

meritum

Daňový řád 2017–2018



Wolters Kluwer

4. vydání

meritum

Daňový řád 2017–2018

Výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 6. 2017



Wolters Kluwer

4. vydání

Vzor citace: HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ Lenka. *Meritum Daňový řád 2017–2018*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 224

Jazyková korektura Petra Kubičková
Odpovědná redaktorka Tereza Šimová

Autor JUDr. Lenka Hrstková Dubšeková

Upozornění

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



Wolters Kluwer ČR,
U Nákladového nádraží 6
130 00 Praha 3
tel.: 246 040 405, 246 040 400,
fax: 246 040 401
www.wolterskluwer.cz
e-mail: obchod@wolterskluwer.cz

© Wolters Kluwer ČR, 2017
ISBN 978-80-7552-716-5 (brož.)
ISBN 978-80-7552-717-2 (pdf)
ISBN 978-80-7552-718-9 (mobi)
4. vydání
Sazba: eL-typo
Tisk: Sowa Sp. z o.o., ul. Raszyńska 13, 05-500
Piaseczno, Poland

Obsah

Předmluva	VI
Zkratky	VII

ČÁST I Obecné principy správy daní

KAPITOLA 1	Právní rámec	1
	1.1 Právní úprava	1
	1.2 Soustava daní a poplatků	5
	1.3 Přejídné období	6
KAPITOLA 2	Základní pojmy a zásady	8
	2.1 Působnost daňového řádu	8
	2.2 Obecné principy správy daní	8
	2.3 Základní pojmy správy daní	9
	2.3.1 Správa daní a její cíl	9
	2.3.2 Předmět správy daní	11
	2.4 Základní zásady správy daní	12

ČÁST II Správa daní

KAPITOLA 1	Subjekty správy daní	19
	1.1 Správce daně	19
	1.1.1 Pravomoc a příslušnost správce daně	19
	1.1.2 Úřední osoby	20
	1.1.3 Jednací jazyk	21
	1.1.4 Informační povinnost správce daně	22
	1.1.5 Povinnost mlčenlivosti	22
	1.2 Daňový subjekt	23
	1.3 Třetí osoby	23
	1.4 Procesní způsobilost a zastupování	25
KAPITOLA 2	Lhůty	29
	2.1 Právní vymezení lhůt	29
	2.2 Pravidla běhu lhůt	30
	2.3 Prodloužení lhůty	32
	2.4 Navrácení lhůty v předešlý stav	34
	2.5 Ochrana před nečinností správce daně	35
KAPITOLA 3	Doručování písemností	37
	3.1 Doručování písemností	37
	3.2 Způsoby doručování	38
	3.3 Neúčinnost doručení	40
KAPITOLA 4	Dokumentace a daňový spis	41
	4.1 Protokol a úřední záznam	41
	4.2 Daňový spis	42
	4.3 Daňová informační schránka	44

KAPITOLA 5	Řízení a postupy	45
5.1	Zahájení řízení a podání	45
5.2	Postupy správce daně	49
5.2.1	Vyhledávací činnost a místní šetření	49
5.2.2	Daňová kontrola	51
5.2.3	Postup k odstranění pochybností	56
5.3	Úkony v průběhu řízení	58
5.3.1	Dokazování a důkazní prostředky	58
5.3.2	Záznamní povinnost	62
5.3.3	Pomůcky a sjednání daně	63
5.3.4	Předběžná otázka	66
5.3.5	Předvolání a předvedení	66
5.3.6	Náklady řízení	67
5.4	Rozhodnutí	68
KAPITOLA 6	Opravné, dozorčí a jiné prostředky	72
6.1	Opravné a dozorčí prostředky	72
6.1.1	Rozklad	73
6.1.2	Odvolání	73
6.1.3	Obnova řízení	80
6.1.4	Přezkoumání rozhodnutí	82
6.2	Jiné prostředky	84
6.2.1	Prominutí daně	85
6.2.2	Stížnost	87
KAPITOLA 7	Registrace	89
KAPITOLA 8	Závazné posouzení	91
KAPITOLA 9	Daňové řízení	93
9.1	Daňové řízení	93
9.2	Nalézací řízení	94
9.3	Lhůta pro stanovení daně	102
KAPITOLA 10	Placení daní	107
10.1	Evidence daní a úhrada daně	107
10.2	Nedoplatek a přeplatek	109
10.3	Lhůta pro placení daně	113
10.4	Dělená správa	114
10.5	Vybírání daní	115
10.6	Zajištění daní	118
10.7	Vymáhání daní	121
KAPITOLA 11	Právní nástupnictví	124
11.1	Ukončení činnosti	124
11.2	Přechod daňové povinnosti	124
11.3	Vztah k insolvenčnímu řízení	126

ČÁST III

Sankce a soudní řízení

KAPITOLA 1	Sankce	129
1.1	Rozdělení sankcí	129
1.1.1	Pokuta za opožděné tvrzení daně	131
1.1.2	Penále	133
1.1.3	Úrok z prodlení	135

1.2	Sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru ...	137
1.2.1	Pokuta za přestupek porušení mlčenlivosti.....	137
1.2.2	Pořádková pokuta a pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.....	137
KAPITOLA 2	Správní soudnictví.....	139
2.1	Soudy	139
2.2	Řízení o žalobě	139
2.3	Ústavní soud a ústavní stížnost	143
KAPITOLA 3	Trestné činy daňové	145
3.1	Obecné principy stanovení trestných činů	145
3.2	Jednotlivé trestné činy.....	145
Příloha 1	Vzory podání pro rok 2017 podle DŘ.....	148
Příloha 2	Vymezení zdaňovacího období u jednotlivých daní	161
Příloha 3	Termínový daňový kalendář 2017	162
Příloha 4	Technická novela k daňovému řádu	178
Příloha 5	Druhá novela daňového řádu.....	182
Příloha 6	Třetí novela daňového řádu	191
Příloha 7	Čtvrtá novela daňového řádu.....	192
Příloha 8	Pátá novela daňového řádu.....	193
Příloha 9	Dvě novely daňového řádu účinné v roce 2016	197
Příloha 10	Dvě novely daňového řádu účinné v roce 2017	198
Příloha 11	Přehled legislativních zkratk v DŘ	201
Příloha 12	Porovnání ustanovení DŘ a ZSDP	202
Příloha 13	Porovnání opravných prostředků podle ZSDP ve srovnání s DŘ	203
Příloha 14	Porovnání sankcí dle ZSDP a DŘ	204
Příloha 15	Položka č. 1 sazebníku správních poplatků.....	206
Příloha 16	Pokyny k daňovému řádu platné k 1. 1. 2017.....	207
Příloha 17	Druhy výzev podle daňového řádu	208
Věcný rejstřík.....		210

Předmluva

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

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

Výklad je doplněn o praktické přílohy, například vzory podání, tabulky a schémata, termínový kalendář, a je zpracován ve znění právních předpisů k 1. 6. 2017.

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

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

Věříme, že oceníte přehlednost a srozumitelnost výkladu a že vám **meritum** Daňový řád poskytne řešení vašich každodenních situací.

Redakce **meritum**

Zkratky a užívané právní předpisy

Zkratky užívaných právních předpisů

Zkratka	Název předpisu	Číslo předpisu
DŘ	daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb.
Listina	Listina základních práv a svobod	zákon č. 2/1993 Sb.
NOZ	nový občanský zákoník	zákon č. 89/2012 Sb.
OBZ	obchodní zákoník	zákon č. 513/1991 Sb. (zrušen k 31. 12. 2013)
OSŘ	občanský soudní řád	zákon č. 99/1963 Sb.
OZ	občanský zákoník	zákon č. 40/1964 Sb.
SŘ	správní řád	zákon č. 500/2004 Sb.
SŘS, s. ř. s.	soudní řád správní	zákon č. 150/2002 Sb.
TŘ	trestní řád	zákon č. 141/1961 Sb.
TZ	trestní zákoník	zákon č. 40/2009 Sb.
Ústava	Ústava České republiky	zákon č. 1/1993 Sb.
zákon o elektronickém podpisu	zákon o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů	zákon č. 227/2000 Sb.
ZDDPN	zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí	zákon č. 357/1992 Sb.
ZDN	zákon o dani z nemovitostí	zákon č. 338/1992 Sb.
ZDP	zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb.
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty	zákon č. 235/2004 Sb.
ZDS	zákon o dani silniční	zákon č. 16/1993 Sb.
ZSD	zákon o spotřebních daních	zákon č. 353/2003 Sb.
ZSDP	zákon o správě daní a poplatků	zákon č. 337/1992 Sb.

Ostatní zkratky

Zkratka	Pojem
čj.	číslo jednací
čl.	článek
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob

Zkratka	Pojem
Kč	koruna česká
MF	Ministerstvo financí
NSS	Nejvyšší správní soud
ODÚ	osobní daňový účet
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
prov. vyhl.	prováděcí vyhláška
Sb., Sb. z.	Sbírka zákonů
sp. zn.	spisová značka
ust.	ustanovení
ÚS	Ústavní soud
vyhl.	vyhláška
z., zák.	zákon

ČÁST I

Obecné principy správy daní

KAPITOLA 1

Právní rámec

1.1 Právní úprava

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

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

JUDIKATURA

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

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

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

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

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

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

Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005,

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

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

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

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

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

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

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

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

JUDIKATURA

Pramenem práva obecně, jakož i pramenem práva ústavního, a to i v systému psaného práva, jsou rovněž základní právní principy a zvyklosti. Tuto tezi potvrzují nejen teoretické analýzy, ale především dějiny 20. století spjaté s existencí totalitních států. Mechanické ztotožnění práva s právními

texty se stalo vítaným nástrojem totalitní manipulace. Učinilo zejména z justice poslušný a nemyslíci nástroj prosazování totalitní moci.

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

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

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

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

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

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

čl. 10 Ústavy

Platné mezinárodní smlouvy jsou vyhlašovány ve Sbírce mezinárodních smluv (dostupná na www.mvcr.cz). Seznam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je pravidelně zveřejňován Ministerstvem financí ve Finančním zpravodaji (dostupný na www.mfcr.cz). S účinností od 1. ledna 2020 budou mezinárodní smlouvy vyhlašovány v nové Sbírce zákonů a mezinárodních smluv podle zákona č. 222/2016 Sb.

z. č. 309/1999 Sb.

!

Dnem vstupu do Evropské unie, tj. 1. 5. 2004, se pro Českou republiku stalo závazným **právo Evropské unie, včetně práva Evropských společenství**. Právně závazná znění předpisů a jiných aktů evropského práva (tzv. *aquis communautaire*) jsou publikována v Úředním věstníku Evropské unie (dostupný na http://europa.eu/index_cs.htm). Judikatura Evropského soudního dvora přiznává komunitárnímu právu přednost před kterýmkoliv pramenem vnitrostátního práva.

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

čl. 1 odst. 2
a čl. 10a Ústavy

V rámci daňového práva je třeba rozlišovat **hmotné právní normy a procesně právní normy**. Daňové právo hmotné upravuje jednotlivé daně a uplatňuje se prostřednictvím

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

Základními daňovými procesními předpisy jsou:

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

Dalšími prameny daňového procesního práva jsou:

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

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

JUDIKATURA

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

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

NSS připomíná, že daňový řád nestanoví lhůtu pro vyřízení odvolání. Tuto lhůtu stanovilo Ministerstvo financí vnitřním interním předpisem – Pokynem č. D-348, který však nemá povahu obecně závazného předpisu. Uvedený pokyn má povahu tzv. interní normativní instrukce nadřízeného orgánu. Ty jsou primárně závazné pro správce daně, který je povinen se jimi řídit.

Rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013,
čj. 1 Afs 21/2013-66, www.nssoud.cz

PŘÍKLAD

V oblasti správy daní jsou důležité zejména tyto pokyny:

- Pokyn D-345 o zrušení pokynů řady D v souvislosti se zrušením ZSDP,
- Pokyn GFR č. D-24, o stanovení formátu a struktury datové zprávy, jejímž prostřednictvím se činí podání dle § 72 odst. 1 DŘ, účinný od 1. 1. 2016,
- Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, účinný od 1. 1. 2016.

Další pokyny jsou uvedeny v přílohové části publikace (viz Příloha 16, s. 207).

1.2 Soustava daní a poplatků

Hlavním nástrojem získávání prostředků státem jsou zejména daně, poplatky a cla. Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny).

Daně jsou povinnými a nená vratnými platbami bez protiplnění ze strany státu.

Přehled daní na území České republiky a související právní předpis			
daně přímé		daně nepřímé	
daně z příjmů (ZDP) a) daň z příjmů fyzických osob, b) daň z příjmů právnických osob, daň z hazardních her (z. č. 187/2016 Sb.)	daň z nemovitých věcí (ZDN) a) daň z pozemků, b) daň ze staveb a jednotek daň silniční (ZDS) <i>daň dědická, daň darovací daň z převodu nemovitostí</i> (ZDDPN) – do 31. 12. 2013 daň z nabytí nemovitých věcí (zákon o dani z nabytí nemovitých věcí) – od 1. 1. 2014	daň z přidané hodnoty (ZDPH)	daně spotřební (ZSD) a) daň z minerálních olejů, b) daň z lihu, c) daň z piva, d) daň z vína a meziproductů, e) daň z tabákových výrobků daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny (z. č. 261/2007 Sb., část 45. až 47.)

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

Poplatky jsou povinnými platbami ukládanými na základě zákona, ale na rozdíl od daní předpokládají protiplnění.

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

JUDIKATURA

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

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

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

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

1.3 Přejícné období

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

§ 264 DŘ

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

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

Další přejícné ustanovení v bodu 2 § 264 DŘ se týká zachování účinků rozhodnutí správce daně vydaných do 31. 12. 2010, včetně uplatněných plných mocí, u nichž byl správce daně povinen vyzvat zmocnitele k předložení nové plné moci v případě pochybností o jejich rozsahu. V bodech 3, 4 a 5 § 264 DŘ jsou upravena přejícná ustanovení o běhu a délce lhůt, které započaly podle ZSDP, včetně lhůt pro vyměření daně a lhůt pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Další přejícná ustanovení v bodech 6 až 10 § 264 DŘ upravují vyřizování žádostí o prominutí daně a posečkání daně podaných do 31. 12. 2010, dokončení rozvrhového řízení, vedení spisu a nahlížení do spisu u daňových řízení zahájených do 31. 12. 2010, osvědčení neplatnosti u rozhodnutí vydaných do 31. 12. 2010, postup při vracení vratitelného přeplatku, u něhož lhůta pro jeho vrácení započala běžet podle ZSDP. Velmi důležitá jsou přejícná ustanovení týkající se uplatnění sankcí

(bod 11 až 14 § 264 DŘ), kde je dodržena zásada, že pokud k příslušné skutečnosti došlo do 31. 12. 2010, tak se při uložení sankce postupuje podle dosavadních právních předpisů (viz příloha č. 11).

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

JUDIKATURA

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

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

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

Návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu se zamítá.

Ústavní soud v této souvislosti poznamenává, že účel napadeného ustanovení lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývajících lhůt nemuselo být možné. V obou případech jde o cíle, které lze označit za legitimní a nelze v nich spatřovat svévolí na straně zákonodárce. Tím není řečeno, že zákonodárce musel řešit vztah obou právních úprav právě tímto způsobem. Ve vztahu k případům, kdy předmětná lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohl rovněž nadále ponechat aplikovatelnou předchozí právní úpravu. Pokud však zvolil jiné řešení, pak nelze s jeho rozhodnutím spojit nepřipustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů. S ohledem na celkový dopad předmětné změny do jejich právního postavení, jakož i možnost z ní plynoucí důsledky v dostatečném předstihu předvídat nelze na jejich straně spatřovat natolik intenzivní zájem na zachování původní právní úpravy, jenž by v jejich případě ve vztahu k běhu a délce lhůty pro vyměření daně vylučoval aplikaci daňového řádu, a činil tak napadené ustanovení protiústavní.

**Nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015,
sp. zn. Pl.ÚS 18/14, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 299/2015 Sb.**

Pojem „postup při vrácení přeplatku“ dle § 264 odst. 10 daňového řádu je nutno vykládat komplexně, a proto zahrnuje i výpočet výše úroku z vratitelného přeplatku.

**Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 25. 5. 2016,
čj. 1 Afs 235/2014-50, www.nssoud.cz**

Právní věta:

Lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2010 uplynula s ohledem na § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dne 31. 12. 2013, pokud nedošlo k jejímu přerušení či stavení.

**Rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2016,
čj. 9 Afs 267/2015-41, www.nssoud.cz**

KAPITOLA 2

Základní pojmy a zásady

2.1 Působnost daňového řádu

Působnost právní normy je vlastnost normy, na základě které získáváme představu o jejím rozsahu, tj. kdo, kde a kdy se bude tím kterým pravidlem řídit. Působnost právních norem je dána druhem vztahů, v nichž státní orgán vykonává pravomoc. Jde o působnost věcnou, osobní, místní a časovou.

§ 1 DR **Věcná působnost** znamená, že daňový řád upravuje procesní pravidla zahrnující postup správců daně a práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob vznikajících v souvislosti se správou daní. Správa daní je činností správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám směřující ke správnému zjištění a stanovení daní a k zabezpečení jejich úhrady.

§ 2 DR Za daně jsou považována peněžitá plnění, která jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Správce daně musí zabezpečit, aby daně byly správně zjištěny a stanoveny, a dále, aby byly uhrazeny. Správce daně při správě daní vede jednotlivá řízení, včetně daňových řízení, a provádí procesní postupy. Při správě daní vznikají daňovým subjektům a třetím osobám práva a povinnosti. Daňový subjekt má povinnost správně tvrdit daň v řádném daňovém tvrzení, za které je považováno daňové přiznání, hlášení a vyúčtování. Daňový subjekt je dále povinen uhradit tvrzenou daň.

§ 1 DR **Osobní působnost** znamená, že daňový řád se vztahuje na správce daně, daňové subjekty a třetí osoby. Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán, kterému je zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní (§ 10 DR). Daňové osoby a třetí osoby jsou považovány za osoby zúčastněné na správě daní (§ 5 odst. 3 DR). Daňovým subjektem je osoba, kterou označuje zákon za daňový subjekt, poplatníka nebo plátce daně (§ 20 DR). Třetí osobou je osoba jiná než daňový subjekt, pokud má při správě daní práva nebo povinnosti (§ 22 DR).

Místní působnost značí, že daňový řád platí na území České republiky.

§ 266 DR **Časová působnost** znamená, že daňový řád je platný ode dne 3. 9. 2009, kdy byl vyhlášen ve Sbírce zákonů, a účinný je od 1. 1. 2011.

2.2 Obecné principy správy daní

V Ústavě je zakotven zásadní princip, že „*státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*“. Listina základních práv a svobod stanoví, že „*povinnosti mohou být subjektům ukládány pouze na základě zákona a v jeho mezích a při zachování základních práv a svobod*“ (čl. 4 odst. 1 Listiny). Mezi základní povinnosti fyzických a právnických osob patří přispívat na činnost státu zejména ve formě daní a poplatků, což je v Listině základních práv a svobod vyjádřeno v čl. 11 odst. 5 tak, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. Ukládané povinnosti v daňové oblasti proto musí mít oporu v právní normě a poplatníkům musí být zachována jejich základní práva a svobody.

§ 4 DR Daňový řád jako procesní daňový předpis se používá při zachování určitých principů. První princip vyjadřuje **vztah mezi daňovým řádem a jiným daňovým zákonem**, kdy se

daňový řád nebo jeho jednotlivá ustanovení použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Přednost má daňový zákon před daňovým řádem.

K tomu, aby byl daňový subjekt schopen plnit své povinnosti a uplatňovat svoje práva před správcem daně, tak by měl mít před sebou minimálně dva zákony, a to na prvním místě zákon, který upravuje příslušnou daň (např. ZDP), a teprve na druhém místě daňový řád.

Druhý princip vyjadřuje **vztah mezi daňovým řádem a správním řádem** (tj. zákonem č. 500/2004 Sb.). Při správě daní se správní řád nepoužije. Správní řád je vyloučen pro správu daní, při které se jako procesní předpis použije daňový řád.

§ 262 DR

Třetí princip vychází z článku 10 Ústavy a vyjadřuje **vztah mezi daňovým řádem a mezinárodní smlouvou**. V případě aplikace mezinárodní smlouvy, která je pro Českou republiku závazná, bude mít při správě daní přednost mezinárodní smlouva před daňovým řádem.

2.3 Základní pojmy správy daní

2.3.1 Správa daní a její cíl

Správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správa daní je postupem (činností) správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám a je vymezena ve všech ustanoveních daňového řádu. Při správě daní vznikají daňovým subjektům a třetím osobám práva a povinnosti.

§ 1 odst. 1 a 2 DR

Cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit, což se provádí v řízení nalézacím, a zajistit úhradu stanovené daně, což se provádí při placení daní. K tomu, aby mohlo být tohoto cíle dosaženo, správce daně provádí i jiná než daňová řízení, včetně úkonů a postupů, provádí vyhledávací činnost, vyzývá ke splnění povinností a kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní.

Cíl správy daní	
zjistit a stanovit daň	zajistit úhradu daně
– daňový subjekt je povinen podat daňové tvrzení – správce daně zjišťuje jednotlivými postupy správnost tvrzené daně a vyměřuje nebo doměřuje daň	– daňový subjekt je povinen uhradit přiznanou daňovou povinnost – správce daně provádí úkony k tomu, aby byly uhrazeny nedoplatky, zejména formou daňové exekuce

JUDIKATURA

Podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu je povinností správce daně dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, a nikoliv stanovit daň v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu (k tomu srovnej např. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006 – 123). Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.

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

Právní věta:

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 citovaného zákona). Nově vymezený cíl správy daní, možnost správce daně provádět daňovou kontrolu i ve vyměřovacím řízení a skutečnost, že daňová ztráta je zcela obvyklou zákonnou odčitatelnou položkou, opravňují daňový subjekt za splnění zákonem stanovených, zejména hmotněprávních podmínek, uplatnit ztrátu v rámci probíhajícího nalézacího řízení, a to bez ohledu na postup zvolený správcem daně.

**Rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014,
čj. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS, www.nssoud.cz**

Předně je třeba konstatovat, že termín správa daní (správa daně), jak ji mělo na mysli ust. § 1 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků, resp. jak jej definuje v § 1 odst. 2 i daňový řád, je souborem kompetencí správních orgánů, jejichž účelem je mimo jiné správné zjištění a stanovení daní. Je tomu tak ostatně pro to, že daňový systém představuje nezbytný prostředek k materiální existenci státu. Za tím účelem je správce daně (v širším slova smyslu) oprávněn, resp. povinen vyžadovat plnění celé řady povinností. Základní kompetencí je v tomto směru oprávnění správce daně zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu a v jejím rámci vyžadovat plnění stanovených povinností (např. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).

**Rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013,
čj. 7 Afs 47/2013-30, www.nssoud.cz**

Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.

**Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013,
čj. 5 Afs 83/2012-46, www.nssoud.cz**

Aby mohl správce daně správně daň zjistit a stanovit, má nejprve daňový subjekt povinnost daň přiznat. Správa daní je postavena na principu, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti.

§ 1 odst. 3,
§ 92 odst. 3,
§ 135 odst. 1 DR

Z pohledu daňového subjektu je důležité si uvědomit, že na něm leží **břemeno tvrzení** ohledně jeho daňové povinnosti a tuto povinnost splní vůči správci daně podáním řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, která jsou základem pro správné zjištění a stanovení daně. Na daňovém subjektu dále leží **břemeno důkazní**, to znamená, že prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních.

§ 1 odst. 3 DR

Daňový řád zavedl pro podání, ve kterém daňový subjekt uvádí svou daňovou povinnost, tj. nese břemeno tvrzení, tyto legislativní zkratky:

- **řádné daňové tvrzení** – za řádné daňové tvrzení se považuje daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování,
- **dodatečné daňové tvrzení** – za dodatečné daňové přiznání se považuje dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.

JUDIKATURA

Použití legislativní zkratky „daňové přiznání“ v některých ustanoveních zákona o správě daní a poplatků i pro vyúčtování daně vyústilo v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, v zavedení pojmu

„daňové tvrzení“ používaného jednotně pro daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu je základem pro správné zjištění a stanovení daně 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. S ohledem na užití pojmu „daňové přiznání“ v zákoně o správě daní a poplatků lze dospět k závěru, že se tento pojem uvedený v předmětné plné moci vztahoval rovněž na podání vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

**Rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011,
čj. 1 Afs 95/2010-78, www.nssoud.cz**

Daňová povinnost vzniká, nastanou-li skutečnosti, které jsou předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (§ 3 DŘ). Daňový subjekt má v rámci správy daní různé povinnosti, přičemž daňová povinnost zahrnuje práva a povinnosti daňového subjektu spočívat si, přiznat a ve stanovené lhůtě zaplatit daň, popř. strpět její vymození nebo uplatnit nárok vůči veřejnému rozpočtu.

2.3.2 Předmět správy daní

Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu.

§ 2 odst. 1 DŘ

Vzhledem k tomu, že daňový řád je obecným procesním předpisem pro širokou škálu hmotně právních zákonů upravujících různé druhy peněžitých plnění, je za daň považována jak daň v tradičním slova smyslu, tak i další peněžitá plnění, která jsou příjmem veřejného rozpočtu. Pokud je výsledkem daňového řízení nárok na výdaj z příjmové části veřejného rozpočtu, jedná se o **vratku** (např. daňový odpočet, daňový bonus).

Veřejným rozpočtem se rozumí státní rozpočet, státní finanční aktiva, rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu, Národní fond, rozpočet Evropské unie.

§ 2 odst. 2 DŘ

Daňový řád si pro své účely definuje, co rozumí pod pojmem daň (§ 2 odst. 3 a 4 DŘ). Jestliže cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, tak daněmi se rozumí tyto **daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo vratkou**:

- peněžité plnění, které zákon označuje jako daň (daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň silniční, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny), clo nebo poplatek (správní poplatky, soudní poplatky, místní poplatky a další poplatky, které jsou příjmem veřejného rozpočtu),
- peněžité plnění, jehož správa se podle zmocnění zvláštního zákona má řídit podle daňového řádu (např. odvody, příspěvky, úhrady, penále),
- peněžité plnění v rámci dělené správy (při placení),
- daňový odpočet (např. odpočet na dani z přidané hodnoty),
- daňová ztráta (§ 38n ZDP),
- jiný způsob zdanění (např. záloha),
- příslušenství daně (§ 2 odst. 5 DŘ).

Příslušenstvím daně jsou úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.

V daňovém řádu je z příslušenství daně upraven:

- úrok z prodlení (§ 252 a 253 DŘ),
- úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 DŘ),
- úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ),
- úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 DŘ)
- úrok z posečkané částky (§ 157 odst. 2 DŘ),
- penále (§ 251 DŘ),
- pořádková pokuta (§ 247 DŘ),
- pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy (§ 247a DŘ)
- pokuta za opožděné tvrzení (§ 250 DŘ),
- náklady řízení (§ 107 DŘ),
- exekuční náklady (§ 187 a násl. DŘ).

Pokuta uložená za přestupek porušení mlčenlivosti (§ 246 DŘ) není příslušenstvím daně.

2.4 Základní zásady správy daní

Základní zásady správy daní jsou základními výkladovými pravidly sloužícími k tomu, aby byl naplněn cíl správy daní, tj. správně zjistit a stanovit daně a zabezpečit jejich úhradu.

Základní zásady se uplatňují v průběhu celé správy daní a netýkají se pouze daňového řízení. Jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení daňového řádu. Základní zásady správy daní jako základní interpretační pravidla jsou rovněž důležitá pro aplikaci daňových zákonů.

§ 5 odst. 1 DŘ

Zásada zákonnosti znamená, že při správě daní postupuje správce daně v souladu se zákony a ostatními právními předpisy. Správci daně jsou povinni podle Ústavy a Listiny základních práv a svobod uplatňovat státní moc jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Vedle mezinárodních smluv, které jsou součástí právního řádu, se přímo použitelnými stávají i mnohé akty Evropské unie. Daňový řád považuje za právní předpis jak zákony, tak i jiné právní předpisy, a za zákon považuje mezinárodní smlouvu, která je součástí právního řádu.

§ 5 odst. 2 DŘ

Zásada zákazu libovůle znamená, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona pravomoc svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Správce daně může v rámci své činnosti činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje nebo umožňuje dovolit.

Tato zásada byla přenesena do daňového řádu z čl. 2 odst. 2 Ústavy: „*Státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.*“

Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu uvádí, že v § 5 odst. 2 DŘ se jedná o konkretizaci ústavní zásady enumerativnosti státních pretencí (tj. výčtu státních požadavků), legální licence (tj. zákonné oprávnění) a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli.

JUDIKATURA

Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila.

**Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2007,
čj. 7 Afs 45/2007-251, č. 1383/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz**

Zásada přiměřenosti spočívá v tom, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy. Při vyžadování plnění povinností daňových subjektů a třetích osob je správce daně povinen používat jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Daňové subjekty a třetí osoby jsou považovány za osoby zúčastněné na správě daní a odlišují se tak od správce daně a jeho úředních osob.

§ 5 odst. 3 DŘ

Zásada procesní rovnosti znamená, že jak daňové subjekty, tak třetí osoby mají rovná procesní práva a povinnosti. Správce daně by v rámci této zásady neměl rozlišovat mezi fyzickou a právnickou osobou nebo mezi malou a velkou firmou. Ve srovnatelném postavení se ale nenalézá správce daně a daňový subjekt.

§ 6 odst. 1 DŘ

JUDIKATURA

Nejvyšší správní soud v první řadě poznamenává, že je málo právních odvětví, v nichž by platila nepřehlednější a méně logická pravidla a v nichž lze obtížněji hledat spravedlnost a řádné uplatnění ideje rovnosti než v právu daňovém. Více než ve většině jiných právních odvětví se zde prosazuje utilitární nazírání na právo, motivované především snahou získat daňové příjmy v potřebné výši, v kombinaci s vlivem zájmových skupin, prosazujících partikulární zájmy. Soudní moc není povolána k tomu, aby do uvedených procesů aktivně zasahovala a snažila se je „vylepšovat“, neboť by vybočovala ze své ústavní role. Pokud však příjemce daní, tedy stát, který je zároveň zákonodárcem, argumentuje ve svůj prospěch ideou spravedlnosti a rovnosti s odůvodněním, že určitý daňový subjekt má určitou daň platit, protože jiné daňové subjekty také platí daně, nelze tuto argumentaci přijmout v případě, že sám zákonodárce často zcela arbitrárně určuje, že určité statky zdanění podléhají a určité nikoli. Zákaz neodůvodněně nerovného zacházení je v daňovém právu velmi důležitým korektivem, který může v určitém případě vést k ulehčení situace daňového subjektu, srovná-li se jeho postavení s jinými subjekty v postavení z relevantních hledisek srovnatelném, nemůže však – jakoby dodatečně, nad rámec zákona – založit daňovou povinnost legálně nezakotvenou, a to ani tehdy, jestliže tuto legálně nezakotvenou „povinnost“ část jiných daňových subjektů ve srovnatelné pozici z určitých právně irrelevantních důvodů (např. ze strachu z kolaterálních dopadů či z nechuti vést dlouhé právní spory) plní.

**Rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008,
čj. 7 Afs 54/2006-155, www.nssoud.cz**

O rovnosti mezi subjekty lze uvažovat pouze tehdy, kdy se nalézájí ve srovnatelném postavení. O podobnou situaci se však v daňovém řízení pojmově nejedná: správce daně vrchnostensky a nezřídkda jednostranně rozhoduje o právech a povinnostech daňového subjektu; jeho postavení ostatně vyplývá z ustanovení § 7 odst. 1 ZSDP (srov. § 11 odst. 1 DŘ), podle něhož správce daně vede daňové řízení.

**Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 2. 8. 2007,
čj. 1 Afs 20/2006-60, www.nssoud.cz**