,
- přijetí úplně nového zákona.

Nový zákon by umožnil naplnit moderní trend psaní krátkých paragrafů a odstavců, což by u novely nebylo možné. Přispělo by to k lepší přehlednosti a uspořádání ustanovení. Novela by musela pracovat se stávající systematikou, která byla velmi kritizována.

Rozsáhlá novela by byla náročnější na legislativní techniku a po dřívějších zkušenostech s velkými novelami bylo jisté, že by bylo obtížné zajistit návaznost změn.

Dále se zákonodárci domnívaly, že nový zákon bude odolnější proti následným změnám budoucích souvisejících právních předpisů. Očekávalo se přijetí nových hmotně – právních daňových předpisů, změny v organizaci celní a finanční správy atd.

Z provedených hodnocení kritérií při zvažování možností se z výše uvedených důvodů jevila pro změnu právní úpravy daňového procesu jako vhodnější forma přijetí nového zákona. Proto bylo Usnesením vlády č. 592 ze dne 14. 6. 2000 ministru financí uloženo připravit text nového zákona. Jak vysvětluje důvodová zpráva k přijetí daňového řádu, nový návrh vychází ze zhodnocení účinnosti dosavadní právní úpravy, přihlíží k vývoji právní teorie a reflektuje změny v ostatních právních oblastech. Vzal v úvahu tradice berní správy na našem území, judikaturu Nejvyššího správního soudu Republiky Československé i současného NSS, Ústavního soudu, jakož i správních úprav daňového řízení ve státech Evropské unie. Protože ekonomiky jednotlivých států se propojují, je nutná úzká spolupráce berních správ. Čím si budou postupy uplatňující v jednotlivých zemích podobnější, tím snazší bude komunikace a spolupráce např. při koordinovaných kontrolách nadnárodních subjektů nebo automatické výměně informací.

Předložený návrh zákona se snažil o jednodušší a jednoznačnější úpravu dosavadních postupů správy daní. Očekávaným přínosem by tak mělo být zlepšení a zefektivnění fungování správy daní. Také usiloval o sjednocení terminologie používané v daňových zákonech, provázanost procesního předpisu s jednotlivými hmotnými daňovými zákony. Zároveň byly navrženy změny v jednotlivých souvisejících daňových zákonech a v zákonech o poplatcích kvůli zajištění terminologického souladu a odstranění nežádoucích duplicit.

2 Charakteristika daňového řádu

Po několika letech příprav a marných pokusů o nabytí účinnosti vstoupil v platnost dne 1. 1. 2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento zákon byl svými tvůrci označován za moderní právní předpis, který mimo jiné zavedl klientský přístup. Zároveň se přihlásil k principům dobré správy, tj. k chápání veřejné správy jako služby veřejnosti. Daňový řád jednoznačněji určuje práva a povinnosti jak daňových subjektů, tak i správců daně, které bylo dosud možné dovodit pouze z judikatury správních soudů.

Nový předpis plně nahradil dosud platný právní zákon regulující oblast správy daní č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tento poměrně stručný právní předpis měl 107 paragrafů a byl zpočátku navržen provizorně na dobu porevoluční. Na nekomfortním použití se podepsala zejména skutečnost, že ZSDP byl v průběhu času mnohokrátě měněn tak, aby se přizpůsobil rychlému vývoji v České republice. Bohužel často text zůstával stejný a měnil se pouze jeho výklad (viz např. problém lhůty pro stanovení daně, tzv. teorie 3+1 a 3+0).

Daňový řád volí odlišný přístup od ZSDP. Je psán jako zákon maximálně konkrétní, snažící se pamatovat na většinu situací, k nimž může v reálném světě správy daní docházet. Také z tohoto důvodu má daňový řád úctyhodných 266 paragrafů. Podle předkladatele zákona (Ministerstva financí ČR) má právě tato změna oproti stavu původnímu vést k lepší orientaci daňových subjektů ve vlastním textu zákona, což má zvýšit právní jistotu.

2.1 Vztah daňového řízení ke správnímu řízení

Již předchůdce daňového řádu – ZSDP výslovně odmítal jakékoliv použití správního řádu. V souvislosti s přípravou nového daňového procesního předpisu byla znovu otevřena debata ohledně vzájemného vztahu mezi daňovým řízením a obecným správním řízením. Uvažovalo se o variantě, aby nová úprava daňového řádu zahrnovala pouze nejdůležitější procesní odchylky. Upravovala by pouze ty otázky, které vyžadují odlišnou právní úpravu s ohledem na specifika daňového řízení. Ve zbývající části by se pak uplatnil správní řád.

Nicméně nakonec se opět zákonodárci rozhodli pro vytvoření samostatného procesního daňového předpisu s minimální vazbou na obecné správní řízení. Daňový řád tedy upravuje samostatně řadu obecných právních institutů, které by mohly být upraveny obecným správním předpisem. Jedná se např. o základní zásady, místní příslušnost, lhůty, doručování, náležitosti rozhodnutí, opravné prostředky atd.

Vztah daňového řádu ke správnímu řádu je řešen v § 262 DŘ: „*Při správě daní se správní řád nepoužije*“. Situace ovšem není tak jednoznačná. Správní řád naopak uvádí v § 177, že pokud zvláštní zákon nestanoví jiný postup, použije se správní řád: „*Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.*“ (AION CS, s.r.o., 2021) Pokud tedy DŘ a další daňové zákony nedávají odpověď na určitou otázku daňové správy, nezbyvá než správní řád použít. Toto potvrzuje i judikatura rozsudkem NSS (Nejvyšší správní soud, sp. zn. 8 Afs 59/2005, 2007) ze dne 20. 7. 2007: „*Přestože daňový řád úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, uplatní se i v řízeních vedených v jeho procesním režimu, a to postupem podle § 177 odst. 1 správního řádu z r. 2004*“.

Lze proto říct, že daňový řád je předpisem zvláštním k obecnému správnímu řádu.

2.2 Vztah daňového řádu k ostatním zákonům

Daňový řád je speciální předpis i k ostatním zákonům. Například v oblasti daňové exekuce je obecným předpisem zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. Ve vztahu k insolvenčnímu řízení je obecným předpisem zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů. A právní nástupnictví řeší obecně občanský zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Daňový řád má v těchto případech aplikační přednost před obecnými předpisy.

Ve vztahu k daňovým právním předpisům je daňový řád naopak předpisem obecným. To znamená, že daňové zákony, které mají zvláštní úpravu postupů v daňovém řízení, mají aplikační přednost před daňovým řádem. Typickým příkladem je oblast lhůt. Daňový řád upravuje lhůty obecně, ale všechny daňové zákony obsahují samostatnou úpravu lhůt pro podání daňových tvrzení.

2.3 Systematika daňového řádu

Nyní bude postupně blíže charakterizován daňový řád, který má 266 paragrafů. Vzhledem k mému zaměstnání na odboru vyměřovacím u finančního úřadu se zaměřím zejména na ustanovení, které se týkají zjištění a stanovení daně. Kontrolní činnost a vymáhání daní ponechám stranou i z důvodu široké obsáhlosti celé správy daní. Nejprve bude v této kapitole uvedeno rozdělení daňového řádu.

Rozdělení DŘ:

ČÁST PRVNÍ – Úvodní ustanovení (§ 1–9)

Hlava I. Předmět a účel úpravy (§ 1-4)

Hlava II. Základní zásady správy daní (§ 5-9)

ČÁST DRUHÁ – Obecná část o správě daní (§ 10-124)

Hlava I. Správce daně a osoby zúčastněné na řízení (§ 10-31)

Hlava II. Lhůty (§ 32-38)

Hlava III. Doručování (§ 39-51)

Hlava IV. Ochrana a poskytování informací (§52-59)

Hlava V. Dokumentace (§ 60-69)

Hlava VI. Řízení a další postupy (§ 70-107)

Hlava VII. Opravné a dozorčí prostředky (§ 108-124)

ČÁST TŘETÍ – Zvláštní část o správě daní (§125-245)

Hlava I. Registrační řízení (§ 125-131)

Hlava II. Řízení o závazném posouzení (§ 132-133)

Hlava III. Daňové řízení (§134)

Hlava IV. Nalézací řízení (§ 135-148)

Hlava V. Placení daní (§ 149-232)

Hlava VI. Správa daně vybírané srážkou (§ 233-237)

Hlava VII. Právní nástupnictví a vztah k insolvenční (§ 238-245)

ČÁST ČTVRTÁ – Následky porušení povinnosti při správě daní (§ 246-254)

ČÁST PÁTÁ – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná (§ 255-265)

ČÁST ŠESTÁ – Účinnost (§ 266)

Zvláštní část o správě daní má přednost před obecnou částí.

2.4 Správa daní

Zatímco ZSDP vymezoval správu daní v § 1 odst. 2 jako: „*právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, 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*“, v daňovém řádu došlo k posunu pojetí od pouhého plnění fiskálních cílů směrem k větší právní jistotě a ochraně práv daňových subjektů. § 1 odst. 2 DŘ říká, že „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění*

a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“. Nyní již není hlavním cílem naplnění státního rozpočtu. Správce daně musí dbát, především na to, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Zde je důležitá oblast dokazování. Přestože obecně platí, že správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, v souladu s nově vymezeným cílem správy daní se zvýšila odpovědnost za zjištěný skutkový stav. Jeho povinností je se zabývat všemi informacemi, které byly zjištěny, ať už svědčí ve prospěch, či neprospěch daňového subjektu.

Daňové řízení po dobu plynutí lhůty pro stanovení daně je nastaveno ve prospěch naplnění cíle správy daní, neboť obsahuje řadu prostředků, jimiž může být výše poslední známé daně změněna, a to i přes pravomocně vyměřenou. Kromě klasických opravných a dozorcích prostředků známé ze správního práva, jako jsou odvolání, přezkumné řízení, obnova řízení, jde o typický daňový prostředek – dodatečné daňové přiznání. Projevem zásady právní jistoty je pak zakotvení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně. Po jejím marném uplynutí je jakákoliv změna poslední známé daně, ať už ve prospěch nebo neprospěch daňového subjektu, vyloučena.

Daňové řízení je založeno primárně na aktivitě daňových subjektů, musí se k dani řádně přiznat a včas ji zaplatit. Zákon vychází z toho, že svou daňovou povinnost má znát nejlépe každý daňový subjekt, proto základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení (daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování) a dodatečné daňové tvrzení (dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování) podané daňovým subjektem. Správné zjištění a stanovení daně však nemůže být výlučně vázáno na splnění povinnosti daňového subjektu podat daňová tvrzení. Pokud daňový subjekt svou povinnost podat daňová tvrzení nesplní, případně skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení neprokáže, budou základem pro zjištění a stanovení daně informace a důkazy opatřené správcem z moci úřední, např. v rámci vyhledávací činnosti. Správce daně je taktéž oprávněn skutečnosti uvedené daňovým subjektem v daňových tvrzeních zákonným postupem prověřovat v rámci dokazování. Na rozdíl od jiných správních řízení, jako např. v trestním řízení, není správce daně povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Je na DS, aby v rámci prokázání tvrzených skutečností navrhoval důkazy. (Hortová, 2010)

2.5 Základní zásady správy daní

Základní zásady správy daní jsou důležitým prostředkem ke správnému výkladu ustanovení všech daňových zákonů. Jejich vliv se promítá především do těch ustanovení, která

ponechávají správcům daně určitou míru správního uvážení. Důvodová zpráva k DŘ vysvětluje, že oproti ZSDP došlo k rozšíření výčtu jednotlivých zásad, tak aby v úvodních ustanoveních zákona byly v širší míře deklarovány principy, které je třeba dodržovat. Jednotlivá ustanovení DŘ z nich nejen vycházejí, ale také je dále konkretizují a rozvádí. Upravují nejen chování správce daně a daňových subjektů, ale také všech ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Porušení zásad představuje vždy vadu řízení. Pokud je na straně správce daně, může být důvodem pro zrušení rozhodnutí. Pokud je na straně DS, např. neposkytnutí potřebné součinnosti, může mu být daň stanovena podle pomůcek, příp. mu nebude uznán nárok na daňový odpočet.

Nyní zde budou vyjmenovány jednotlivé zásady a jen v krátkosti vysvětleny:

- **Zásada zákonnosti (legality)**

Správce daně postupuje v souladu se zákony a jinými právními předpisy (též mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění).

- **Zásada zneužití správního uvážení (zákaz zneužití pravomoci)**

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.

- **Zásada přiměřenosti (proporcionality)**

Zásada nařizuje správci daně střežit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní a při vyžadování plnění jejich povinnosti volit jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout správného zjištění a stanovení daní.

- **Zásada rovnosti**

Správce daně je povinen postupovat stejným způsobem vůči všem daňovým subjektům nacházejícím se v podobné situaci. Je povinen si počínat při své činnosti nestranně. (Např. při rozhodování o posečkání či prominutí daně)

- **Zásada spolupráce**

Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Je-li výsledkem daňového řízení správně stanovená daň, DS má právo i povinnost se na jejím zjištění a stanovení podílet. S tím souvisí povinnost uvedení dostatečného odůvodnění v rozhodnutí.

- **Zásada poučovací**

Správce daně poskytne přiměřené poučení osobám zúčastněným na správě daní o jejich právech a povinnostech. Smyslem této zásady je poskytnout zejména poučení o procesních právech a povinnostech, nikoliv zajistit výklad textu zákona.

- **Zásada vstřícnosti a slušnosti**

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

- **Zásada rychlosti**

Správce daně podle této zásady postupuje bez zbytečných průtahů. Pokud správce daně neučiní určitý úkon v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené, je možné se domáhat zjednaní nápravy prostřednictvím ochrany před nečinností dle § 38 DŘ.

- **Zásada hospodárnosti**

Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Neměl by od DS požadovat podklady, které nejsou z hlediska dosažení cíle správy daní relevantní. Dále tato zásada umožňuje správci daně konat úkony pro různá řízení společně.

- **Zásada volného hodnocení důkazů**

Správce daně hodnotí důkazy podle své volné úvahy. Důkazy se nejprve hodnotí jednotlivě a poté všechny důkazy ve vzájemné souvislosti.

- **Zásada rovného zacházení**

Tato zásada vyžaduje, aby veřejná správa ve svých postupech a rozhodování držela určitou míru ustálenosti a její činnost byla pro adresáty předvídatelná. Chrání DS v jejich očekávání, že správce daně bude uplatňovat stejný postup v obdobných případech.

- **Zásada skutečného obsahu právního úkonu**

Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Správce daně nebere v potaz formální vyjádření, je-li to v rozporu s jeho skutečným (účastníky zamýšleným) obsahem.

- **Zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti**

Daňové řízení je vždy neveřejné. Povinnosti mlčenlivosti jsou vázány úřední osoby i osoby zúčastněné na správě daní. DS může správce daně zprostit mlčenlivosti za určitým účelem. Za porušení mlčenlivosti může být uložena pokuta do 500 000 Kč.

- **Zásada officiality a zásada vyhledávací**

Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Nesplní-li DS své povinnosti, správce daně zahájí řízení z moci úřední.

- **Zásada shromažďování údajů**

Správce daně může shromažďovat osobní údaje o DS, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v nezbytném rozsahu.

- **Zásada zákazu přenosu daňové povinnosti**

Není možné se dohodnout, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba. Výjimkou je přechod daňové povinnosti na nástupce (v případě úmrtí DS).

Uvedené zásady jsou převzaté od Hortové ze Správy daní podle daňového řádu z roku 2010. Postupem času doznaly několika změn, vývoji bude věnován prostor v dalších kapitolách. Vyjmenovala jsem je proto, že si myslím, že jsou velmi důležité. Zásady se prolínají celým daňovým řádem. Všechny procesní postupy se musí podřídít těmto pravidlům.

2.6 Subjekty správy daní

Než budou popsány účastníci správy daní a stanovení daně, mělo by být vysvětleno, co je to daň. Pod tímto termínem je třeba rozumět peněžité plnění, která zvláštní zákony nazývají jako daň. Jedná se o daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitých věcí, silniční daň, daň z hazardních her, DPH, spotřební a tzv. ekologické daně. Dále jsou pod tento pojem pro účely DŘ zahrnovány cla a poplatky (soudní, správní a místní). (Rozeňal, 2021)

Daně jsou ale i jiná peněžité plnění, při jejichž správě se postupuje podle DŘ. Jedná se např. o odvody za porušení rozpočtové kázně. Dále peněžité plnění v rámci tzv. dělené správy, kdy

se při ukládání plnění postupuje podle „nedaňových“ předpisů, ale při správě jeho placení se postupuje podle daňového řádu (různé pokuty ukládané podle jiných předpisů).

Daní rozumíme také daňový odpočet, daňovou ztrátu a příslušenství daně (úroky, penále, pokuty, náklady řízení). (Rozeňal, 2021)

2.6.1 Správce daně

V rámci daňového řízení vystupuje na jedné straně správce daně, jako orgán, který daňové řízení vede (je v nadřazeném postavení), a na druhé straně osoba zúčastněná na správě daní.

Správce daně je v § 10 DŘ definován jako orgán veřejné moci, kterým se rozumí správní orgán nebo jiný státní orgán, který je oprávněn na základě zákona jednat v oblasti správy daní. V pozici správce daně nemusí vždy vystupovat pouze finanční úřad, ale i jiné orgány veřejné správy, např. soudy v případě soudních poplatků, obecní úřady v případě místních poplatků nebo celní správa v případě spotřebních daní.

2.6.2 Osoby zúčastněné na správě daní

Vedle správce daně se daňového řízení účastní také osoby zúčastněné na správě daní. Těmito se rozumí daňový subjekt a třetí osoby.

- *Daňový subjekt:*

DŘ neobsahuje definici daňového subjektu. To přenechává jednotlivým hmotněprávním předpisům. Pouze stanoví, že se jedná o osobu, kterou za daňový subjekt, poplatníka nebo plátce daně označuje jiný zákon. DS se rozumí také osoba, která vstupuje do právního postavení DS, tedy jedná, jako by byla daňový subjekt. (Např. osoba spravující pozůstalost, insolvenční správce) Obecně se daňovým subjektem rozumí fyzická nebo právnická osoba, která má daňová práva a povinnosti. V praxi je DS rozlišován jako plátce nebo poplatník. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo činnost jsou přímo podrobeny zdanění. Plátcem je naopak osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností vybírá nebo sráží daň jiných poplatníků, kterou odvádí správci daně. Typicky se jedná o zaměstnavatele či plátce DPH.

- *Třetí osoby*

Třetí osobou může být např. svědek, znalec, odborný konzultant nebo tlumočník. Za třetí osobu se nepovažuje daňový subjekt, a tedy ani jeho zástupce. Zde můžu blíže uvést, že

odborný konzultant je specializovaný odborník, který může pomoci DS nebo jeho zástupci při jednání před správcem daně o odborných otázkách, ke kterým nemá daňový subjekt nebo jeho zástupce potřebné znalosti. Ostatní třetí osoby jsou zřejmé.

2.6.3 Zastupování v daňovém řízení

Dle DŘ může za daňový subjekt jednat tzv. pověřená osoba nebo prokurista. Touto osobou se rozumí např. zaměstnanec, který je pověřen jednat jménem právnické nebo fyzické osoby před správcem daně. Nejedná se o zastupování na základě plné moci, což má význam zejména na doručování písemností. Veškeré písemnosti se doručují stále daňovému subjektu.

Dále DS může jednat prostřednictvím svého zástupce. Práva a povinnosti vznikají stále zastoupenému (tedy daňovému subjektu). Na rozdíl od pověření nebo prokury se doručuje přímo zástupci. Obecně můžeme rozlišovat zastoupení zákonné (vzniká na základě zákona) a dobrovolné (vzniká na základě plné moci). Zákonné zastoupení vzniká na základě zákona a vztahuje se na osoby, které nemohou samostatně právně jednat. Není k tomu potřeba dalšího rozhodnutí či pověření. Uplatňuje se zejména u nezletilých. Pokud musí být zástupce ustanoven rozhodnutím soudu, jde o opatrovnictví.

Dobrovolné zastoupení se realizuje prostřednictvím zmocněnce. I v případě, že má DS zmocněnce, je správce daně oprávněn jednat s daňovým subjektem přímo v případě, kdy je osobní účast DS nutná (např. podání svědectví).

Daňový řád dále stanoví, že správce daně může osobě zúčastněné na správě daní zástupce ustanovit z moci úřední. Děje se tak v případě, kdy s osobou nelze jednat a nemá ani žádného zástupce. Pokud nelze ustanovit zástupce DS z blízkého okolí, může se správce daně obrátit na Komoru daňových poradců, která zástupce sama navrhne.

2.7 Lhůty při správě daní

Při správě daní daňový řád rozlišuje zákonné lhůty a lhůty stanovené správcem daně. Zákonné lhůty lze prodlužovat jen v rozsahu, v jakém stanoví zákon. Např. typickou zákonnou lhůtou je lhůta pro podání přiznání. Tuto lhůtu lze prodloužit až o tři měsíce.

Pokud daňový řád nestanoví lhůtu, stanoví pro určitý úkon lhůtu správce daně. Jak upozorňuje Hortová, (Hortová, 2010) lhůta by měla respektovat zásadu přiměřenosti s ohledem na povahu určitého úkonu. Správce daně by tedy měl pečlivě zvážit přiměřenost lhůty k možnosti splnění úkonu daného výzvou. Dle mé zkušenosti se nejčastěji dává

patnáctidenní lhůta. Pro úkony jednoduché, např. doložení dokladů, u kterých si je správce jistý, že je má DS ve svém držení, může stanovit lhůtu 8 dní.

Lhůta je zachovaná, je-li nejpozději v poslední den lhůty:

- a) Učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně.
- b) Podána u provozovatele poštovních služeb poštovní zásilka obsahující podání adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně.
- c) Podána datová zpráva, která je opatřena zaručeným elektronickým podpisem.
- d) Podána datová zpráva do datové schránky věcně a místně příslušného správce daně.

(Lichnovský, Ondryšek, & kolektiv, 2016)

Toto ustanovení se snaží předejít obstrukcím a spekulativnímu jednání. Zákonodárci se inspirovali srovnatelnou právní úpravou ve správním řádu. Není rozhodující, kdy úkon došel adresátovi, ale kdy byl učiněn. Toto je typické pro podání zásilky na poště, kdy rozhoduje podací razítko pošty.

V pochybnostech se považuje lhůta za zachovanou, pokud se neprokáže opak. Tento výklad jsme použili např. při rozhodnutí o včasném podání daňového přiznání, kdy nebylo čitelné podací razítko pošty na obálce zaslané obyčejně a daňový subjekt tvrdil, že bylo podáno včas.

2.7.1 Prodloužení lhůty

Osoba zúčastněná na správě daní může ze závažného důvodu požádat správce daně o prodloužení lhůty stanovené správcem daně. Žádosti správce daně vyhoví, pokud byla podána před uplynutím stanovené lhůty, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno.

Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení může být prodloužena na základě žádosti až o 3 měsíce. Pokud jsou předmětem daně i příjmy ze zahraničí, může správce daně prodloužit lhůtu až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. (Hortová, 2010)

2.7.2 Navrácení lhůty v předešlý stav

Správce daně povolí ze závažného důvodu navrácení lhůty stanovené zákonem nebo správcem daně v předešlý stav, pokud lhůta již uplynula před podáním žádosti. Nově stanoví

den jejího uplynutí. Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav musí být podána do 15 dnů ode dne, kdy pominul důvod zmeškání lhůty a do jednoho roku od posledního dne zmeškané lhůty. Typickým důvodem pro takovou žádost a následné vyhovění je dlouhodobá nemoc (hospitalizace v nemocnici). DS nemohl konat v probíhajícím daňovém řízení.

2.7.3 Lhůta pro stanovení daně

Základní lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní a je tříletá. To znamená, že po jejím uplynutí zaniká právo na vyměření nebo doměření daně. Počátek běhu lhůty není vázán na konec zdaňovacího období, ale na lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení. Lhůta pro stanovení daně tak počne běžet dnem, ve němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Například řádné nebo dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018, kdy lhůta pro podání byla k 1. 4. 2019, může daňový subjekt podat nejpozději do 1. 4. 2022. Zároveň i správce daně musí tuto lhůtu dodržet.

Daňový řád ale obsahuje taxativní výčet úkonů, které mohou běh lhůty pro stanovení daně ovlivnit. Za určitých okolností se tato lhůta prodlužuje o jeden rok, pokud v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo např. k podání dodatečného daňového tvrzení, k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, k vydání rozhodnutí o stanovení daně nebo zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku.

Dále daňový řád v § 148 odst. 3 vyjmenovává úkony, které lhůtu pro stanovení daně přerušují. Mezi tyto úkony patří zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení nebo vydání výzvy k podání řádného daňového tvrzení. Tříletá lhůta pro stanovení daně v těchto případech běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

K dalšímu prodloužení lhůty, tzv. stavení lhůty dochází např. při řízení, které je vedeno v souvislosti se stanovením daně před správním soudem nebo před Ústavním soudem nebo v případě mezinárodního dožádání.

K prodlužování lhůty může dojít i opakovaně. Takto prodloužená lhůta však končí nejpozději uplynutím 10 let ode dne, ve němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení.

2.7.4 Lhůta pro placení daně

Vedle lhůty pro stanovení daně je neméně významnou lhůta pro placení daně. Představuje časový úsek, kdy je možné provést úhradu daně, a to i nedobrovolně. Nedoplatek nelze vybrat

a vymáhat po uplynutí lhůty 6 let. Lhůta začíná běžet dnem splatnosti daně nebo náhradním dnem splatnosti daně. V daňovém řádu jsou vymezené úkony, které přerušují běh lhůty, a to zahájení exekučního řízení, zřízení zástavního práva nebo oznámení rozhodnutí o posečkání. Lhůta pro placení daně opět začne běžet dnem zahájení exekučního řízení, zřízením zástavního práva nebo dnem oznámení rozhodnutí o posečkání. Maximální lhůta pro placení daně je 20 let, v případě zajištění nedoplatku zástavním právem právo vybrat a vymáhat nedoplatek zaniká uplynutím 30 let. Na rozdíl od ZSDP daňový řád pracuje s pojmem veřejný registr, který je širší než pouze katastr nemovitostí. Nyní má správce daně možnost zřídit zástavní právo i v plavebním a námořním rejstříku. (Hortová, 2010)

Stejně jako i lhůty pro stanovení daně je vedle přerušování lhůty i stavení lhůty. Lhůta pro placení daně se staví po dobu vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem, přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby, daňové exekuce srážkami ze mzdy. Rozdílem je od přerušování lhůty to, že lhůta stojí a čeká např. do skončení insolvence, kdy bude pokračovat v běhu.

Lhůtu pro stanovení daně ani lhůtu pro placení daně nelze prodloužit (§ 36 odst. 5 DŘ): „*Lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.*“ Jde o lhůty prekluzivní, s nimiž právo spojuje zánik procesního či hmotného práva. Dále tyto lhůty nelze navrátit v předešlý stav (§ 37 odst. 4 DŘ). (Lichnovský, Ondříšek, & kolektiv, 2016)

2.8 Zahájení řízení

Řízení při správě daní jsou zahajována jednak podáním, jednak mohou být zahájena z úřední povinnosti. Podání je správce daně povinen posoudit vždy podle skutečného obsahu, a to bez ohledu na to, jak je označeno. Musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Některá podání je možné činit jen na předepsaných formulářích vydaných Ministerstvem financí. Týká se to přihlášky k registraci a daňového tvrzení. Pokud je řízení zahájeno osobou zúčastněnou na správě daní, je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci. Pokud je řízení zahajováno z moci úřední, je zahájeno dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení.

2.9 Daňová řízení

Řízení při správě daní lze rozdělit do dvou základních skupin:

- řízení daňová,

- řízení ostatní (např. registrační řízení, řízení o závazném posouzení).

Vzhledem k tomu, že pracuji na vyměřovacím oddělení, budu se zabývat daňovým řízením, které je mi blízké. § 134 DŘ odst. 1 nám sděluje účel daňového řízení: „*Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*“

Daňové řízení se skládá z dílčích řízení, kde jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí:

- **Nalézací:**
 - vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,
 - doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně,
 - o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím a doměřovacím.
- **Při placení daní:**
 - o posečkání daně,
 - o zajištění daně,
 - exekuční.
- **O mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti rozhodnutí vydaném v rámci daňového řízení.**

2.9.1 Vyměřovací řízení

Vyměřovací řízení je první fází daňového řízení. Zahájeno může být po podání řádného daňového tvrzení nebo z moci úřední. Řádné tvrzení je povinen podat každý DS, kterému to zákon ukládá nebo je k tomu vyzván správcem daně. DS je povinen si daň sám vyčíslit a uvést předepsané údaje. Zároveň s termínem pro podání přiznání je daň i splatná. DS může do termínu pro podání přiznání podat opravné přiznání. Po obdržení daňového přiznání správce daně, pokud souhlasí s DS, daň tzv. konkludentně vyměří. Zde je rozdíl oproti ZSDP, kde nebyl vydávaný platební výměr. Dle DŘ správce daně vydá konkludentní platební výměr, který však správce daně založí do spisu a DS jej neoznamuje.

Pokud má správce daně pochybnosti o správnosti přiznání, zahájí postup k odstranění pochybností a vydá platební výměr, který se již daňovému subjektu doručí.

V případě, že DS nepodá daňové přiznání dobrovolně, správce daně může po výzvě k podání přiznání přistoupit k vyměření daně z moci úřední.

2.9.2 Doměřovací řízení

Doměřovací řízení umožňuje změnit výši daně, která již byla pravomocně stanovena, aniž by se musely využít klasické mimořádné a dozorčí opravné prostředky. Dodatečné přiznání nebo vyúčtování má např. přednost před obnovou řízení.

Toto řízení může být zahájeno na základě podání dodatečného daňového tvrzení nebo z moci úřední. DS má povinnost podat dodatečné daňové tvrzení v případě zjištění, že měla být stanovena vyšší daňová povinnost nebo nižší daňová ztráta nebo odpočet daně. Opačně, pokud zjistí, že byla stanovena vyšší daňová povinnost nebo nižší ztráta, má právo podat dodatečné tvrzení, ale ne povinnost. Z moci úřední správce daně zahájí doměřovací řízení na základě výsledků daňové kontroly. (Hortová, 2010)

2.9.3 Rozhodnutí

Pro úplnost zde musím uvést i způsob ukončení daňových řízení. Tím je vždy vydání rozhodnutí. To řeší § 101 daňového řádu: „*Správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím*“. Rozhodnutí mohou být konstitutivní, která zakládají, mění nebo ruší práva a povinnosti DS a působí až ode dne právní moci – tj. typicky platební výměr. Dále může být rozhodnutí deklaratorní, který potvrzuje již existující vztah – např. rozhodnutí prohlášení o nicotnosti.

3 Významné změny v oblasti daňového řádu v posledních pěti letech

V dalším pokračování mé bakalářské práce budou uvedeny důležité změny daňového řádu v posledních zhruba pěti letech. Novelty zákonů ve většině případů vznikají na základě rozsudků, kdy soudy ruší rozhodnutí státní správy. Nejinak tomu je i v daňovém řádu. Proto doložím některé změny novelami DŘ rozsudky správního soudu.

3.1 Důležité změny daňového řádu v roce 2015

Novelou daňového řádu v roce 2015 byla řešena zejména elektronická forma podání.

3.1.1 Elektronická forma podání

Podstatnou změnou je ustanovení odst. 4 § 72 DŘ: *„Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odst. 1 učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.“* Od 1. 1. 2015 se mění skutečnost zakládající povinnost činit podání elektronicky – nově namísto zřízení je rozhodným okamžikem zpřístupnění datové schránky. Často bylo problémem, když správce daně vystavil pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžní povahy, že podal daňové tvrzení papírovou formou, a ne elektronicky. Daňové subjekty si kolikrát založili datovou schránku ze zvědavosti a nikdy v ní nebyly. Proto se posunula povinnost elektronického podání až na zpřístupnění. Ten, kdo nemá datovou schránku zpřístupněnu, fakticky nemůže plnit povinnost elektronické komunikace prostřednictvím datové schránky. (Matyášová & Grossová, 2015)

S výše uvedenou změnou souvisí i novela § 74 odst. 4 DŘ: *„Pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; a to platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup.“* Nedostatek elektronické formy je sice vadou podání, nicméně se v takovém případě uplatní právní fikce – na podání se hledí jako na bezvadné a správce daně je povinen jej akceptovat. Pokud tedy nedostatek elektronické formy bude jedinou vadou podání, neuplatní se postup k odstraňování vad. (Matyášová & Grossová, 2015)

3.1.2 Pokuta na nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Institut pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy doplňuje od 1. 1. 2015 stávající institut pořádkové pokuty obsažený v § 247 DŘ. Cílem je vyplnit mezery, které obsahovala původní úprava a umožnit správcům daně postihnout dva okruhy nesplnění povinností:

- nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti,
- nesplnění povinnosti elektronické formy podání.

Pokutu do výše 500 000 Kč bude možné uložit daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní, pokud tato osoba nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně. Toto rozšíření reaguje na skutečnost, že dosud nebylo možné neplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti sankcionovat. Dále se nově zavádí sankce za nedodržení povinné elektronické formy podání v jednotné paušální výši 2 000 Kč. Zatímco první pokuta je volitelná sankce, druhá pokuta je povinná sankce, kterou správce daně musí vydat vždy. Cílem není bezprostřední vynucení nesplněné povinnosti, ale jedná se o sankci, která má působit výchovně s ohledem na budoucí plnění povinností. (Matyášová & Grossová, 2015)

3.1.3 Úrok z daňového odpočtu

Od 1. 1. 2015 je upravena lhůta, po jejímž uplynutí náleží DS určitá kompenzace (úrok) za to, že správce daně dosud neukončil postup k odstranění pochybností, v důsledku čehož nebylo vydáno rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu a ten byl následně vrácen DS. Délka rozhodné doby činí 5 měsíců. V praxi se jedná o případy, kdy je správcem daně nepřiměřeně dlouhou dobu zdržováno vrácení nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty v důsledku dlouho trvajícího postupu k odstranění pochybností. Novela vznikla jako reakce na rozsudek (Nejvyšší správní soud, NSS č.j. 7 Aps 3/2013-34, 2014) ze dne 5. 11. 2014 „...*Správce daně je povinen při vypořádání uplatněného nároku postupovat bez zbytečných průtahů...V určitých případech tak jeden plátce obdrží nadměrný odpočet krátce poté, co podá daňové tvrzení, zatímco v jiných, třebaže v ničem nemusel pochybit, až po delší prověrování, které pouze potvrdí, že jím původně uplatněný nárok je oprávněný. Je zřejmé, že takový efekt vnitrostátní procesní úpravy má významné hmotněprávní dopady, neboť v některých případech znamená faktické oddálení výplaty nadměrného odpočtu o velmi dlouhou dobu, což může znamenat pro některé plátce velmi zásadní zásah do toku peněz...*“ (Lichnovský, Ondrýšek, & kolektiv, 2016)

3.2 Důležité změny daňového řádu v roce 2017

Větší změny daňového řádu byly po roce 2015 až v průběhu roku 2017.

3.2.1 Veřejná podpora vs. daňová mlčenlivost

Od 1. 7. 2017 bylo upraveno ustanovení § 52 DŘ Povinnost mlčenlivosti. Podle odstavce 6 se povinnost mlčenlivosti nevztahuje na informace získané při správě daní zveřejňované při plnění informační povinnosti poskytovatele veřejné podpory nebo podpory malého rozsahu podle jiného zákona nebo přímo použitelného předpisu Evropské unie nebo rozhodnutí Evropské komise z oblasti veřejných podpor. Současná právní úprava prolamovala povinnost mlčenlivosti pouze vůči Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. Nově se informace můžou poskytnout obecně koordinačnímu orgánu, kterým je např. též Ministerstvo zemědělství – pro oblast zemědělství a rybolovu. (HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ & HANYCH, 2019)

3.2.2 Rozšíření informační povinnosti správce daně

Další změnou byla úprava platby platební kartou, která již dříve byla umožněna, ale v praxi narážela zejména na tyto problémy:

- úhrada transakčních poplatků – buď navýšením hrazené částky nebo dotováním z prostředků správce daně,
- den platby – podle § 166, odst. 1 DŘ je to den připsání na účet správce daně – vylučuje využití tam, kde je třeba platbu provést ihned.

Novelou § 56, odst. 1, písm. f) je umožněno správci daně stanovit druhy daní, na které lze platit kartou a dále stanovit podmínky tohoto placení (např. druh přijímaných platebních karet, maximální částka platby, řešení otázky hrazení nákladů). § 166 DŘ je pak upraven den platby prostřednictvím platební karty, kdy se za něj považuje den, kdy ten, kdo daň platí, předal platební příkaz správci daně. V současné době je umožněno na finančních úřadech platit kartou pouze správní poplatky. (HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ & HANYCH, 2019)

3.2.3 Pořádková pokuta

Současné ustanovení § 247, odst. 1 DŘ umožňovalo uložit pořádkovou pokutu pouze při jednání. V důsledku toho nebyl tento institut téměř využíván (několik případů ročně). Důvodem bylo problematické vypracování plnohodnotného rozhodnutí při jednání. Zároveň nebylo možné postihovat hrubě urážlivé podání, které bylo učiněno mimo jednání. Tento stav

napravila novela v roce 2017, kdy lze již pořádkovou pokutou postihovat hrubě urážlivé podání vůči správci daně, a to vydáním pokuty ve lhůtě jednoho roku. Na rozdíl od pokuty udělené při jednání není požadováno, aby takové podání závažně ztěžovalo správu daní. Touto změnou došlo ke sjednocení postupu se správním řádem.

3.2.4 Stížnost při daňové kontrole

Před novelou v roce 2017 byla dána povinnost správci daně v § 261, odst. 4 DŘ vyřídit stížnost obecně ve lhůtě 60 dnů ode dne jejího doručení příslušnému správci a v případě daňové kontroly musela být vyřízena nejpozději do jejího ukončení. Tento stav vedl k nadužívání stížností a k využívání k obstrukcím. Proto bylo zrušeno pravidlo, podle něhož musela být stížnost při daňové kontrole vyřízena do jejího ukončení. Tím se zamezilo případům obstrukčního podávání stížností. Pokud se stížnost vztahuje ke skutečnostem, které se promítnou v rozhodnutí o stanovení daně, je dána možnost odvolání. Pokud se stížnost nevztahuje ke skutečnostem, které se promítnou v rozhodnutí o stanovení daně, není nutné, aby stížnost byla vyřízena před ukončením kontroly. (HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ & HANYCH, 2019)

3.3 Důležité změny daňového řádu v letech 2018–2021

Souhrnem zde budou uvedeny změny za poslední období, zejména v roce 2020, kdy byl daňový řád výrazně upraven.

3.3.1 Odborný konzultant

Ustanovení § 31 DŘ bylo k 1. 1. 2021 novelizováno, kdy původně byl dle textu zákona oprávněn k přizvání odborného konzultanta pouze daňový subjekt, popř. jeho zástupce. V praxi však docházelo k situacím, kdy účast odborného konzultanta vyžadovaly i další osoby, jako je svědek či osoba podávající vysvětlení. Ostatně i judikatura potvrzuje, že kupříkladu svědek má právo na přítomnost právní pomoci při podávání výpovědi (NSS 1 Afs 296/2019). Novelizované znění umožňuje přizvat odborného konzultanta všem osobám zúčastněným na správě daní. (Rozeňal, 2021)

3.3.2 Rozšíření kvalifikovaných forem elektronického podání

Od 1. 1. 2021 umožňuje daňový řád dva nové způsoby podání datovou zprávou, a to s využitím přístupu se zaručenou identitou a prostřednictvím daňové informační schránky. První možnost využívá elektronický portál finanční správy EPO s ověřením přes identifikační

bránu eidentita.cz. Daňová informační schránka doposud sloužila pro přístup k informacím o DS – nahlížení na stav osobních daňových účtů a do spisového materiálu elektronických písemností. Nyní s pomocí přihlašovacích údajů do DIS je dána možnost činit podání.

3.3.3 Přezkumné řízení

Přezkumné řízení dle § 122, odst. 3 je institutem, který slouží pro přehodnocení právního názoru správce daně na již rozhodnutou věc. Zahajuje se primárně na základě podnětu správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Od 1. 1. 2021 je účinná novelizovaná právní úprava možného nařízení přezkoumání rozhodnutí, u nichž existuje předpoklad, že byla vydána pro uplynutí prekluzivní lhůty, tzn. jsou nezákonná. U těchto rozhodnutí nebylo možné, dle úpravy účinné do konce roku 2020, nařídit přezkumné řízení, jelikož toto bylo limitováno právě prekluzivní lhůtou. Právní úprava tak umožňuje významný průlom do právní jistoty, jelikož tato rozhodnutí (pokud nebyla napadena odvoláním či správní žalobou) byla považována za neměnná. (Rozeňhal, 2021)

3.3.4 Daňové identifikační číslo

Dle § 130, odst. 4 DŘ jsou fyzické osoby od 1. 1. 2021 oprávněny žádat o vlastní identifikátor, který nahradí jejich identifikátor obecný – rodné číslo. Je tomu tak z důvodu, že rodné číslo je považováno za osobní údaj, a ne každá fyzická osoba má zájem, aby byl tento údaj veřejně užíván. (Rozeňhal, 2021)

3.3.5 Daňové řízení

V § 134 DŘ došlo novelou k 1. 1. 2021 ke zpřesnění dílčích daňových řízení – vyměřovací a doměřovací řízení. Dále je nově součástí těchto řízení i řízení o řádných opravných prostředcích. Význam to má zejména pro formulaci plných mocí, kdy do rozsahu vyměřovacího řízení pojme plná moc i řízení o odvolání proti platebnímu výměru. Mimořádné opravné a dozorčí prostředky jsou pojaty jako samostatné dílčí daňové řízení. (Rozeňhal, 2021)

3.3.6 Prodloužení lhůty pro podání přiznání

Zvýhodnění daňových subjektů podávajících daňové přiznání elektronicky nabízí novelizované ustanovení § 136, odst. 2. Pokud je daňové přiznání podáno v základní tříměsíční lhůtě, činí termín pro podání přiznání 3 měsíce. Pokud bylo daňové přiznání podáno po uplynutí 3 měsíců, činí lhůta pro podání přiznání 4 měsíce.

Daňové přiznání podané daňovým poradcem v základní tříměsíční lhůtě se vyměří ve lhůtě 3 měsíců, ale daňové přiznání podané po třech měsících bude vyměřeno ve lhůtě 6 měsíců, i když je podáno elektronicky. Plná moc udělená daňovému poradci již nemusí být uložena u správce daně předem do lhůty pro podání přiznání, ale stačí podat zároveň s podáním daňového přiznání.

Lhůtu podle § 136 odst. 2 DŘ lze také prodloužit na základě § 36 odst. 4, a to až na 10 měsíců. Zde je potřeba vzít v úvahu novelizovaný § 136 odst. 6 DŘ. Ten stanoví, že v případě, kdy daňový subjekt podá žádost o prodloužení lhůty dle § 36, musí jako součást této žádosti učinit prohlášení, že hodlá využít prodloužení lhůty dle § 136 odst. 2 písm. a) či písm. b) bod 2. Neučiní-li tak, správce daně bude vycházet z předpokladu, že rozhoduje o prodloužení lhůty řádné, tj. lhůty dle § 136 odst. 1 (nebude prodloužovat čtyř nebo šestiměsíční lhůtu, ale pouze tříměsíční, daňový subjekt se pak v důsledku může ošidit o delší lhůtu). (Rozehnal, 2021)

3.3.7 Rozhodnutí o stanovení daně

V § 140 DŘ byla k 1. 1. 2021 legislativně potvrzena stávající praxe, kdy zahájení daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností vylučuje konkludentní stanovení daně. Platební výměr je doručován i v případě rovnosti vyměřené daně a tvrzení v případě, že tvrzení bylo kontrolováno postupem k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolou. Platební výměr o stanovení daně se dále doručuje tehdy, když dochází k odchylce vyměřené daně oproti tvrzení daňového subjektu. Daň může být stanovena jak vyšší, tak nižší. Stejně tak se bude doručovat v případě vyměřené daně z moci úřední. (Rozehnal, 2021)

3.3.8 Výzva k podání daňového tvrzení

Od 1. 1. 2021 má daňový řád nová ustanovení § 145 odst. 3: „*Výzva k podání daňového tvrzení nezahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení z moci úřední*“ a odst. 4: „*Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.*“ Nepodá-li daňový subjekt řádné daňové tvrzení ani na výzvu správce daně, musí správce daně daň stanovit. Na výběr má mezi třemi způsoby. Základní volba bude mezi stanovením daně dokazováním (§ 139 odst. 1 DŘ) nebo pomůckami (§ 98 DŘ). Třetí možností bude tzv. předpoklad podaného daňového tvrzení s tvrzenou daní ve výši 0 Kč. Tato možnost se využije zejména v případě nekontaktních daňových subjektů. Platební

výměr na daň ve výši 0 Kč se nedoručuje a není proti němu přípustné odvolání. Daňový subjekt je povinen uhradit sankci dle § 250 DŘ.

K otázce výběru mezi stanovením daně pomůckami a dokazováním je nutné upozornit na rozpornou judikaturu NSS. Existují rozsudky, které správce daně vyloženě nutí stanovit daň pomůckami (NSS 1 Afs 300/2017), a rozsudky, které hovoří přesně naopak (NSS 6 Afs 349/2017). Rozehnal (2021) se přiklání na stranu dokazování tam, kde je dokazovat možné. Dokazování bude vždy prioritním způsobem stanovení daně, už jen z důvodu výhodnosti pro daňový subjekt.

Ustanovení navazuje na § 145a DŘ, kde je zakotveno, že v průběhu vyměřovacího (doměřovacího) řízení není podání daňového tvrzení přípustné. Dále není přípustné v průběhu řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně a v případě vedeného soudního řízení. (Rozehnal, 2021)

V praxi výše uvedené znamená, že podané daňové tvrzení po uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení stanovené výzvou k podání daňového tvrzení bude využito při stanovení daně z moci úřední. Tuto praxi správce daně využívá poměrně často.

3.3.9 Přeplatek

V § 154 odst. 2 DŘ je od 1. 1. 2021 zrušeno časové omezení 10 dnů blokace přeplatku. Časově neomezená blokace přeplatku před jeho převedením na nedoplatek na jiném osobním daňovém účtu je kompenzována právem daňového subjektu požádat si o vrácení tohoto přeplatku navzdory očekávanému vzniku platební povinnosti. Případný vznik úroku z prodlení jde k tíži žadatele.

3.3.10 Vrácení, použití a převod vratitelného přeplatku

V § 155 DŘ jsou od 1. 1. 2021 rozšířeny možnosti nakládání s vratitelným přeplatkem. Vedle vrácení, použití na úhradu nedoplatku u jiného správce daně, použití na úhradu nedoplatku jiného DS u téhož nebo jiného SD, na úhradu zálohy předepisované proti platbě je nová možnost DS požádat o převod vratitelného přeplatku na jiný osobní daňový účet u téhož nebo jiného SD i bez nedoplatku na cílovém osobním daňovém účtu.

Dále je zvýšena hranice minimální výše přeplatku pro žádosti DS na nakládání s vratitelným přeplatkem ze 100 Kč na 200 Kč. (Platí i pro vrácení z moci úřední.)

Pokud správce daně vyhovějí žádosti pouze částečně nebo nevyhovějí vůbec, daňový subjekt se vhodně vyrozumí. Zde stačí neformální vyrozumění, již nemusí být vydáno rozhodnutí. DS má právo se bránit námitkou dle § 159 DŘ, musí být, proto o této možnosti poučen.

§ 155a DŘ dále nově zavádí možnost vrácení vratitelného přeplatku v hotovosti do 1 000 Kč, pokud toto správce daně umožní. Vrátit vratitelný přeplatek registrovanému DS je možné jen na registrovaný bankovní účet. Upřednostňuje se účet vedený v České republice, v případě účtu mimo Evropskou unii hradí náklady na převod daňový subjekt. Neurčí-li DS žádný z registrovaných účtů, správce daně jej k tomu vyzve.

Nové ustanovení § 155b DŘ komplexně upravuje lhůty pro vrácení přeplatku:

- na žádost – do 30 dnů ode dne obdržení žádosti (případně ode dne následujícího po dni vzniku přeplatku přesahujícího 200 Kč),
- z úřední povinnosti po vyměření (nově též po doměření):
 - do 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru (pro případy vyměření po postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontrole,
 - do 30 dnů ode dne konkludentního vyměření/doměření,
- vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku nezákonnosti/nicotnosti/zániku účinnosti rozhodnutí o stanovení daně:
 - do 15 dnů ode dne účinnosti (= vydání) rozhodnutí, kterým to bylo konstatováno,
 - do 15 dnů od vyrozumění dle § 162 odst. 3 DŘ při dělené správě kompetenční,
- vratitelný přeplatek vzniklý neoprávněným vymáháním – do 15 dnů ode dne prohlášení neoprávněnosti vymáhání.

(Rozeňnal, 2021)

3.3.11 Námitka

Námitka je specifickým prostředkem ochrany, který se uplatní pouze v rámci placení daní. Specifikem námitky je, že může směřovat proti úkonu nejenom v podobě rozhodnutí, ale i v jakékoliv jiné, byť méně formální podobě. Příkladem může být vyrozumění dle § 154 odst. 5 DŘ. Od 1. 1. 2021 stanoví zákon poučovací povinnost stran možnosti podat námitku. Správce daně je povinen v rámci úkonu napadnutelného námitkou uvést, že proti tomuto

úkonu lze podat námitku, v jakých lhůtách a kde. Směřuje-li námitka proti rozhodnutí SD, přiznává jí zákon status řádného opravného prostředku (nový odst. 5 DŘ). V tom případě se na ni použijí veškerá ustanovení vztahující se k řádným opravným prostředkům (§ 108 DŘ), jako povinnost poučovací apod. Pro jistotu zákon též uvádí, že v takovém případě se na ni nevztahují ustanovení, která podání řádného opravného prostředku vylučují. Smyslem právní úpravy je totiž přiznat možnost uplatnit námitku tam, kde jsou právě řádné opravné prostředky vyloučeny, pochopitelně ale jen v rámci placení daní. Nový odst. 6 pak uvádí, že námitka plní funkci prostředku ochrany před nečinností, a to v celé fázi placení daní. To znamená, že od 1. 1. 2021, kdy se tato záležitost v zákoně objevila, nelze v rámci placení daní podat podnět na ochranu před nečinností dle § 38, ale nečinnost bude řešena v režimu § 159 DŘ. (Rozeňhal, 2021)

3.3.12 Lhůta pro placení daně

Lhůta pro placení daně je dána subjektivní lhůtou v délce šesti let (§ 160 odst. 1). S délkou této lhůty je možno nakládat po dobu objektivní lhůty v délce 20 nebo 30 let (odst. 5 a 6). Od 1. 1. 2021 pak platí pravidlo, že běh lhůty pro placení daně nemůže skončit dříve než běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 DŘ. Tímto pravidlem zákonodárce evidentně reaguje na případné soudní spory o stanovení daně, na kterých je běh lhůty pro placení nezávislým. Nemělo by se tak stávat, že ačkoliv správce daně daň úspěšně stanoví, nebude ji moci následně vymoci, popřípadě vrátit.

Do konce roku 2020 byla účinná právní úprava, která stanovila dvojí počátek běhu lhůty. V první řadě byl počátek běhu lhůty určen dnem splatnosti daně (obecně § 135 DŘ). V případě, že mohla být daň uhrazena ve lhůtě náhradní, počala běžet posledním dnem náhradní splatnosti daně, a to ve vztahu k nedoplatku, kterého se náhradní splatnost týkala. Prakticky tak mohla mít jedna daň za jedno zdaňovací období stanoveno více lhůt pro placení daně. V rámci novely č. 283/2020 Sb. došlo od 1. 1. 2021 k jednotnému určení počátku běhu lhůty, a to dnem splatnosti daně. (Rozeňhal, 2021)

3.3.13 Záloha na daňový odpočet

Institut zálohy na daňový odpočet vznikl v důsledku tlaku judikatury, kdy v horizontu několika let daňové subjekty uspěly hned u tří soudních instancí (II. ÚS 819/18, SDEU C-446/18, NSS 1 Afs 271/2017). Podstatou sporů bylo zadržování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, kdy daňový subjekt měl za to, že neprověřovaná část nadměrného odpočtu

by mu měla být vrácena ještě před ukončením prověřování. Stát naopak poukazoval na institut úroku ze zadržovaného odpočtu dle § 254a DŘ, který danou problematiku též řeší formou kompenzace za oprávněné zadržování/prověřování nadměrného odpočtu. Nicméně soudní moc dospěla k závěru, že částečné stanovení daně možné je. Toto se odvíjí od pravidel stanovených SDEU, který uvedl, že částečně stanoven může být jen nadměrný odpočet, a to v části, ve které je nesporný. Tato nespornost se pak odvíjí od komplexního posouzení daňové povinnosti, tzn. že zde nesmí existovat pochybnosti o tom, že nyní nesporná část bude budoucím průběhem kontrolního postupu zpochybněna. Judikaturní závěry se nakonec promítly v novelizaci zákona, když od 1. 1. 2021 je účinný institut zálohy na daňový odpočet. Zákodárce zvolil cestu prostřednictvím placení daně, tj. zálohy na daňový odpočet, která se chová jako každá jiná záloha, avšak v opačném režimu. Podmínkou nároku na daňový odpočet je zahájení kontrolního postupu (postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly). Zálohu stanoví SD kvalifikovaným odhadem. Nárok na zálohu nevzniká, pokud by její výše za zdaňovací období nedosáhla 50 000 Kč. Zde se projevuje zásada hospodárnosti. Jelikož je záloha institutem placení daně, je základním prostředkem obrany daňového subjektu námitka dle § 159 DŘ. (Rozehnal, 2021)

3.3.14 Úroky

Novela č. 283/2020 Sb. přinesla zásadní změny do celkové úpravy úroků. Zákodárce zvolil koncept, kdy nejprve v rámci obecných ustanovení upravil otázky společné všem úrokům a následně se věnuje specifickým jednotlivých typů úroků. U obecných ustanovení se poté úprava rozděluje na část společnou všem typům úroků (§ 251a) a části určené typově pro dvě skupiny úroků. První skupinou jsou úroky, které jsou hrazeny DS (§ 251b). Zde se jedná o sankce v pravém slova smyslu, kdy konkrétně zákon zmiňuje úrok z prodlení a úrok z posečkání. Druhou skupinou jsou úroky hrazené správcem daně (§ 251c).

Celkově novela přinesla zásadní obsahové změny v několika oblastech. V první řadě byla opuštěna koncepce sdělování výše úroku rozhodnutím správce daně. Správce daně nejprve úrok předepíše a následně o výši úroku daňový subjekt vyrozumí, a to postupem dle § 153 odst. 3, který primárně nepředpokládá vydávání rozhodnutí. Od tohoto se odvíjí i možnost obrany DS, kdy tímto prostředkem je námitka dle § 159 DŘ. Další změnou je určení částky, do které není daňový subjekt ani správce daně povinen úrok uhradit, resp. se úrok vůbec nepředepíše, tou je částka 1 000 Kč.

Dále došlo ke sjednocení úrokových sazeb ve věcně obdobných situacích – pro daňový subjekt i správce daně platí shodná sazba. Základní sazba je stanovena pro úrok z prodlení dle § 252 DŘ a tato odpovídá sazbě úroku z prodlení dle občanského zákoníku, který odkazuje na nařízení vlády č. 351/2013 Sb. – REPO sazba + 8 %. Úrok se uplatní za každý den svého vzniku. Výše úroku tak odpovídá ceně peněz, o které veřejný rozpočet jednáním daňového subjektu přišel. Je zohledněna jak reálná cena peněz, tak i délka prodlení. Z toho důvodu není úrok z prodlení označován za trest, ale spíše za určitou kompenzaci škody. (Rozeňal, 2021)

Sazby ostatních úroků jsou – BUĎ stejné

NEBO poloviční

NEBO dvojnásobné.

ZÁKLADNÍ SAZBA (občanský zákoník) úroku za porušení právní povinnosti (tzv. reparační úroky) – jejich smyslem není potrestání, ale odčinění ekonomických následků:

- § 252 úrok z prodlení *platí daňový subjekt*
- § 253a úrok z vratitelného přeplatku *platí správce daně*
- § 254 úrok z neoprávněného jednání SD *platí správce daně*

POLOVIČNÍ SAZBA úroku vzniklého v důsledku jednání DS či SD, které není porušením právní povinnosti (tzv. úroky kompenzačního charakteru) – jejich smyslem je „mírnější“ odčinění ekonomických následků):

- § 253 úrok z posečkané částky *platí daňový subjekt*
- § 254a úrok z daňového odpočtu *platí správce daně*

DVOJNÁSOBNÁ SAZBA úroku po dobu vedeného exekučního řízení:

- § 254 úrok z neoprávněného jednání SD *platí správce daně*

(Vlastní zpracování s využitím DŘ)

3.3.15 Pořádková pokuta

Jak uvádí judikatura (NSS 8 As 16/2012), účelem pořádkové pokuty je zajištění hladkého a důstojného průběhu řízení/postupu. Zákon rozlišuje tři skutkové podstaty pro udělení pořádkové pokuty:

- **Závažné ztěžování správy daní při jednání vedeném správcem daně (§ 247 odst. 1)**

Co se rozumí závažným ztěžováním, definují písmena a), b) a c). Osoba ruší pořádek navzdory předchozímu napomenutí, neuposlechne pokynu úřední osoby, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní.

Správce daně vždy musí v rámci odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty odůvodnit o fakt, že jednáním osoby zúčastněné na správě daní došlo nejenom ke ztížení správy daní, ale že toto ztížení mělo podobu ztížení závažného. Tím zákonodárce směřuje k eliminaci ukládání pořádkových pokut za bagatelní prohřešky.

- **Závažné ztěžování nebo maření správy daní tím, že subjekt bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění povinnosti procesní povahy (§ 247 odst. 2).**

Typickými příklady budou neposkytnutí součinnosti správci daně dle § 57, ne reakce na předvolání dle § 100, bezdůvodné odmítnutí výpovědi svědkem dle § 96 či neplnění podmínek záznamní povinnosti dle § 97 DŘ. Společnou podmínkou je nepeněžitý charakter povinnosti. Do 31. 12. 2020 existovala v zákoně ještě jedna společná podmínka, kterou byla neexistence tzv. jiného zákonného důsledku. Praxe pod jiný zákonný důsledek zařazovala jak jiné typy sankcí (např. pokuta za nepodání daňového tvrzení dle § 250), tak např. neunesení důkazního břemene a možnost stanovení daně pomůckami (§ 98). Daňový subjekt tak nebyl pokutován např. za nereagování na výzvu dle § 92 odst. 4 či § 89.

- **Učinění hrubě urážlivého podání (§ 247 odst. 3)**

Tato skutková podstata je obdobou skutkové podstaty uvedené v odst. 1 písm. c), kdy na rozdíl od ní nevyžaduje pro své naplnění předchozí napomenutí a vyžaduje závažnější typ jednání, neboť urážka musí nabýt podoby urážky hrubé. Další zásadní odlišností je, že hrubé urážlivé musí být podání, tj. úkon dle § 71. Skutkové podstaty pod odst. 1 směřují na úkony v průběhu ústního jednání. Naplnění této skutkové podstaty směřuje k narušení důstojnosti řízení či postupu, zde prostřednictvím narušení důstojnosti úřední osoby. (Rozeňal, 2021)

3.3.16 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy je sankcí doplňující pořádkové pokuty dle § 247 DŘ, a to zejména dle jeho odst. 2. Předpokladem pro uložení pokuty dle § 247 odst. 2 je existence výzvy, jejíž požadavky nebyly příjemcem splněny. Pokuta dle § 247a DŘ může být uložena i bez výzvy.

Zákon rozlišuje dvě skutkové podstaty:

- **Nesplnění registrační, ohlašovací, oznamovací, záznamní či evidenční povinnosti (§ 247a odst. 1)**

Bude se jednat zejména o případy neplnění povinnosti v registračním řízení, nesplnění oznamovací povinnosti, neplnění záznamní povinnosti apod. V praxi se mohou důvody pro udělení pokuty dle § 247 a § 247a prolínat, příkladem může být výzva k podání přihlášky k registraci. V takovém případě může správce daně mezi sankcemi volit, i když za účelem právní jistoty je vhodnější zvolit sankci speciální, kterou je bezpochyby § 247a, který registrační povinnost zmiňuje.

- **Nepodání podání v zákonem stanovené podobě (§ 247a odst. 2 a 4)**

Sankce je ukládána za nesplnění povinnosti učinit podání elektronicky, ve stanoveném formátu anebo struktuře (§ 74 odst. 1 písm. c) a d)). Uvedená podání podléhají v první řadě výzvě k odstranění vad dle § 74, kterou podatel dostane možnost vadu napravit. Nevyhoví-li výzvě, správce daně podání zařaduje, avšak současně uloží pokutu.

Pokuta dle § 247a odst. 1 zůstala nezměněna. Lze jí uložit do výše 500 000 Kč. Správce daně má stanoveno rozmezí od 1 Kč do maximální výše 500 000 Kč, ale také nemusí pokutu uložit vůbec.

Pokutu dle § 247a odst. 2 a 4 lze uložit dvojím způsobem. Dle odst. 2 existuje povinnost pokutu uložit, správce daně nemá možnost volby. Výše pokuty 1 000 Kč byla do zákona zavedena s účinností od 1. 1. 2021. Předchozí právní úprava stanovila pokutu ve výši 2 000 Kč. Na základě pravidla, že pozdější právní úprava se ve věcech trestání využije, pokud je to pro pachatele příznivější, je nutné od roku 2021 ukládat nižší pokuty i za prohřešky, které by byly trestány pokutou ve výši 2 000 Kč. Přejícné ustanovení k novele č. 283/2020 Sb. stanoví, že v případě platebních výměrů na pokuty, které nenabýly právní moci do konce roku 2020, se bude postupovat již dle nové právní úpravy.

Pokuta však může být udělena až do výše 50 000 Kč (odst. 4). Zde je správce daně limitován podmínkou závažného ztěžování správy daně. Bude se jednat např. o opakované podávání tvrzení v jiné než zákonem stanovené elektronické formě, formátu a struktuře. Pokutu bude správce daně udělovat v rámci jednoho platebního výměru.

Pokuta dle § 247a odst. 1 je ukládána rozhodnutím ve smyslu § 101. Na základě judikatury (NSS 10 Afs 81/2019) je třeba ve výroku rozhodnutí o uložení pokuty obsáhnout popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popř. i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby postihovaný skutek nemohl být zaměněn s jiným.

Pokuta dle § 247a odst. 2 a 4 je ukládána rozhodnutím v podobě platebního výměru. (Rozeňal, 2021)

3.3.17 Pokuta za opožděné tvrzení daně

V rámci sjednocení všech sankcí na jednotnou výši 1 000 Kč i zde zákonodárce stanovil novou výši pokuty novelou č. 283/ 2020 Sb. Přechodná ustanovení uvádí, že se použije na případy platebních výměrů na pokuty, které nenabýly právní moci do konce roku 2020.

4 Návrh a doporučení

Daňové právo bylo vymezeno od správního práva a použití zákona č. 500/2004 Sb., správní řád je tedy vyloučeno při daňové správě včetně obecných ustanovení správního řádu. Dle mého názoru je tento přístup správný. Daňové právo je natolik odlišné a obsáhlé spolu s dalšími hmotnými daňovými zákony, že si zaslouží vlastní procesní postupy.

Jsou tu ovšem úskalí např. v podobě ustanovení § 177 správního řádu. Ten nám říká, že základní zásady správního práva, uvedené v § 2 až 8 správního řádu se použijí při výkonu veřejné správy vždy. I v případě, že nám zvláštní zákon (v tomto případě § 262 daňového řádu) užití správního řádu vyloučí. Příkladně si vezmu zásadu materiální pravdy. Pokud by měl správce daně postupovat podle ní, dostává se do rozporu s § 98 DŘ, kde je stanoveno, že pokud DS řádně neprokáže svá tvrzení k daňové povinnosti a daň se nepodaří stanovit jiným způsobem za užití pomůcek, pak si správce daně a daňový subjekt výši daně sjednají. Jestliže bychom ale postupovali podle zásady materiální pravdy a SD by se nepodařilo prokázat daňová pochybení a určit přesnou výši daně, pak by měl být podle mého názoru daňový subjekt zproštěn daňové povinnosti nebo by měla být daň vyměřena jen v nesporně prokázané výši. Zásada materiální pravdy nám nedává prostor pro sjednání výše daně, pokud ji nemáme přesně určenou a prokázanou. Můžeme si tedy klást otázku, které z ustanovení § 262 daňového řádu a § 177 správního řádu by mělo mít aplikační přednost?

Touto problematikou se zabýval Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku (Krajský soud v Plzni, 2014) ze dne 10. 12. 2014: „*Dovolává-li se žalobkyně v té souvislosti zásad správního řízení stanovených správním řádem, resp. jejich aplikace v řízení daňovém, pak soud musí zopakovat, že podle § 262 daňového řádu se správní řád při správě daní nepoužije.*“ Soud tedy upřednostňuje § 262 daňového řádu. Ačkoliv, podle mého názoru, by se měl upřednostnit jako nadřazený zákon správní řád, neboť by to bylo zárukou spravedlivého procesu.

Další problematické ustanovení se týká elektronických podání. Již nemusí elektronicky podávat daňové tvrzení ten, kdo má pouze zřízenou datovou schránku, ale zpřístupněnu. Ze statistik vyplývá, že bylo předepsáno mnoho pokut za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy z tohoto důvodu. Proto toto novelizované ustanovení bylo určitě správným krokem k ukončení nesmyslnému vydávání pokut lidem, kteří datovou schránku vůbec nepoužívají. Bohužel dle mého názoru opačným krokem byla v této věci novela k 1. 1. 2021. Dle § 74 odst. 1 písm. c) a d) je ukládána pokuta za nesplnění povinnosti učinit podání elektronicky, ve stanoveném formátu anebo struktuře. Uvedená podání jsou nejdříve vyzvána k nápravě, ale pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě, přiznání se vyměří a uloží se pokuta. Ze své praxe zde

můžu uvést, že máme v současnosti mnoho podání daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2021 datovou schránkou ve formátu PDF. Tato podání jsou srozumitelná, čitelná, schopná zpracování, podepsaná identifikací datové schránky, přesto mají pokutovatelnou vadu chybného formátu. Dle mého názoru je toto ustanovení nešťastné a vzhledem k množství negativních reakcí ze strany odborné veřejnosti daňových poradců lze očekávat úpravu tohoto postupu.

Na druhou stranu zajisté kladným přínosem v elektronických podání bylo jejich rozšíření, co se týče autorizace. Přes portál finanční správy Moje daně lze nyní posílat elektronická podání s využitím eidentit, tedy i bankovní identity. Tuto autorizaci má dnes velké množství uživatelů elektronického bankovníctví.

Závěr

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo analyzovat legislativní vývoj v oblasti správy daní se zaměřením na vybrané sporné oblasti a následně zhodnotit jejich legislativní změny. Dne 22. 7. 2009 byl přijat nový daňový řád, zákon č. 280/2009 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2021 a který nahradil současnou úpravu daňového řízení zakotvenou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Po vymezení problematických oblastí v zákoně o správě daní a poplatků a vyjasnění nutnosti zavést úplně novou úpravu procesního daňového zákona bylo dalším dílčím cílem mé bakalářské práce charakterizovat daňový řád. Byl vymezen nově pojatý smysl správy daní. Již není hlavním cílem daň vybrat, ale stanovit ji ve správné výši a v úvahu musí vzít správce daně i skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu. Také byly vysvětleny jednotlivé daňové zásady, které jsou velmi důležité a správce daně je musí brát v úvahu při každém daňovém řízení. Pro svoji důležitost byl věnován dostatek prostoru lhůtám při správě daní, jak lhůtám pro stanovení daně, tak pro placení daňové povinnosti. Dle mého názoru a mých zkušeností je velmi důležité při práci správce daně pamatovat a dodržovat lhůty, aby měl dostatek času na správné vyměření a případné doměření daně při daňové kontrole.

Dalším dílčím cílem mé práce bylo analyzovat legislativní vývoj v posledních pěti letech. Významně změněna v novele v roce 2015 byla elektronická forma podání, proto byla do bakalářské práce zahrnuta.

V neposlední řadě byly popsány zásadní změny v úrocích. Zákonodárce, podle mého názoru, zpřehlednil a sjednotil celkovou úpravu úroků. Nejprve zpřesnil obecná ustanovení společná všem úrokům a následně specifikoval jednotlivé typy úroků. V rámci sjednocení také aktualizoval oblast pokut.

Závěrem můžu konstatovat, že se zákonodárce ve svých novelách vždy snaží reagovat na novou judikaturu a problematická ustanovení upravit, aby již nedocházelo k nejasnostem. Bohužel někdy právě novelizovaná ustanovení přinášejí v praxi další problémy, které zákonodárce nedokázal bez praktických zkušeností domyslet.

Při zpracování mé bakalářské práce bylo snahou vytvořit ucelený přehled významných změn při daňové správě a zvýšit povědomost v oblasti správy daní.

Citovaná literatura

- AION CS, s.r.o. (2021). *Zákony pro lidi. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů*. Získáno 23. Srpen 2021, z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-500#cast6>
- Hortová, Z. (2010). *Správa daní podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řáda*. Praha, Česká republika: Wolters Kluwer.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L., & HANYCH, M. (2019). *Meritum. Daňový řád (Sv. 256)*. Praha, Česká republika: Wolters Kluwer.
- Krajský soud v Plzni. (10. Prosinec 2014). Sp. zn. 30 Af 40/2013-104. Plzeň. Získáno 1. Duben 2022, z www.justice.cz
- Lichnovský, O., Ondříšek, R., & kolektiv. (2016). *Daňový řád. Komentář (3. vyd.)*. Praha: C. H. Beck.
- Matyášová, L., & Grossová, M. E. (2015). *Daňový řád s komentářem a judikaturou (2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. vyd.)*. Praha, Česká republika: Leges.
- Ministerstvo financí ČR. (2007). *Důvodová zpráva k novému Daňovému řádu*. Získáno 14. Únor 2022, z <https://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010/reforma-danoveho-systemu-2010/souvisejici-informace-k-rds-2010>
- Nejvyšší správní soud. (14. Listopad 2004). Získáno 15. Srpen 2021, z www.nssoud.cz
- Nejvyšší správní soud. (22. Únor 2007). Získáno 14. Srpen 2021, z www.nssoud.cz
- Nejvyšší správní soud. (20. Červenec 2007). sp. zn. 8 Afs 59/2005. Získáno 23. Srpen 2021, z www.nssoud.cz
- Nejvyšší správní soud. (14. Srpen 2008). Získáno 14. Srpen 2021, z www.nssoud.cz
- Nejvyšší správní soud. (5. Listopad 2014). NSS č.j. 7 Aps 3/2013-34. Praha. Získáno 20. Únor 2022, z www.nssoud.cz
- Rozehnal, T. (2021). *Daňový řád. Praktický komentář (2. vyd., Sv. 572)*. Praha, Česká republika: Wolters Kluwer ČR.
- Ústavní soud. (14. Leden 2006). Získáno 14. Srpen 2021, z www.nalus.usoud.cz
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. (1. Červenec 1992). Sagit, a. s.