

ZMĚNY VE SPRÁVĚ DANÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ*

Damian Czudek, Kristýna Chalupecká

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Katedra finančního práva a národního hospodářství

Abstrakt: Tento článek si klade za cíl představit čtenáři zásadní změny v oblasti správy daní, ke kterým došlo v souvislosti s účinností od 1. ledna 2011 nového zákona upravujícího správu daní. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nahradil po osmnácti letech platný a účinný zákon o správě daní a poplatků. Tato problematika je však natolik široká, že by analýza každého institutu a souvisejících změn v daňovém řádu vydala za samostatný článek. Autoři se proto pokusí představit pouze základní změny a cíle jaké si klade nová úprava, paletu nově používaných pojmů, strukturu daňového řádu a následně se zaměří na podrobnější analýzu a komparaci s dřívější úpravou otázek týkajících se e-governmentu a s tím úzce souvisejících změn v doručování při správě daní. V neposlední řadě bude řeč také o problematice poskytování informací daňovému subjektu – jasná pravidla pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj.

Klíčové slová: daňový řád, správa daní, daňové řízení, základní zásady, doručování, elektronizace, daňový spis, nahlížení do spisu,

Abstract: The main aim of the contributions is to present the crucial changes in the field of Tax Administration that became effective from 1st January 2011 with new Tax Code. The Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, replaced the Act on Tax and Fee Administration. This area is so vast that proper analysis of every institute demands its own paper. For that reason the authors try to introduce solely the most important changes and aim of the new regulation, also the scale of new terms, the structure of the tax code and consequently the contribution they focus on the more detailed analysis and comparison with the previous e-government regulation and attached changes in the Tax Administration. The paper also mentions the providing information from the Tax file – clear rules for Tax files administration and inspection.

Key words: Tax Code, Tax Administration, Tax proceedings, basic principles, delivering, electronisation, Tax files, Tax Files inspection

1 ÚVOD

V poslední době došlo v českém daňovém procesu k „malé revoluci“ nebo spíše k jednomu ze zásadních milníků v jeho evoluci. O evoluci mluvíme proto, že nový daňový řád¹, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2011, se zde nezjevil jako blesk z čistého nebe, ale jeho vzniku předcházely roky práce a debaty nad podobou stěžejního předpisu, dovolíme si tvrdit, svého druhu „kodexu“ daňového práva. Daňový řád nahradil do té doby platný a účinný zákon o správě daní a poplatků², který byl za dobu své osmnáctileté existence mnohokrát novelizován³.

Daňový řád obsahuje především normy procesní, ale najdeme tam také normy svou povahou hmotněprávní. Je tak určitým sjednocovatelem a samozřejmě lex generalis k jiným daňovým zákonům⁴, neboť zde najdeme ustanovení společná pro všechny daňové předpisy.

Mohli bychom říci, že je to jeden z prvních kroků a možná i argumentů svědčící do budoucna o samostatnosti daňového práva, jak je tomu u našich severních sousedů v Polsku. Zde se

* Článek vznikl v rámci realizace projektu „Poskytování informací ve veřejné správě se zaměřením na správu daní a elektronizaci výkonu veřejné správy“ z Programu rektora Masarykovy univerzity na podporu tvůrčí činnosti studentů.

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále také DŘ).

² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále také ZSDP).

³ Průměr novelizací za jeden rok činí cca 3,2 novely v jednom roce.

⁴ Např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, atd.

setkáváme s názory, které již jsou obecně přijaty, že daňové právo se vydělilo z finančního práva a je tak samostatným právním odvětvím. Jedním z propagátorů tohoto názoru je prof. Etel, který tvrdí, že finanční právo vybuchlo a rozpadlo se na jednotlivá odvětví, které byly prvotně částí celku.⁵ V České republice převažují tendence spíše konzervativní a daňové právo je tak bráno jako nedílná součást práva finančního.

2 DAŇOVÝ ŘÁD – CÍLE ÚPRAVY

Finanční právo, zejména však právo daňové, je úzce spjata s neustále probíhajícími změnami ve státě. Daňové příjmy stanoví jeden ze základních příjmů veřejných rozpočtů, které nejen stát, ale i samosprávné celky nepochybně ke své existenci a plnění svých úkolů potřebují. Daně jsou také jedním z nástrojů, jak ovlivnit ekonomický, někdy také politický vývoj ve státě. A možná i proto dochází k neustálým změnám v této oblasti, které se následně projevují nespočtem novelizací. Zákon o správě daní a poplatků nebyl žádnou výjimkou. Stal se tak za dobu své existence nepřehledným a pro lepší a efektivnější plnění základního cíle správy daní, tj. *správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*⁶, nedostatečným.

Jak vyplývá z důvodové zprávy k daňovému řádu, základními cíli nové právní úpravy jsou:

- vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb v jednotlivých institucích, což by mělo ovlivnit pozitivně některé opakující se spory o výklad procesního zákona, posílit právní jistotu adresátů norem daňového práva a vytvořit základ pro sjednocení terminologie v rámci daňového práva,
- vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat pokud možno krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu,
- rozšíření základních interpretačních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem, judikaturou a s reflexí obecných zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu, při současném zachování zásad typických pro berní právo,
- zkvalitnění výkonu daňové administrativy a podpora klientského přístupu při jednání s daňovými subjekty,
- širší míra zapojení výpočetní techniky v návaznosti na projekt jednotné elektronické komunikace (e-government),
- nová úprava doručování koncipovaná tak, aby postavení adresáta bylo totožné s obdobnými modely v jiných procesních řádech a zamezilo se možným obstrukcím a vyhýbání se doručení,
- posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, až za právní moc rozhodnutí,
- změnu v systému opravných a dozorčích prostředků, kde se rozšířil specificky daňový postup umožňující podání dodatečných daňových tvrzení na nižší daň na úkor obnovy řízení, což daňovým subjektům umožní účinněji brojit proti případným nesprávným platebním výměrům, a to po celou dobu, po kterou je možno daňovou povinnost měnit,
- změnu oproti současnému přístupu k odůvodnění rozhodnutí ve smyslu zakotvení obecného požadavku, že každé rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění, nestanoví-li zvláštní úprava jinak,
- jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně, která ohraničuje prostor, do kdy lze zvyšovat i snižovat daňovou povinnost,
- předřazení priority úhrady daně před její příslušenství, které daňovému subjektu umožní uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení,
- zavedení jednoznačných pravidel pro možnost opakování daňové kontroly,

⁵ Leonard Etel, *Místo daňového práva v systému práva*, Brno, Právnická fakulta, Masarykova univerzita, 25.5.2009.

⁶ § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, srovnej také dřívější definici: § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů.

- podstatné a racionální omezení subsidiárního použití občanského soudního řádu při daňové exekuci, tak, aby byly odstraněny pochybnosti, které důvodně vznikaly při aplikaci správními úřady těch oprávnění, která stanovil občanský soudní řád pro soudy a soudce,
- zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správci daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu.⁷

V dalším výkladu se budeme zabývat pouze vybranými změnami, ke kterým mělo dojít v souladu s výše představenými cíli nové úpravy. Středem naší pozornosti bude jednak problematika nových pojmů v daňovém řádu, jeho struktura, nové instituty a změny v těch stávajících, jako např. problematika poskytování informací daňovému subjektu – jasná pravidla pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj. V neposlední řadě se zastavíme u otázek týkajících se e-governmentu a s tím úzce související změny v doručování při správě daní.

3 VZTAH SPRÁVNÍHO A DAŇOVÉHO ŘÁDU, ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ

Dalším argumentem pro samostatnost daňového práva jakožto právního odvětví svědčí skutečnost, že při správě daní se správní řád nepoužije.⁸ Daňový proces je sice procesem speciálním k procesu správnímu, ale jeho úprava v daňovém řádu je zcela autonomní a subsidiární použití správního řádu je zde v zásadě vyloučeno. Jediné, co by bylo možné subsidiárně použít, jsou základní zásady správního procesu upravené ve správním řádu⁹, které daňový řád neobsahuje. Dle našeho názoru je to dnes prakticky spíše vyloučeno, neboť katalog základních zásad správy daní obsažený v daňovém řádu¹⁰ byl doplněn¹¹. Avšak tam, kde *právní úprava zákona* (daňového řádu) *neodpovídá zásadám stanoveným v § 2 až 8 SŘ, je třeba postupovat podle těchto zásad i v daňovém řízení*¹² (dle názoru autorů by spíše mělo zaznít „při správě daní“).

Z pohledu vztahu daňového řádu a správního řádu je možno říci, že v tomto směru v porovnání s úpravou obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků nedošlo k žádným změnám a byla zachována původní koncepce speciality, ale ne subsidiarity¹³ a také i použití základních zásad obsažených v zákoně o správě daní a poplatků pro celou správu daní a ne pouze pro daňové řízení sensu stricto, jak to uvádějí ve svých pracích někteří autoři.

Nelze souhlasit s názorem Dubšekové, která tvrdí že, *základní zásady* (podle daňového řádu) *se uplatňují v průběhu celé správy daní a netýkají se pouze daňového řízení, jak tomu bylo v ZSDP*.¹⁴ Zákon o správě daní a poplatků sice v svém § 2 definuje legislativní zkratku „daňové řízení“ kterým rozumí **řízení o daních** v souladu se *zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy...*¹⁵, a dále s tímto pojmem operuje v rámci úpravy základních zásad, avšak pokud se oprostíme od výkladu gramatického a vyjdeme z obsahu normy a smyslu zákona, dospějeme k závěru, že se jedná o základní zásady uplatňované v rámci celé správy daní.

Z výše uvedeného vyplývá, že již zásady obsažené v zákoně o správě daní se vztahovaly na celou správu daní, tj. i na jiná řízení než jen daňové řízení sensu stricto. Stejně, jak je tomu dnes v úpravě obsažené v daňovém řádu.¹⁶

⁷ Důvodová zpráva k návrhu zákona – daňový řád [online]. PSP tisk 685/0, část č. 2/4, [cit. 8. června 2011]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

⁸ § 262 zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Část první, Hlava II – Základní zásady správy daní.

¹¹ Katalog základních zásad doplněn o **zásadu zákazu libovůle** (§5 odst. 2 DŘ), **zásadu dispoziční a poučovací** (§6 odst. 3 DŘ), **zásadu vstřícnosti** (§6 odst. 4 DŘ), **zásadu ekonomie řízení** (§7 odst. 1 DŘ), **zásadu legitimního očekávání** (§8 odst. 2 DŘ)

¹² Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, Nakladatelství ANAG, 2010, str. 26

¹³ S výjimkou použití základních zásad...

¹⁴ Dubšeková, L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. *Daně a právo v praxi*, Wolters Kluwer ČR, 8/2010, str. 5; srovnej také Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. *Zákon o správě daní a poplatků Komentář*. 1. vydání. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, 2002, str. 35 a násl.

¹⁵ § 2 odst. 1. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Srovnej. Mrkývka, P., *Finanční právo a finanční správa 2. díl*, Masarykova univerzita v Brně, 2004, str. 44 – zde Mrkývka hovoří o zásadách **řízení bez ohledu na to, zda jde o daňové řízení nebo ne**. Srovnej také Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*, Nakladatelství ANAG, 2008,

4 STRUKTURA DAŇOVÉHO ŘÁDU

V porovnání se zákonem o správě daní a poplatků nám daňový řád nabobtnal a obsahuje 266 paragrafů. Na jedné straně některé instituty byly upraveny celkem autonomně a úprava se rozšířila – např. daňová exekuce; na straně druhé se jedná pouze o optický klam. Daňový řád byl sestaven v souladu s legislativními pravidly vlády a také v souladu s výše citovanými cíli úpravy – tj. daňový řád obsahuje kratší paragrafy a odstavce, což přispívá k větší čitelnosti a přehlednosti textu. Došlo také ke značné změně struktury daňového řádu a přeskupení některých nelogicky umístěných institutů v porovnání se „starým“ zákonem.

Daňový řád se skládá ze šesti částí:

- 1) **Úvodní ustanovení** (§ 1 - § 9) – *Obsahují předmět a účel úpravy, základní zásady správy daní.*
- 2) **Obecná část o správě daní** (§ 10 - § 124) – *Zde najdeme obecná ustanovení týkající se celé správy daní, tj. i jednotlivých dílčích řízení dle části třetí daňového řádu.*
- 3) **Zvláštní část o správě daní** (§ 125 – § 245) – *V této části jsou upravena jednotlivá řízení: např. registrační, o závazném posouzení; a dále dílčí daňová řízení – nalézací, při placení daní, o opravných a dozorčích prostředcích.*
- 4) **Následky porušení povinností při správě daní** (§ 246 – § 254) – *Tato část se věnuje sankcím za porušení povinností – např. pokuty za opožděné tvrzení, penále, úroky z prodlení...*
- 5) **Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná** (§ 255 - § 265) – *Obsahuje ustanovení týkající se ochrany mlčenlivosti uložené poradci, převodu daňových výnosů, prominutí daně, stížností, vztahu ke správnímu řádu.*
- 6) **Účinnost** (§ 266) – *Účinnost zákona byla stanovena na 1. ledna 2011.*

, které se dále dělí na hlavy, díly a oddíly.

5 ZÁKLADNÍ POJMY OBSAŽENÉ V DAŇOVÉM ŘÁDU

Než přistoupíme k základním – novým pojmům jaké obsahuje daňový řád, je zapotřebí si vydefinovat tři základní pojmy celého daňového práva procesního, neboť jak je zřejmé z výše uvedeného, činily problémy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, ale zřejmě je budou činit i za účinnosti daňového řádu, který však již striktně tyto pojmy rozlišuje, což je jeho nepochybným přínosem a výsledkem tak bude omezení interpretačních potíží při aplikaci ustanovení daňového řádu. Jak jsme již uváděli výše, je to i jeden ze základních cílů nové úpravy.

Těmito pojmy jsou: „**daňový proces**“, „**správa daní**“ a „**daňové řízení**“.

Pojem daňového procesu je pojmem nejširším a „zastřešujícím“ zbylé dva pojmy. Daňový proces překračuje rámec úpravy v daňovém řádu, neboť pokud budeme hovořit o daňovém procesu, budeme mít na mysli nejen již zmíněný daňový řád a postupy, které jsou daňovým řádem upraveny, ale postupy všech účastníků daňových vztahů, a to např. postupy v rámci vztahu poplatník – plátec v rámci jedné daně. Nikoli jen vztahu poplatníka a správce daně.

Správu daní definuje Mrkývka jako *jeden z dílů veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované ve státě rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě*.¹⁷ Dále dodává, že od jiných dílů veřejné správy ji zejména odlišuje její předmět, což je daň ve smyslu legislativní zkratky¹⁸. Daňový řád správu daní chápe jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zajištění jejich úhrady.¹⁹ Správu daní tedy budou postupy

str. 27 – **Zde Kobík hovoří o základních zásadách činnosti správních orgánů dle správního řádu a v případě daňového řízení (otázkou je, zda tím myslel opravdu pouze řízení nebo správu daní) zakotvil zákonodárce v § 2 odst. 1 – 9 zákona o správě daní a poplatků.**

¹⁷ Mrkývka, P., *Finanční právo a finanční správa 2. díl*, Masarykova univerzita v Brně, 2004, str. 27

¹⁸ § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů: „*Daní se pro účely tohoto zákona rozumí (i) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek; (ii) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že při jeho správě se postupuje podle tohoto zákona; (iii) peněžité plnění v rámci dělené správy.*“

¹⁹ § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,

subjektů dle daňového řádu, samozřejmě se specifiky typickými pro toto odvětví.²⁰ Pojem správy daní tak bude podmnožinou pojmu daňový proces, ale bude pojmem širším než je daňové řízení.

Sice posledním, ale pro správu daní stěžejním pojmem je daňové řízení. Dříve docházelo ke mnoha interpretačním problémům zákona o správě daní a poplatků, neboť zákon na některých místech používal pojem daňové řízení sensu largo, tj. jako ekvivalent pojmu správa daní, nebo také jak je tomu v úpravě daňového řádu dnes sensu stricto, tj. jako jedno z typů řízení, která se vedou podle daňového řádu. Je ono samozřejmě řízením stěžejním, protože jak vyplývá z ustanovení § 134 daňového řádu, *se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady...* Je tak zabezpečován základní cíl správy daní. Daňové řízení se dále dělí na jednotlivé etapy, nebo je také můžeme nazvat dílčími daňovými řízeními. Jsou nimi:

- **řízení nalézací** (v jeho rámci vyměřovací, dále případně doměřovací či řízení o opravných a dozorčích prostředcích),
- **řízení při placení daní** (posečkáni nebo splátkování, zajištění daně, exekuční, řízení o opravných a dozorčích prostředcích)
- **řízení o opravných a dozorčích prostředcích.**

Lze konstatovat, že přesné vymezení základních pojmů používaných ve kterémkoli právním odvětví je jeho alfou a omegou. A tak i konečně v oblasti berní máme alespoň o něco sjednocenou a přesněji vymezenou terminologii. Jen doufáme, že i v dalším legislativním snažení se přijatého pojmosloví budou zákonodárci držet. Samozřejmě také v návazných speciálních daňových předpisech.

Dalším pojmem, se kterým jsme i my v předchozím textu dosti operovali, ale používá jej i daňový řád, avšak jej exaktně nedefinuje, je termín „**postup**“. Lze dovodit, že postup je obecné označení pro veškeré úkony a soubory úkonů (tvořící dále postupy a řízení), které jsou činěny v rámci správy daní, a to primárně správcem daně (za součinnosti osob zúčastněných na řízení, které k tomu zavazuje zákon nebo správce).²¹ „Postupy“ jsou upraveny v rámci částí druhé, hlavy VI s názvem Řízení a další postupy, kde jsou definovány základní úkony (podání), „zásady“ řízení (jednací jazyk) a jiné instituty (postoupení, vyloučení úřední osoby). V díle druhém této hlavy pak najdeme úpravu postupů používaných při správě daní, a těmi jsou:

- Vyhledávací činnost
- Podávání vysvětlení
- Místní šetření
- Daňová kontrola
- Postup k odstranění pochybností.

Nyní přejdeme k některým nejdůležitějším změněným nebo novým pojmům, které daňový řád zavedl.

Hned prvním důležitým pojmem, resp. přesněji řečeno legislativní zkratkou, je „(řádné nebo dodatečné) **daňové tvrzení**“²². Zákonodárce použil termínu prvorepublikového a pod touto zkratkou se schovává daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Souhrnný pojem daňové tvrzení a termín daňové přiznání nejsou synonymy a nemůžeme je, jak tak činí zejména někteří přednášející, zaměňovat. Zákon tyto dva pojmy striktně rozlišuje, a tam, kde hovoří pouze o daňovém přiznání, má na mysli pouze a jen daňové přiznání. Tam kde je použit termín daňové tvrzení, myslí se tím přiznání, hlášení vyúčtování...

Dále zákonodárce upravil vymezení subjektů a v chápání daňového řádu je daňový subjekt²³ a třetí osoba²⁴ **osobou zúčastněnou na správě daní**. Zmizely pojmy jako osoba zúčastněná na řízení a osoba předzvědná. Nenajdeme zde také definici osoby blízké. Pro tento účel se použije úprava v občanskoprávních předpisech. Za třetí osobu bude považován ten, kdo není daňovým subjektem, ale má práva a povinnosti při správě daní, nebo jehož práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Třetími osobami tak může být zástupce, auditor, znalec, daňový poradce, tlumočnick...

²⁰ Viz. výše o subsidiární aplikace správního řádu

²¹ Mrkývka, P., *Správa daní podle daňového řádu*, Právnická fakulta Masarykovy univerzity, přednáška dne 16. 2. 2011.

²² § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

²³ § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴ § 22 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Co se týče subjektů, objevuje se nový pojem „**odborného konzultanta**“²⁵. Toho si může daňový subjekt nebo jeho zástupce přibrat k jednání. Tento institut byl zaveden zejména s ohledem na složitost řešených problému v rámci správy daní, kdy je mnohdy zapotřebí i odborníka úzce specializovaného.

Kromě těchto novinek lze ještě vypíchnout definici „**úřední osoby**“²⁶, dále nové pojmy jako **atrakce**²⁷, nová úprava **vedení spisu**²⁸ – viz další výklad; institut **nicotnosti rozhodnutí**²⁹, kterým byla nahrazena neplatnost rozhodnutí.

Nesmíme také zapomenout na změny v úpravě **jednacího jazyka** před správcem daně³⁰, ve **lhůtách** a jejich počítání, institutu **daňové kontroly**, kde zákonodárce zareagoval na bohatou judikaturu, problematice sankcí a daňových exekucí.

Ke značným změnám, a to směrem ve prospěch daňového subjektu, došlo i v úpravě vedení spisu a práva do něj nahlédnout. V porovnání s předchozím stavem daňový řád obsahuje přesnou úpravu spisu³¹ – jak se dělí, co může být jeho obsahem a jasná pravidla pro jeho vedení – tzn. např. soupis listin. Odstavec 1 § 64 daňového řádu stanovuje, že písemnosti, které se týkají práva a povinností daňového subjektu, se zakládají do spisu, a následně je v tomto ustanovení demonstrativně vyjmenovává.³²

Pro nás jsou však nejdůležitější odstavce 4 a 5 tohoto paragrafu. Odstavec 4 totiž stanoví členění spisu do jednotlivých částí. Ke každé dani a daňovému řízení, které je o ní vedeno, je věnována ve spise samostatná část. Výjimku tvoří úsek řízení týkající se vymáhání, který je řazen společně pro více řízení, protože vymáhání může probíhat společně pro více nedoplatků. Dále zde zákon vyjmenovává část týkající se dalších povinností, o kterých se řízení vede (např. registrační řízení, řízení o závazném posouzení) a část týkající se řízení o pořádkových pokutách. Pro nás je nejdůležitější část nazvaná vyhledávací, do které není podle § 66 odst. 1 daňového řádu daňový subjekt zásadně³³ oprávněn nahlédnout.³⁴

Nová úprava vedení spisu tak nepochybně přispívá k větší jistotě a informovanosti daňových subjektů a jejich možnosti účinněji a efektivněji hájit svá práva.

6 DORUČOVÁNÍ DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU

Doručování má zásadní význam pro, trůfáme si tvrdit, všechna právní odvětví a pro zajištění procesních práv účastníků řízení a samozřejmě i pro realizaci hmotněprávních norem.³⁵ Doručování je jedním ze stěžejních institutů nejen daňového řízení, neboť slouží je komunikaci s jejich účastníky, resp. seznámení jich s určitým postupem, úkonem, rozhodnutím či obsahem jiného dokumentu. Např. Gammer doručováním rozumí formální akt předání (transferu) něčeho, jako například dokumentu, předání do držení nebo do vlastnictví něčeho někomu jinému.³⁶

²⁵ § 31 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ § 12 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ § 19 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ § 64 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ § 105 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

³⁰ § 76 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ §§ 64 a 65 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

³² Z pohledu prováděné elektronizace veřejné správy a v návaznosti na zákon č. 300/2000 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů³², je důležité ustanovení odstavce 2 téhož paragrafu, které klade rovnítko mezi datovou zprávou, tak jak je vymezena v zákoně č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ze znění pozdějších předpisů, a „klasickou“ písemností. Takže jako písemnost při správě daní bude chápána jak listinná, tak i datová zpráva.

³³ Zákon obsahuje, tak jako stávající úprava, ustanovení umožňující nahlédnutí i do vyhledávací části spisu, a to za předpokladu, že se jedná o odůvodněný případ a zároveň není ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo osob zúčastněných na správě daní nebo cíl správy daní.

³⁴ Czudek, D., Chaloupecká, K., Nahlížení do daňového spisu jako projev práva na informace a s tím související nástin změn v připravovaném daňovém řádu. *Daně a finance*, Praha : Comenius Print, roč.XVII, 7-8/2009,

³⁵ Czudek, D., Chaloupecka, K., *Změny v doručování po 1.7.2009 se zaměřením na správu daní*, In: COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010,

³⁶ Garner, B., A., *Black's Law Dictionary*, USA : WEST, 2009, s. 494.

Pro zrychlení a zefektivnění všech řízení bylo nutné platnou úpravu doručování pozměnit a zvolenou cestou byla cesta datových schránek, jakožto projev elektronizace všech oblastí našeho života. Dne 1. 7. 2009 nabyl účinnosti zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, zvaný také e-Gov aktem³⁷. V souvislosti s tímto zákonem byl přijat také zákon č. 301/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů³⁸.

Citovaným zákonem byl novelizován také tehdy platný a účinný zákon o správě daní a poplatků, resp. jeho ustanovení §§ 17a - Elektronické doručování a 17b - Neúčinnost doručení. Nové znění ustanovení § 17a zákona o správě daní a poplatků: „Adresátovi, který má zpřístupněnou datovou schránku, se doručuje přednostně podle zvláštního zákona“. Zvláštním zákonem je již výše citovaný e-Gov akt. Dle této úpravy je přednostně před dalšími způsoby doručování nutné využít doručování do datové schránky, pokud ji má daný subjekt zřízenou.

Od 1. listopadu 2009 je spuštěn systém datových schránek, a ty se musejí povinně používat pro obousměrnou komunikaci orgánů veřejné moci mezi sebou, a dále při komunikaci orgánů veřejné moci vůči právnickým osobám a podnikajícím fyzickým osobám, kterým byla zřízena datová schránka ze zákona, a právnickým nebo fyzickým osobám, kterým byla datová schránka zřízena na základě jejich žádosti. Je zde vidět snaha o unifikaci doručování v oblasti veřejné správy. Jsou zde však zachována také specifika doručování v daňové správě (doručování hromadným předpisným seznamem)³⁹. Problematika datových schránek je natolik široká, že by její analýza vydala na samostatný článek, proto odkazujeme na publikace s tímto tématem související.⁴⁰

Vraťme se k doručování dle daňového řádu. Zde se bude doručovat ustanovení § 39 odst. 1 daňového řádu a správce daně má na výběr ze dvou způsobů doručování, a to:

- a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo
- b) elektronicky.

Úprava elektronického doručování dle daňového řádu je v podstatě shodná s úpravou dle novelizovaného zákona o správě daní a poplatků a najdeme ji v díle 2 - Elektronické doručování, která obsahuje jediný paragraf, a to § 42 nazvaný „Doručování prostřednictvím datové schránky“, který stanoví: „Osobě, která má zpřístupněnou datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu“. Z důvodové zprávy k návrhu daňového řádu vyplývá, že i při použití tohoto zvláštního zákona pro doručování se uplatní obecná ustanovení daňového řádu jako např. pravidlo o přednostním doručení zástupci⁴¹ nebo ustanovení o neúčinnosti doručení^{42, 43}.

³⁷ Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁸ Zákon č. 301/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ Důvodová zpráva k návrhu zákona – daňový řád [online]. PSP tisk 685/0, část č. 2/4, [cit. 8. června 2011]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>.

⁴⁰ Např.:

- Czudek, D., *Doručování do datových schránek – 2 roky poté*, In: COFOLA 2011: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno: Masaryk University, 2011 – dosud nepublikováno;
- Czudek, D., *Electronisation of the Public Administration primarily focusing on the Data boxes*, In: New Economic Challenges – 3rd International PhD Students Conference. Brno, 2010. Brno : Masarykova univerzita, 2011 – dosud nepublikováno;
- Czudek, D., Chalupecká, K., *Změny v doručování po 1.7.2009 se zaměřením na správu daní*, In: COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010,
- Smejkal, V., *Datové schránky nastupují*, Právní rádce, 2009;
- Koščík, M., *Datové schránky – Byly naplněny cíle právní regulace?* In: COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010;
- Mates, P., Smejkal, V., *E-government v českém právu*. Praha: Linde, 2006;

⁴¹ § 41 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁴² § 48 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁴³ Czudek, D., Chalupecká, K., *Změny v doručování po 1.7.2009 se zaměřením na správu daní*, In: COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010,

Až pokud není možné dle odstavce prvního - podle názorů autorů by se mělo jednat objektivní nemožnost⁴⁴ - daňový subjekt nemá zřízenou datovou schránku, doručuje správce daně zásilkou prostřednictvím:

- a) provozovatele poštovních služeb,
- b) úřední osoby pověřenou doručováním, nebo
- c) jiného orgánu, o němž to stanoví zákon.

Z představeného je vidět, že autoři daňového řádu postupovali v souladu s cíli vytyčenými jak v důvodové zprávě k daňovému řádu, tak v důvodové zprávě k zákonu o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Zde se dočteme, že cílem je zrychlit a zefektivnit řízení. Jedním ze způsobů jsou právě naznačené změny v úpravě doručování, a to příklon na stranu elektronických forem doručování a také rozšíření fikce doručení – zejména její široké použití v úpravě datových schránek⁴⁵, co má zamezit vyhýbání se doručení, a tím i průtahům v řízení.

7 ZÁVER

Z výše uvedeného je zřejmé, že správa daní v České republice doznala podstatných změn. Je možné již říci, že se určitě zákonodárci podařilo zbavit se určitých problémů, se kterým se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků správce daně, ale i daňový subjekt potýkal. Změny jsou určitě reakcí na zkušenosti nabyté za dobu 18ti let účinnosti citovaného zákona. Za tuto dobu se vytvořila také bohatá judikatura, která napomáhala zejména s výkladovými obtížemi zákona o správě daní a poplatků. I s ohledem na množství novel tak bylo nutností vytvořit zbrusu nový předpis odpovídající dnešním potřebám, který by také reagoval na již zmíněné zkušenosti a nepřeborné množství soudních rozhodnutí. Daňový řád je ve srovnání se zákonem o správě daní a poplatků nepochybně kodexem moderním. Necháme se překvapit, zda a jak bude daňový řád subjektům na obou stranách barikády sloužit.

Použitá literatura:

- Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, Nakladatelství ANAG, 2010;
Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*, Nakladatelství ANAG, 2008;
Dubšeková, L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. *Daně a právo v praxi*, Wolters Kluwer ČR, 8/2010;
Mrkývka, P., *Finanční právo a finanční správa 2. díl*, Masarykova univerzita v Brně, 2004;
Garner, B., A., *Black's Law Dictionary*, USA : WEST, 2009;
Czudek, D., Chaloupecká, K., *Změny v doručování po 1.7.2009 se zaměřením na správu daní*, In: COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010;
Czudek, D., Chaloupecká, K., Nahlížení do daňového spisu jako projev práva na informace a s tím související nástin změn v připravovaném daňovém řádu. *Daně a finance*, Praha : Comenius Print, roč.XVII, 7-8/2009;
Leonard Etel, *Místo daňového práva v systému práva*, Brno, Právnická fakulta, Masarykova univerzita, 25.5.2009;
Mrkývka, P., *Správa daní podle daňového řádu*, Právnická fakulta Masarykovy univerzity, přednáška dne 16. 2. 2011;
Důvodová zpráva k návrhu zákona – daňový řád [online]. PSP tisk 685/0, část č. 2/4, [cit. 8. června 2011]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

Kontaktné údaje:

Mgr. Damian Czudek / JUDr. Ing. Kristýna Chaloupecká
damian@czudek.cz / spravce@chaloupecka.cz
Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Katedra finančního práva a národního hospodářství
Veveří 70
611 80 Brno

⁴⁴ Tamtéž.

⁴⁵ Fikce doručení nastává v okamžiku, když se oprávněná osoba přihlásí do datové schránky. Mluvíme zde o fikci, a to z toho důvodu, že není třeba, aby byla konkrétní zpráva či přiložený soubor otevřen, tj. aby se adresát s obsahem skutečně seznámil. Pokud tedy nenastane první způsob fikce doručení, presumuje se, že bude doručeno 10. dnem ode dne dodání dokumentu do datové schránky adresáta.

Česká republika

Czudek, D., Chalupecká, K., **Změny ve správě daní v České republice**, Papiernička, Slovensko, 2011