

# Daňový řád

změny do 1. 6. 2018

- jak se mění pravidla správy daní
- komentář k nejpodstatnějším změnám v důsledku vývoje legislativy a judikatury
- změny ze zorných úhlů spoluautorů

Případné zásadní legislativní změny, k nimž dojde v období mezi jednotlivými vydáními, budou ošetřeny formou vkládané aktualizace, která bude po dobu prodejnosti publikace volně ke stažení na [www.anag.cz](http://www.anag.cz). Nutnost aktualizace posuzuje na základě legislativních změn výhradně autor ve spolupráci s nakladatelstvím. Aktualizace však v žádném případě nemohou nahradit nová vydání knihy.

---

Aktualizaci zašleme zdarma na vyžádání

[anag@anag.cz](mailto:anag@anag.cz), tel.: 585 757 411



© JUDr. Jaroslav Kobík, JUDr. Alena Kohoutková, 2018

© Nakladatelství ANAG, 2018

ISBN 978-80-7554-146-8

# Obsah

<b>Přijaté novely jednotlivých ustanovení daňového řádu s vyznačením komentovaných změn .....</b>	<b>5</b>
<b>I. Úvod.....</b>	<b>15</b>
<b>II. Novelizace daňového řádu .....</b>	<b>18</b>
<b>III. Příklady některých dalších právních předpisů, které správu daní ovlivnily nepřímo nebo speciálními úpravami v daňových zákonech.....</b>	<b>20</b>
<b>IV. Vliv judikatury .....</b>	<b>35</b>
<b>V. Komentář k jednotlivým okruhům zásadních změn daňového řádu .....</b>	<b>50</b>
1. K § 13 až § 19 – Místní příslušnost .....	50
2. K § 27 a § 136 – Uplatnění plné moci .....	64
3. K § 70 až § 107 – Postupy a řízení (k § 88, § 89, § 92, § 102) .....	70
4. K § 108 až § 124a – Opravné a dozorní prostředky a § 159 – Námitka .....	115
5. K § 125 až § 131 – Registrační řízení .....	137
6. K § 143 a § 145 – Doměření daně.....	144
7. K § 163 až § 174 – Vybírání daně .....	150
8. K § 175 až § 232 – Vymáhání.....	168
9. K § 238 až § 241 – Právní nástupnictví .....	236
10. K § 242 až § 245 – Vztah k insolvenčnímu řízení.....	248
11. K § 246 až § 254a a § 259 až § 260 – Sankční systém v daňovém řádu .....	255
<b>VI. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (úplné znění).....</b>	<b>290</b>

## Přijaté novely jednotlivých ustanovení daňového řádu s vyznačením komentovaných změn

DAŇOVÝ ŘÁD		zákon č. 30/2011 Sb.	zákon č. 458/2011 Sb.	zákon č. 167/2012 Sb.	zákonné opáření Senátu č. 344/2013 Sb.	zákon č. 267/2014 Sb.	zákon č. 375/2015 Sb., č. 298/2016 Sb., č. 368/2016 Sb.	zákon č. 170/2017 Sb.
<b>ČÁST PRVNÍ – ÚVODNÍ USTANOVENÍ</b>								
<b>HLAVA I – Předmět a účel úpravy</b>								
§ 1–§ 4								
<b>HLAVA II – Základní zásady správy daní</b>								
§ 5–§ 9					X			
<b>ČÁST DRUHÁ – OBECNÁ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ</b>								
<b>HLAVA I – Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní</b>								
Díl 1	Správce daně							
§ 10								
§ 11	Pravomoc správce daně	X						
§ 12	Úřední osoby		X		X			
§ 13–§ 15	Místní příslušnost				<b>X</b>			
§ 16	Změna místní příslušnosti							
§ 17	Dožádání							
§ 18	Delegace					<b>X</b>		
§ 19	Atrakce					<b>X</b>		
<b>Díl 2 – Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení</b>								
§ 20–§ 21	Daňový subjekt				X			
§ 22	Třetí osoby							
§ 23	Prokázání totožnosti							
§ 24	Procesní způsobilost	X			X	X		
§ 25	Zástupce	X			X			
§ 26	Ustanovený zástupce				X			
§ 27–§ 28	Zmocněnec	<b>X</b>						
§ 29	Omezení zmocnění	X						
§ 30	Společné zastupování							
§ 31	Odborný konzultant							

*Přijaté novely jednotlivých ustanovení daňového řádu s vyznačením komentovaných změn*

DAŇOVÝ ŘÁD		zákon č. 30/2011 Sb.	zákon č. 458/2011 Sb.	zákon č. 167/2012 Sb.	zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.	zákon č. 267/2014 Sb.	zákon č. 375/2015 Sb., č. 298/2016 Sb., č. 368/2016 Sb.	zákon č. 170/2017 Sb.
§ 244	Daňové tvrzení v insolvenčním řízení	X			X			
§ 245	Sjednocení lhůt				X			
<b>ČÁST ČTVRTÁ – NÁSLEDKY PORUŠENÍ POVINNOSTÍ PŘI SPRÁVĚ DANÍ</b>								
§ 246	Porušení povinnosti mlčenlivosti				X			
§ 247	Pořádková pokuta		X		X	X		X
§ 247a	Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy				X	X		
§ 248	Společná ustanovení o řízení o pokutě				X	X		
§ 249	Zjednodušené řízení o uložení pokuty				X	X		
§ 250	Pokuta za opožděné tvrzení daně		X		X			
§ 251	Penále							X
§ 252 – § 253	Úrok z prodlení				X	X		
§ 254	Úrok z neoprávněného jednání správce daně					X		X
<b>ČÁST PÁTÁ – USTANOVENÍ SPOLEČNÁ, ZMOCŇOVACÍ, PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ</b>								
§ 254a	Úrok z daňového odpočtu					X		X
§ 255	Zvláštní ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci							
§ 256	Opatření při mezinárodním zdanění							
§ 257 – § 258	Převod výnosu daní							
§ 259	Řízení o prominutí daně nebo příslušenství daně					X		
§ 259a	Prominutí penále					X		X
§ 259b	Prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky					X		
§ 259c	Společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství					X		

# I. Úvod

Vážený čtenáři,

dostává se Vám do ruky publikace, která se věnuje aktuálnímu vývoji daňového procesu. Oba autoři se bezprostředně po přijetí nového procesního předpisu daňového práva přijatého zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „DR“ nebo „daňový řád“) čtenáři snažili v opakovaně vydaném komentáři k tomuto zákonu ozřejmit podmínky jeho přijetí, jakož i jeho očekávaný výklad. Prezentované názory vycházely ze zkušeností daňového poradce a legislativní specialistky a advokátky, přičemž oba měli dlouholeté zkušenosti s přípravou tohoto zákona a s vlivem judikatury na interpretaci předchozí právní úpravy daňového procesu, tedy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“ nebo zákon o správě daní a poplatků). Nejednalo se o ojedinělý komentář k daňovému řádu, a tak existuje dost podkladů pro srovnání výkladu nového procesního zákona v době jeho vydání. Tento zákon se však dále vyvíjí, a to jak přijatými novelizacemi daňového řádu, tak v nemalé míře vlivem judikatury. **Tato nová publikace přináší aktuální znění daňového řádu k 1. 6. 2018, ve kterém se autoři snaží upozornit na některé významnější změny a vytvořit tak obraz toho, jak se mění správa daní. Jedná se zejména o významnější změny provedené devíti dosud přijatými novelami daňového řádu nebo jinými zákony ovlivňujícími bezprostředně správu daní nastavenou daňovým řádem. K zásadnějším změnám připojují komentář a současně uvádějí i některé další interpretační novinky daňového procesu, které vyplynuly z judikatury.** Tato publikace tak na komentář k daňovému řádu vydaný společně oběma autory.

**Daňové právo trápí mimo jiné i:**

- ▶ **neustálená daňová terminologie a**
- ▶ **nerespektování procesní ucelenosti a provázanosti daňového práva již při tvorbě daňových zákonů na bázi obecné procesní úpravy.**

Proměnlivá terminologie samotného pojmu **daň** (daně, poplatky, peněžité plnění, někdy i úhrady, někdy dokonce i ceny) přispívá bezesporu k obtížným a variabilním interpretacím daňových zákonů. Daňové právo je již svou podstatou velmi nestabilním právním odvětvím, abychom byli přesní tak pododvětvím správního práva a speciálně práva finančního, podléhajícím zásadním způsobem politickým změnám. Změna daňového práva

je základním mottem programů snad všech politických stran do každých voleb.<sup>1)</sup> Nicméně daňové právo je pojmem běžně používaným a sám název „daňový řád“ je pozoruhodný tím, že začal být, zejména v judikatuře Nejvyššího správního soudu, používán zcela spontánně v době, kdy se zákonná úprava procesu správy daní nazývala zákon o správě daní a poplatků. Systém daňového práva založený soustavou daňových zákonů existuje, dotýká se každého z nás a jistá integrita by měla být zajišťována právě daňovým procesem. Již osmým rokem účinný daňový řád byl v legislativním procesu opakovaně označován za zákon, jehož poměrně význačným přínosem je jisté rozklíčování a založení stability v daňové terminologii. V neposlední řadě by se mělo v různých souvislostech změn nastalých a zamýšlených zdůrazňovat sjednocující postavení daňového procesu, subsidiárního to zákona v rámci soustavy daňových zákonů. Stabilní, projudikovaná a co nejzřetelnější pravidla by prospěla správě všech peněžitých plnění do veřejných rozpočtů, minimálně v rozsahu vymezení pojmu „daň“ v § 2 DŘ. V obsahu připojeného daňového řádu jsou vyznačeny změny daňového procesu, a to i ty, které nejsou založeny přímo některou z novel daňového řádu, ale ve své podstatě se jedná o změnu systému správy daní provedené snad nezbytnou procesní odchylkou v jiném daňovém zákoně, popřípadě i v ostatních zákonech mimo systém daňového práva, jako například změnou občanského práva jak procesního, tak hmotného. O nezbytnosti některých odchylek v jednotlivých daňových zákonech by se ovšem, alespoň podle názoru autorů, dalo s úspěchem pochybovat. Naopak v případech, kdy existuje problém správy některé daně, jenž by si podle autorů zasloužil specifickou úpravu dílčí části jejího procesu, nebyla taková odchylka dosud v konkrétním daňovém zákoně přijata. Jako příklad lze uvést opakující se problémy s vrácením nadměrných odpočtů u daně z přidané hodnoty.

Lze si jen přát, aby legislativní vývoj daňového práva směřoval k tomu, že bude existovat určitý jednoznačný, minimálně dolaďovaný systém povinností, který umožní reagovat na aktuální politickou situaci co nejmenším počtem změn dotýkajících se zejména výše zákonem nastavených povinností. Hmotněprávní ustanovení vyjadřující předmět výpočtu daňové povinnosti se asi tak rychle neustálí, ale „jazyk“ vzájemné komunikace mezi daňovými subjekty a správci daně by měl být srozumitelný a téměř neměnný

---

<sup>1)</sup> Citace výroku jednoho z volebních lídrů: ZPĚVÁČKOVÁ, B. Sobotka: Musíme rozbit daňový systém. Chce to daňovou revoluci. In: Novinky.cz. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/domaci/423253-sobotka-musime-rozbit-danovy-system-chce-to-danovou-revoluci.html>.

s minimem odchylek pro jednotlivé typy peněžitých plnění, chcete-li daní ve smyslu citovaného ustanovení.

Co ještě závěrem tohoto úvodu zdůraznit? K přijetí daňového řádu vedla poměrně složitá a dlouhá cesta, což bezesporu prospělo jeho vyváženosti a umožnilo využít dostatečně dlouhou dobu pro volbu terminologie a pravidel, která by mohla napomoci určité stabilitě a algoritmizaci výběru daní. Lze s jistotou tvrdit, že žádný procesní předpis nemá tak konsolidovanou a aktivní oponentní skupinu, která by se tak rozhodujícím způsobem podílela na modelaci jednotlivých ustanovení, jako daňový řád vznikající pod trvalým vlivem Komory daňových poradců ČR, a má-li být učiněno za dost pravdě, rovněž soudců činných ve správním soudnictví. Jak již bylo řečeno, tak výsledky tohoto dlouholetého tvůrčího procesu si vám oba autoři dovolili představit ve dvou vydáních komentářů k daňovému řádu<sup>2)</sup>. Specifikem této dvojice autorů je, že se snaží věc vidět z různých stran a tento určitý duální pohled na některá nová ustanovení upravující správu daní a nejrůznější situace nastalé v daňovém procesu se projevuje v jejich společně vydávaných publikacích. V textu se toto pojetí projevuje tak, že určitou část textu autorizuje buď jako **JK** – JUDr. Jaroslav Kobík, či jako **AK** – JUDr. Alena Kohoutková, což nevylučuje porozumění a soulad názorů obou autorů v mnoha případech, tedy neautorizovaných částech textu.

*autoři*  
*duben 2018*

---

<sup>2)</sup> KOHOUTKOVÁ, A., KOBÍK, J. Daňový řád s komentářem. 1. a 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2011 a 2013.



## IV. Vliv judikatury

Nelze opomenout, že zásadní vliv na vývoj interpretace daňového řádu má kromě novelizací tohoto zákona zejména judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.<sup>5)</sup> I v této publikaci bude odkázáno na nejnovější judikaturu, tentokrát z jiných pohledů.

Připomeňme si, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. **2 Afs 66/2004-53** ze dne 11. 1. 2006 platí pro závaznost náleží Ústavního soudu ve vztahu k věcné příslušnosti rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu toto:

Věcná příslušnost rozšířeného senátu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.) není dána, pokud se tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu hodlá odchýlit od dřívější judikatury tohoto soudu nikoli pro svůj nesouhlas s právními názory vyjádřenými v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu, nýbrž v důsledku vázanosti náleží Ústavního soudu. Ohnisko odlišnosti právních názorů se totiž nenachází v interní sféře Nejvyššího správního soudu, což by vyvolalo nutnost sjednocení judikatury právě aktivací rozšířeného senátu, nýbrž je dáno judikaturou Ústavního soudu. Spočívá tedy ve vnějším a na vůli Nejvyššího správního soudu nezávislém faktoru, ve svých faktických důsledcích srovnatelném se změnou právní úpravy nebo s rozhodovací činností mezinárodních soudů.

Také pro vliv judikatury, tentokrát Nejvyššího správního soudu podle jeho rozsudku čj. **1 Afs 140/2008-77** ze dne 8. 1. 2009, platí:

I. Judikatura správních soudů není neměnná, a ani existence právního názoru vyjádřeného rozhodnutím rozšířeného senátu nebrání opětovně kasační stížností zpochybnit jeho validitu. Na druhou stranu relativní stabilita judikatury je nezbytnou podmínkou právní jistoty jako jednoho ze základních atributů právního státu. Změny judikatury za situace nezměněného právního předpisu by se měly odehrávat z principiálních důvodů, zejména proto, že se změnily právní předpisy související s právním předpisem vykládaným, resp. došlo ke změně právních názorů soudů, k jejichž judikatuře je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet, případně se změnily okolnosti podstatné pro působení právní normy dotvořené judikaturou, event. se nově objevily jiné závažné důvody, které poskytnou základ pro změnu právního názoru Nejvyššího správního soudu, pokud potřeba takovéto změny převáží nad zájmy osob jednajících v dobré víře v trvajícím existenci judikatury.

II. Skutečnost, že judikatura byla sjednocena rozšířeným senátem, přináší zvlášť významné argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru. Brojí-li stěžovatel proti

<sup>5)</sup> Nejvýznamnější judikaturu mající vliv na správu daní podrobněji zpracoval jeden z autorů ve své knize *Daňový proces - Judikatura k problémovým situacím* (JUDr. Jaroslav Kobík, Olomouc: ANAG, 2016).

pohledu jsou pak ještě více zajímavé např. otázky spojené s uplatňováním námitky, a to zejména v případě exekuce viz kapitola 8. K § 175 až § 232 – Vymáhání.

K vlivu judikatury na správu daní je třeba hned v úvodu připomenout rovněž zásadní roli, kterou judikatura sehrála při vytyčení tenké hranice mezi zákonností postupu a **zneužitím práva**.

Pokud jde o postup správce daně při řešení situací zjištěného zneužití práva, je možné s velkou nadsázkou tento problém přiřadit k **§ 5 odst. 1 DŘ**, tedy k zásadě zákonnosti, kterou je vázán správce daně při všech svých postupech, a to při respektování zásady, podle které je výklad zákona třeba provádět také v kontextu různých druhů společenských zájmů a je nutné hledat cíl, proč takový zákon v daném znění společnost přijala (viz např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 438/01 ze dne 2. 10. 2002).



### Co k tomu judikatura?

**JK** s využitím textu Daňové spory a jejich řešení v soudní judikatuře dostupné na [www.VOX.cz](http://www.VOX.cz).

#### Řešené otázky:

Zneužití práva pochopitelně není a nemůže být předmětem právní úpravy, a proto nemůže být v daňovém řádu, ani v kterémkoliv jiném právním předpise upraveno. Přesto se s ním v daňové praxi setkáváme. Máme za to, že tato publikace by nebyla úplná, kdyby neupozornila na judikaturu zejména Nejvyššího správního soudu, ale i soudu Ústavního a Soudního dvora Evropské unie v této věci. Související otázky, které se nabízejí, jsou zejména:

- ? Co vše lze za zneužití práva prohlásit?
- ? Jaké jsou základní pojmové znaky zneužití práva?
- ? Jaký je rozdíl mezi zneužitím práva a daňovým podvodem?

Související ustanovení DŘ: § 8, § 92

**Úvaha** začíná u diskuse o zneužití práva v oblasti daní, jakož i následné judikatury, která se týkala případu dořešeného s konečnou platností až Ústavním soudem usnesením **sp. zn. III. ÚS 374/06** ze dne 31. 10. 2007, kterým odmítl ústavní stížnost proti rozsudkům Nejvyššího správního soudu čj. **1 Afs 107/2004-48** ze dne 10. 11. 2005 a čj. **7 Afs 115/2004-47** ze dne 19. 1. 2006. Ústavní soud dospěl k názoru, že i když daňové předpisy

## 2. K § 27 a § 136 – UPLATNĚNÍ PLNÉ MOCI

Obě tato ustanovení jsou důležitá mimo jiné i ve vztahu ke lhůtě pro podání daňového tvrzení. Pokud se jedná o jejich změnu provedenou přímou novelizací příslušných ustanovení daňového řádu, tak zákonem č. **30/2011 Sb.** byl novelizován **§ 27**. V odstavci 2 byla vypuštěna slova „, *pokud je doloženo i její přijetí zmocněncem*“. Původní úprava totiž předpokládala, že každou plnou moc bude muset podepsat i její příjemce. Jistě by se tak předešlo mnohým nedorozuměním a komplikacím, ale na druhou stranu se jednalo o odklon od klasické plné moci podle tehdy ještě platného občanského zákoníku (č. 40/1964 Sb.). Zákon č. 30/2011 Sb. novelizoval rovněž § 136 DŘ a změna spočívala v tom, že v odstavci 1 se ke 12 měsícům délky zdaňovacího období doplnilo, že se jedná o minimum. V odstavci 2 citovaného ustanovení se doplnilo, že prodloužení lhůty na 6 měsíců se týká daňových přiznání podávaných podle odstavce 1. Další změna citovaného ustanovení byla provedena zákonem č. **458/2011 Sb.**, od 1. 1. 2013 bylo do odstavce 5 doplněno, že v něm uložená povinnost ohledně sdělení, ve kterém daňový subjekt deklaruje, že mu ve zdaňovacím období nevznikla daňová povinnost k dani, ke které je registrován, se týká i vyúčtování.



### Co k tomu judikatura?

#### Řešené otázky:

- ? Platí prodloužená lhůta pro podání daňového přiznání, pokud daňový subjekt odešle plnou moc pro daňového poradce na zpracování a předložení daňového přiznání před uplynutím tříměsíční lhůty, ale správce daně ji obdrží až po jejím uplynutí?
- ? Jaký je výklad termínu „uplatnění plné moci“?

**Úvaha** k uvedeným otázkám – přestože ztrácejí na aktuálnosti zejména s ohledem na postupující elektronizaci daňového řízení, tak pokud jde o fyzické osoby, není jejich správné zodpovězení bez významu ani dnes. O tom ostatně svědčí i jejich poměrně „čerstvá“ judikatura.

Základní tříměsíční lhůta po uplynutí zdaňovacího období pro podání daňového přiznání je stanovena v **§ 136 odst. 1 DŘ**. Další možností je prodloužená šestiměsíční lhůta. Pokud má být tato lhůta odvislá od udělení plné moci daňovým subjektem daňovému poradci, jak určuje odstavce 2 tohoto zákonného ustanovení, potom musí být udělena daňovému poradci v širším

[32] Dle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu platí, že pokud správce v rámci postupu k odstranění pochybností shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

[33] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností nezakládá nezákonnost následné daňové kontroly vždy. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 276/2014-43, uvedl, že „[n]ezákonnost výzev k odstranění pochybností ani případná nezákonnost samotného postupu k odstranění pochybností nemají automaticky za následek nezákonnost jiného postupu, v projednávané věci daňové kontroly. Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci.“

[34] Krajský soud správně dovodil, že daňovou kontrolu zahájenou dle § 90 odst. 3 daňového řádu, jakkoli jde o relativně samostatný postup správce daně, nelze zcela oddělit od předchozího postupu k odstranění pochybností, byť rozdílný okamžik počátku lhůty pro vrácení přeplatku, na nějž poukázal krajský soud, představuje v této souvislosti argumentaci spíše sekundární. O souvztažnosti uvedených postupů totiž svědčí především zákonné omezení rozsahu daňové kontroly navazující na postup k odstranění pochybností pouze v rámci důvodů, pro něž správce daně považuje za potřebné pokračovat v dokazování.

[35] V nyní projednávané věci je přitom klíčové, že stěžovatel zahájil daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu protokolem ze dne 9. 2. 2015 pouze z toho důvodu, že žalobkyně údajně nevyvinula potřebnou součinnost k prokázání stěžovatelem zpochybňovaných skutečností v rámci postupu k jejich odstranění. Jak již však bylo shora uvedeno, žalobkyně v rámci tohoto postupu nečinná nebyla. Soud opět upozorňuje na specifickou situaci v této věci, zejména na obsah stížnosti, kterou nutno hodnotit jako racionální a srozumitelnou odpověď žalobkyně stěžovateli. Jediný důvod, pro který stěžovatel shledal potřebné provádět další dokazování a zahájit tedy daňovou kontrolu, tak má původ v jeho vlastním protizákonném postupu, kterým ignoroval právně relevantní podání žalobkyně. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že nezákonností v nyní projednávané věci byla zatížena i samotná daňová kontrola.

## K § 92

Pokud se jedná o změny textu zákona, tak v ustanovení § 92 došlo ke změně pouze v odstavci 5 písmenu d) zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., kdy bylo slovo „úkonu“ nahrazeno k doladění s novým občanským zákoníkem slovem „jednání“.



### Co k tomu judikatura?

#### Řešené otázky k aktivitě správce daně při dokazování:

- ? Jak dalece má být správce daně aktivní při zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, když důkazní břemeno v této věci stíhá daňový subjekt?

? Má si v návaznosti na to správce daně opatřit z úřední povinnosti jako důkazní prostředek svědeckou výpověď, pokud ji daňový subjekt sám nenavrhne nebo pokud přitom nesplní podmínky stanovené § 92 odst. 6 DŘ?

Související ustanovení DŘ: § 92 odst. 1 až 3, 6

**Úvaha** k uvedeným otázkám vychází ze smyslu § 92 odst. 2 DŘ, podle nějž platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, čímž vyvstávají ještě další související otázky. Tato povinnost správce daně **dbát o správné zjištění a stanovení** ovšem neznamená, že má správce daně sám o sobě povinnost či spíš možnost zjišťovat daňovou povinnost správně, pokud daňový subjekt v tomto směru rezignuje. V daňovém řízení totiž platí více než kde jinde zásada, podle které má každý střežit svá práva. Pokud tak daňový subjekt nečiní a správci daně nenavrhne dostatek věrohodných a vypovídajících důkazních prostředků k prokázání jím tvrzených skutečností, potom mu hrozí buď stanovení daně podle pomůcek, anebo, někdy ještě hůře, neuznání sporných nákladů, v některých případech třeba až ve výši 50 % z celkových nákladů, bez ohledu na nezměněnou výši výnosů. Na rozdíl od stanovení daně podle pomůcek mu správce daně nejen nezohlední zjištěné výhody, ale navíc přitom opomene zabývat se i otázkou, zda nezpochybněné výdaje mohly, či nemohly daňovému subjektu např. umožnit realizaci předmětné zakázky (viz citovaná judikatura).

Opacně ovšem platí, že navrhne-li daňový subjekt správci daně provedení nějakého důkazního prostředku, potom nepostačuje, aby jej správce daně bez dalšího odmítl provést a vyhodnotit, aniž by uvedl důvod tohoto svého postupu.

Z množství sporů při dokazování, které Nejvyšší správní soud musel k této situaci řešit, se obecně opomíjejí zejména tyto dvě otázky, v rámci kterých jeho judikatura navázala na dikci daňového řádu (jakož i dříve na dikci zákona o správě daní a poplatků) a doplnila ji:

1. Daňový subjekt má v případě, že má správce daně důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, správnosti, průkaznosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, na základě výzvy správce daně prokázat svá tvrzení jinými důkazními prostředky než pouze účetnictvím. Svě mnohdy nezastupitelné místo zde mají subjektem

## 5. K § 125 až § 131 – REGISTRAČNÍ ŘÍZENÍ

Zákonem č. 458/2011 Sb. došlo k zásadnímu přepracování registračního řízení. K provedení této změny vedla úvaha, že ustanovení o registraci v daňovém řádu obsahují jednostranné hmotněprávní podmínky zaměřené na registraci k dani z příjmů. Nově přijatá ustanovení mají být tedy veskrze procesní a hmotněprávní podmínky vzniku povinnosti k registraci jsou nadále pouze předmětem úpravy příslušného hmotněprávního zákona. V § 125 DŘ se stanoví, že registrační povinnost vzniká okamžikem vzniku povinnosti podat registrační přihlášku, přičemž podmínky vzniku této povinnosti jsou uvedeny v hmotněprávních zákonech, nově i v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kam byla vložena část pátá § 39 až § 39b. Údaje, které je povinen daňový subjekt při registraci uvést, vyplývají z tiskopisu. S touto úpravou úzce souvisí § 72 odst. 1 a 2 DŘ, kde se objevuje určitý problém částečně řešený již i v judikatuře vrcholných soudů.

**JK** K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 25/2015-38 ze dne 3. 1. 2018, podle kterého bylo za rozhodné právní úpravy podání daňového přiznání k DPH prostřednictvím datové zprávy, jejíž součástí byla elektronická forma tiskopisu vydaného Ministerstvem financí (v obecně široce užívaném datovém formátu „\*.pdf“), podáním, které správce daně nemohl shledat neúčinným postupem podle § 74 odst. 3 DŘ. Dále je nutné upozornit na návrh na zrušení § 72 odst. 1 a odst. 2 DŘ, který je veden u Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 19/17. Tento návrh podalo dne 17. 8. 2017 několik senátorů Parlamentu ČR z důvodu rozporů těchto ustanovení s ústavním pořádkem.

**AK** Bude velmi zajímavé, k jakému rozhodnutí a odůvodnění Ústavní soud dospěje. Je možné uvažovat o právním předpisu, který by požadované údaje explicitně stanovil. Nic rigidnějšího bych si již neuměla představit. Vezme-li legislativní proces směřující k vydání právního předpisu, a předpokládejme, že by se jednalo jen o vyhlášku vydávanou Ministerstvem financí, pak by se každá změna změnila v kalvárii. Všechna připomínková místa by musela mnoha svými úředníky posuzovat jednotlivé údaje, které by správce daně požadoval, a přiznejme, že by se tak dělo, aniž by tito úředníci měli podrobné znalosti potřeb správy daní, a to nemluvě o vývoji technologií, kdy správce daně může s ohledem na rozvoj nepřetržitého a dálkového přístupu k určitým údajům rozsah požadovaných údajů flexibilně snižovat. Pokud každoročně v tiskopise stanovuje Ministerstvo financí při výkonu své pravomoci v souladu s napadenými ustanoveními zmíněnou ústavní žalobou,

Jak je uvedeno v úvodu této kapitoly, základní propojení mezi občanským soudním řádem a daňovým řádem při provádění daňové exekuce vyplývá z § 177 DŘ, kde odstavec 1 stanoví subsidiární použití občanského soudního řádu pro případ, že příslušná úprava pro výkon daňové exekuce není začleněna do daňového řádu. Rovněž je v úvodu zmíněn i odstavec 2, který obsahuje pravidla použitá při konstrukci právní úpravy daňové exekuce. Znamená to tedy, že vycházejí z daňového řádu, musí se při provádění daňové exekuce připojit ke každému ze způsobů exekuce i příslušná ustanovení občanského soudního řádu. Detailní výklad a propojení obou úprav by bylo na samostatnou a ke všemu se ještě neustále měnící publikaci. Proto následuje pouze orientační tabulka, ze které se čtenář dozví, které ustanovení daňového řádu vyjádřené pouhým číslem paragrafu v pravém sloupci se přibližně vztahuje k úpravě výkonu rozhodnutí v občanském soudním řádu ve znění k 1. 1. 2018.

<p>Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád účinný k 1. 1. 2018</p>	<p>Orientační návaznost s daňovou exekucí podle DŘ</p>
<p style="text-align: center;"><b>ČÁST ŠESTÁ</b> <b>Výkon rozhodnutí</b></p> <p style="text-align: center;">HLAVA PRVNÍ Nařízení a provedení výkonu rozhodnutí</p> <p style="text-align: center;"><b>Předpoklady výkonu rozhodnutí</b></p> <p style="text-align: center;">§ 251</p> <p>(1) Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí. Soud nařizuje a provádí výkon rozhodnutí s výjimkou titulu, který se vykonává ve správním nebo daňovém řízení.</p> <p>(2) Je-li k soudu podán návrh na výkon titulu, který se vykonává ve správním nebo daňovém řízení, soud návrh odmítne.</p> <p style="text-align: center;">§ 252</p> <p>(1) Není-li stanoveno jinak, je příslušný k nařízení a provedení výkonu rozhodnutí, k činnosti soudu před nařízením výkonu rozhodnutí a k prohlášení o majetku obecný soud povinného.</p> <p>(2) Nemá-li povinný obecný soud nebo jeho obecný soud není v České republice, je k nařízení a provedení výkonu rozhodnutí příslušný soud, v jehož obvodu povinný má majetek; jde-li o výkon rozhodnutí přikázáním pohledávky, je příslušný obecný soud banky nebo jiného dlužníka povinného, popřípadě soud, v jehož obvodu má zahraniční dlužník povinného umístěn v České republice svůj závod nebo organizační složku svého závodu.</p> <p>(3) Namísto obecného soudu povinného je k nařízení a provedení výkonu rozhodnutí a k činnosti soudu před nařízením výkonu rozhodnutí příslušný soud, v jehož obvodu má nezletilý na základě dohody rodičů nebo rozhodnutí soudu, popřípadě jiných rozhodujících skutečností své bydliště, jde-li o výkon rozhodnutí pro vymožení výživného nezletilého dítěte.</p> <p>(4) Namísto obecného soudu povinného a soudu uvedeného v odstavci 3 je k nařízení a provedení výkonu rozhodnutí příslušný soud,</p> <p>a) v jehož obvodu je závod (část závodu), jde-li o výkon rozhodnutí postižením závodu;</p> <p>b) v jehož obvodu je nemovitá věc, týká-li se výkon rozhodnutí nemovité věci, není-li dána příslušnost podle písmena a).</p> <p>(5) Soud příslušný podle odstavce 3 může po pravomocném nařízení výkonu rozhodnutí ze závažných důvodů přenést svou místní příslušnost na jiný soud, jestliže je to v zájmu nezletilého. Jestliže soud, na nějž byla příslušnost přenesena, s přenesením nesouhlasí, předloží věc k rozhodnutí, pokud otázka přenesení příslušnosti nebyla již rozhodnuta odvolacím soudem, svému nadřízenému soudu; rozhodnutím tohoto soudu je vázán i soud, který příslušnost přenesl.</p>	<p>§ 153 § 175 § 176</p> <p>§ 13 až § 19 § 175 odst. 3 § 185 odst. 3</p>



**Další posun v sankčním systému spočíval** (novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb.) **v přijetí jisté možnosti promíjet** penále vznikající podle § 251 DŘ a úroku z prodlení vznikajícího *ex lege* podle § 252 a § 253 DŘ a tím umožnit přizpůsobení takto vznikajícího postihu případně konkrétním podmínkám, za nichž nastalo nesplnění daňové povinnosti, ať již při jejím tvrzení, či spočívající v její úhradě. Nově byla do daňového řádu zařazena tato ustanovení, včetně přechodných ustanovení, která určují, od kdy lze tuto novou úpravu použít:

§ 259a

Prominutí penále

(1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

(2) Správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále. Pň tom není vázán návrhem daňového subjektu.

(3) Žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci dodatečného platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.

(4) Lhůta pro podání žádosti podle odstavce 3 neběží po dobu

- a) řízení o povolení posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla,
- b) povoleného posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

§ 259b

Prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky

(1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl.

(2) Správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Pň tom není vázán návrhem daňového subjektu.

(3) Pň posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.

§ 259c

Společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně

(1) Pň posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností pň správě daní daňovým subjektem.

## **VI. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (úplné znění)**

### **Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,**

ve znění zákona č. 30/2011 Sb., č. 458/2011 Sb., č. 167/2012 Sb., zákonného opatření Senátu  
č. 344/2013 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., č. 375/2015 Sb., č. 298/2016 Sb., č. 368/2016 Sb.  
a zákona č. 170/2017 Sb.

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

#### **ČÁST PRVNÍ**

#### **Úvodní ustanovení**

##### **Hlava I**

##### **Předmět a účel úpravy**

###### **§ 1**

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

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

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

###### **§ 2**

(1) Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).

(2) Veřejným rozpočtem se pro účely tohoto zákona rozumí

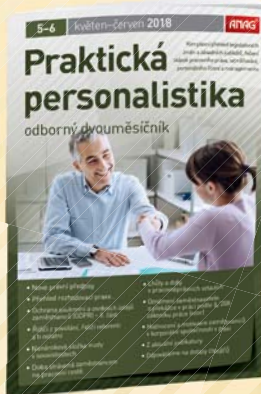
- a) státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu,
- b) rozpočet územního samosprávného celku,
- c) rozpočet státního fondu nebo Národní fond,
- d) rozpočet Evropské unie, nebo
- e) rozpočet, o němž to stanoví zákon.



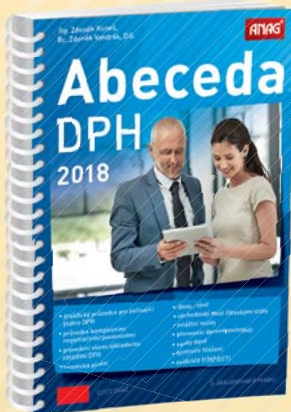
MĚSÍČNÍK  
 MZDOVÁ ÚČETNÍ



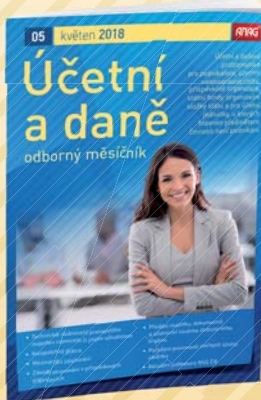
EDICE  
 DANĚ



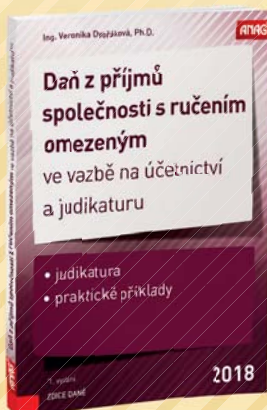
DVOUMĚSÍČNÍK  
 PRAKTICKÁ PERSONALISTIKA



EDICE  
 DANĚ



MĚSÍČNÍK  
 ÚČETNÍ A DANĚ



EDICE  
 DANĚ



9 788075 1541468  
 Doporučená cena 599 Kč