

# Daňové právo procesní: úvod do daní a obecná část

Zpracováno na základě prezentace  
prof. Radima Boháče

# Osnova

1. Daně
2. Daňové právo
3. Pojem daňového práva procesního
4. Předmět daňového práva procesního
5. Subjekty daňového práva procesního
6. Obsah daňového práva procesního
7. Prameny daňového práva procesního

# 1. Daně

## Daně (v širokém smyslu)

### Daně (v úzkém smyslu)

- daně z příjmů
- daň z přidané hodnoty
- spotřební daně
- daň z nemovitých věcí
- další

### Poplatky

- soudní poplatky
- správní poplatky
- místní poplatky
- poplatky sui generis

### Jiná obdobná peněžítá plnění

- cla
- odvody
- veřejná pojistná
- příspěvky

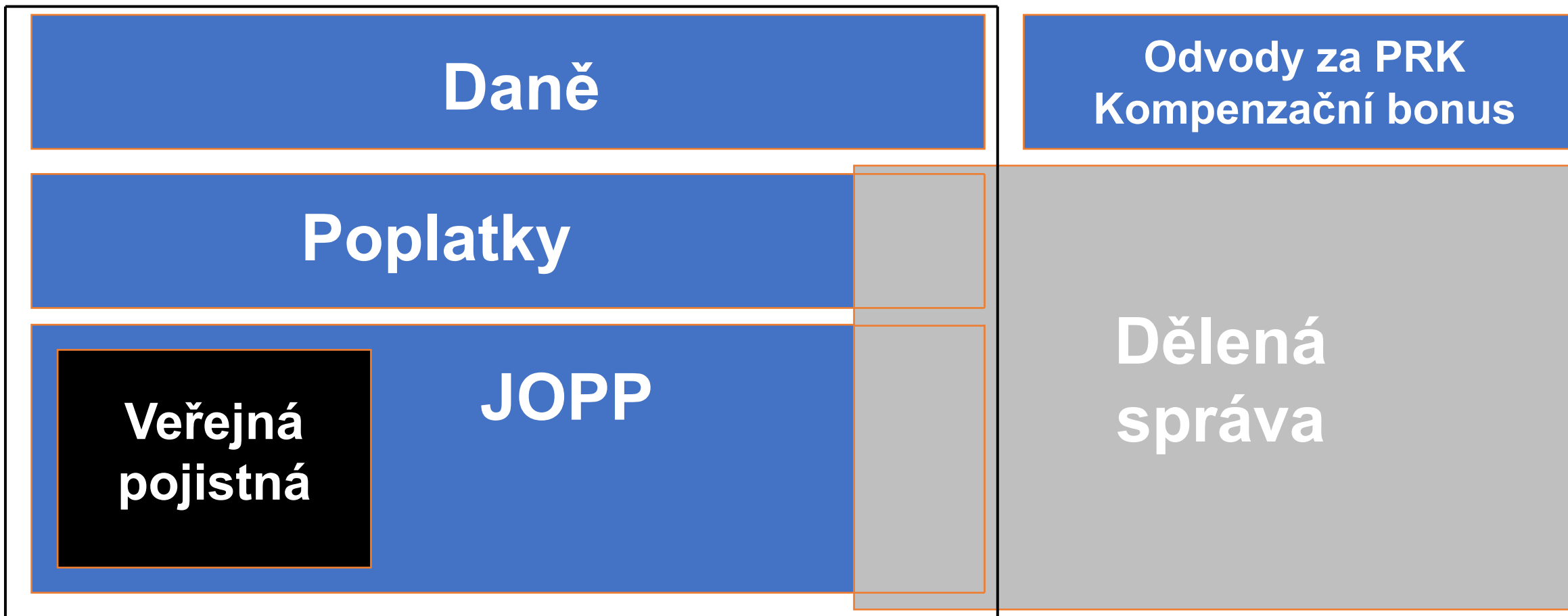
# 1. Daně

- **teoretická definice daně v širším smyslu**
  - nenávratné
  - nedobrovolné
  - neekvivalentní či ekvivalentní
  - nesankční
  - peněžité plnění
  - ukládané na základě zákona
  - spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu
  - veřejný příjem veřejných rozpočtů
    - neúčelový či účelový
    - zpravidla řádný, pravidelný a plánovaný

# 1. Daně

- **vymezení daně pro účely daňového řádu**
  - daní se pro účely daňového řádu rozumí
    - peněžité plnění označené jako daň, clo, poplatek
    - peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu (odvody, příspěvky, úhrady)
    - peněžité plnění v rámci dělené správy (pouze v platební rovině)
  - daň také zahrnuje
    - daňový odpočet, daňovou ztrátu, jiný způsob zdanění (není-li stanoveno jinak)
    - příslušenství daně (není-li stanoveno jinak)
  - příjem nebo vratka veřejného rozpočtu
  
- **druh daně**

# 1. Daně



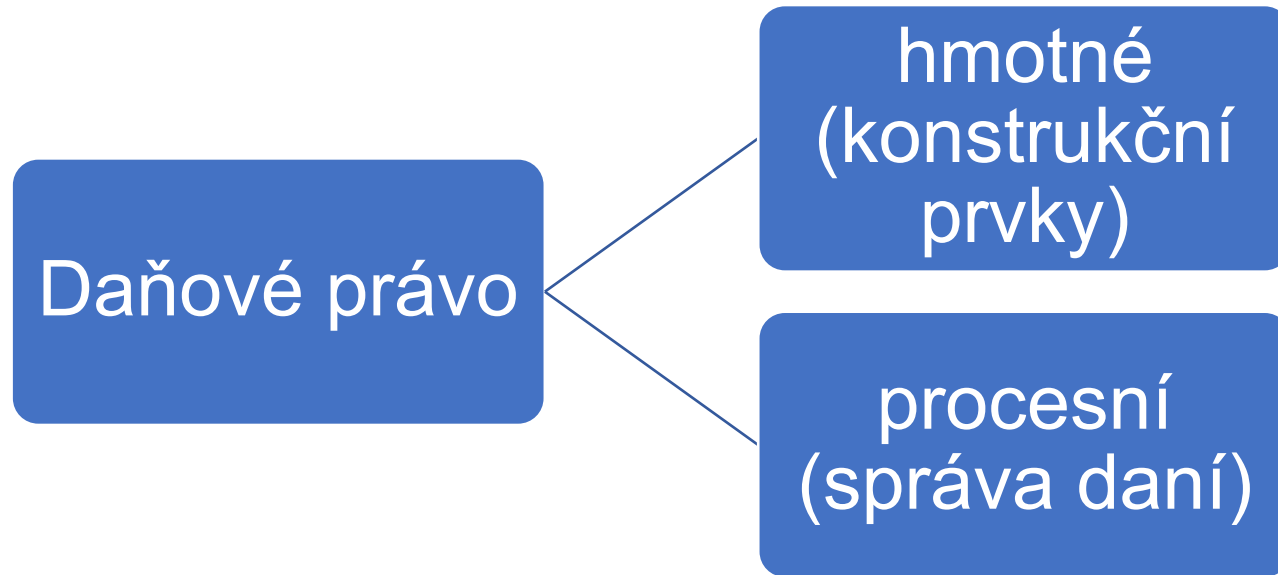
 nalézací i platební rovina podle DŘ

 jen platební rovina podle DŘ

 správa mimo DŘ

## 2. Daňové právo

- soubor právních pravidel upravujících daňové příjmy veřejných rozpočtů, tj. daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění



# 3. Pojem daňového práva procesního

- **pojetí v širším smyslu**

- soubor právních pravidel upravujících správu daňových příjmů veřejných rozpočtů, tj. daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění

- **pojetí v užším smyslu**

- soubor právních pravidel upravujících správu příjmů veřejných rozpočtů označených (formální pojetí) jako daně nebo naplňujících znaky (materiální pojetí) daně v užším smyslu



# 4. Předmět daňového práva procesního

- úprava správy daní
- správa daní zahrnuje
  - postup správců daně
  - realizaci práv a povinností osob zúčastněných na správě daní
- správa daní x daňové řízení
- cíl správy daní
- vztah ke správnímú řízení (§ 262 DŘ)

# 5. Subjekty daňového práva procesního

**I. Správce daně**

**Úřední osoby**

**Osoby zúčastněné  
na správě daní**

**II. Daňové subjekty**

**III. Třetí osoby**

# I. Správce daně

- **orgán veřejné moci** (§ 10 DŘ)
  - správní orgán nebo jiný státní orgán
  - v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní
- **úřední osoby** (§ 12 DŘ)
- **místní příslušnost** (§ 13 DŘ)

# II. Daňové subjekty

- **obecné vymezení (§ 20 DŘ)**
  - osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon
  - osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka
  - osoba, kterou zákon označuje jako plátce daně
    - nikoliv plátce!
- **plátcova pokladna (§ 21 DŘ)**
- **jednotky bez právní osobnosti (§ 24 odst. 6 DŘ)**

# III. Třetí osoby

- **obecná negativní definice (§ 22 DŘ)**
- např. svědci, znalci, tlumočníci, ručitelé, poddlužníci, orgány veřejné moci, poskytovatelé platebních služeb, poskytovatelé poštovních služeb, osoby povinné k součinnosti, osoby povinné strpět zásah či omezení ze strany správce daně, osoby podávající vysvětlení

# 6. Obsah daňového práva procesního

- **procesně-daňověprávní povinnosti**
  - např. povinnost poplatníka podat daňové přiznání
- **procesně-daňověprávní práva a pravomoci**
  - např. pravomoc správce daně vyžadovat podání daňového přiznání
- realizace hmotně-daňověprávních práv, pravomocí a povinností
- příklad - § 79 DŘ – vysvětlení

# 7. Prameny daňového práva procesního

## **Formální**

- I. ústavní zákony
- II. mezinárodní smlouvy
- III. právní předpisy EU
- IV. zákony a zákonná opatření Senátu
- V. sekundární právní

předpisy

## **Materiální**

- VI. vnitřní předpisy
  - VII. judikatura
- atd.

# I. Ústavní zákony

- čl. 11 odst. 5 Listiny
  - Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.
  
- čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny
- čl. 4 odst. 1 Listiny
- čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny
- čl. 38 odst. 2 Listiny



# Nález Ústavního soudu II. ÚS 173/01

Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou **povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny**. Musí tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

Okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, **nedaly stěžovatelce možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy**, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces.

Současná právní úprava **nezná institut předběžného výběru důkazů**. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi.

# Nález Ústavního soudu II. ÚS 262/06

Na daňové řízení je nutné vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což v tomto kontextu znamená umožnit daňovému subjektu projednání jeho věci v jeho přítomnosti a umožnit mu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. Ústavně konformním pak není takový postup správce daně, který **neuvede v oznámení jméno svědka, který má být vyslechnut ve věznici a neupozorní právního zástupce daňového subjektu na nutnost zajistit si přístup do věznice.**

Pokud obecné soudy nereagovaly na tuto skutečnost a nevzaly v úvahu právo stěžovatele garantované **čl. 38 odst. 2** Listiny základních práv a svobod, porušily svým postupem ustanovení **čl. 36 odst. 2** Listiny základních práv a svobod.

# II. Mezinárodní smlouvy

- **smlouvy o výměně informací**

- multilaterální

- Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech – 2/2014 Sb. m. s.

- bilaterální

- o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA)
    - Dohoda FATCA – 72/2014 Sb. m. s.

- **smlouvy o zamezení dvojímu zdanění**

- článek týkající se výměny informací

# III. Právní předpisy Evropské unie

- **správní spolupráce – oblast nepřímých daní**
  - č. 904/2010/EU
  - č. 389/2012/EU
- **správní spolupráce – ostatní daně**
  - č. 2011/16/EU
- **oblast vymáhání daní**
  - č. 2010/24/EU
- **další**
  - č. 1286/2013/EU - Fiscalis 2020

# IV. Zákony

- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů
- zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek

# V. Sekundární právní předpisy

- vyhlášky Ministerstva financí provádějící daňový řád
  - 382/2010 Sb.
  - 383/2010 Sb.
  - (elektronické dražby)
- vyhlášky Ministerstva financí provádějící zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní
  - 74/2014 Sb.
  - 108/2016 Sb.

# VI. Vnitřní předpisy

- D-pokyny
- jsou pramenem práva?
- jsou právně závazné?
  
- D-144
  
- IV. ÚS 146/01
- 2 Ans 1/2005
- 6 Ads 88/2006
- IV. ÚS 3207/07

# Pokyn D-144

## **o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení**

Ukládám finančním ředitelstvím

1) zajistit, aby na finančních úřadech v obvodu jejich území působnosti byla uzavírána vytýkací řízení nejpozději **do tří měsíců** ode dne, kdy:

a) vyhoví daňový subjekt plně výzvě správce daně, tj. předloží veškeré vyžadované podklady a poskytne potřebná vysvětlení, nebo

b) je správci daně doručeno oznámení daňové subjektu, že je připraven vyžadované podklady předložit a potřebná vysvětlení poskytnout, pokud ve stanovené či dohodnuté lhůtě k předložení dokladů a podání vysvětlení, kterými daňový subjekt plně vyhoví výzvě správce daně, také skutečně dojde, nebo

c) je správcem daně protokolárně ověřeno nebo daňovým subjektem správci daně písemně sděleno, že daňový subjekt není sto výzvě vyhovět, a to ani v prodloužené lhůtě;



# Nález Ústavního soudu IV. ÚS 146/01

Ústavní soud vychází ze skutečnosti, že lhůty pro vyřizování věcí sice nejsou stanoveny zákonem, nicméně postup, který územní finanční orgány pro svá rozhodování zvolily, nesvědčí o respektu k právům stěžovatele na spravedlivé vyřízení věci v přiměřené lhůtě.

# Rozhodnutí NSS 2 Ans 1/2005

Vytvořila-li se na základě pokynu Ministerstva financí č. D-144 z roku 1996, o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení (§ 43 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), správní praxe spočívající v tom, že vytýkací řízení se uzavírají v určitých lhůtách, případně ve lhůtách prodloužených podle přesně určených pravidel, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod), že pro správní orgán je takováto správní praxe právně závazná.

# Rozsudek NSS 6 Ads 88/2006

Správní praxe zakládající legitimní očekávání je **ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů**. Takovou praxí je správní orgán **vázán**. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Správní praxi zakládající legitimní očekávání **lze změnit**, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.

Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat

- změnu interpretovaného zákona,
- změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a
- změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).

# Nález Ústavního soudu IV. ÚS 3207/07

Soustavná praxe orgánů státní správy sociálního zabezpečení, kontinuálně existující do počátku roku 2004 a spočívající v **neaplikování Všeobecné úmluvy o sociální bezpečnosti mezi Československem a Francií ze dne 12. 10. 1948**, pokud šlo o účast francouzských státních příslušníků na systému sociálního pojištění, vytvořila oprávněná očekávání adresátů příslušných právních norem v oblasti nemocenského pojištění a **"dotvořila" tak české právo v jeho materiální podobě v tom smyslu, že v této době nemohla být použita Všeobecná úmluva místo úpravy zákonné**. Francouzští státní příslušníci, kteří neměli v České republice trvalý pobyt a byli činní na jejím území pro zaměstnavatele v pracovněprávním vztahu uzavřeném podle cizích právních předpisů, tedy nebyli účastni na pojištění podle zákona č. 54/1956 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2003 [a to s odkazem na ustanovení § 5 písm. b) citovaného zákona].

# VII. Judikatura

- je pramenem práva?
  - je právně závazná?
- 
- A. krajské soudy a Nejvyšší správní soud
  - B. Ústavní soud
  - C. Evropský soud pro lidská práva
  - D. Soudní dvůr Evropské unie

# A. Krajské soudy a Nejvyšší správní soud

- správní soudnictví
- soudní řád správní – zákon č. 150 /2002 Sb.
- žaloba
- kasační stížnost
  
- do 2013 – finančně-správní kolegium
  
- stanovisko kolegia nebo pléna NSS (§ 19 SŘS)
  
- rozhodnutí rozšířeného senátu NSS (§ 17 a 18 SŘS)
  - zásadní usnesení

# B. Ústavní soud

- čl. 83-89 Ústavy
- zákon č. 182/1993 Sb.
  
- čl. 89 odst. 2
  - Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby.

# Usnesení pléna NSS, čj. Sst 2/2003-225

## **Stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu k výkladu vztahu § 64 zákona o správě daní a poplatků a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání**

Daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, to jest není-li evidován na žádném z jeho osobních účtů žádným správcem daně nedoplatek na dani, přičemž není rozhodné, zda nedoplatek vznikl před nebo po prohlášení konkursu. Postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy.



# Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 12/06

Vlastnické právo všech vlastníků, chráněné čl. 11 Listiny základních práv a svobod, má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy žádnou interpretací nelze dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, v daňových věcech reprezentovaného správcem daně, která by v případech vyhlášených konkursů vedla k jeho zvýhodnění a přiznávala mu privilegované postavení vůči ostatním věřitelům.

Návrh na zrušení ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se zamítá.

# C. Evropský soud pro lidská práva

- Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod
- individuální stížnosti
- čl. 6 - otázka aplikovatelnosti na daňové spory
  - obecně – Ferrazini proti Itálii
  - sankce při správě daní
    - čl. 4 Protokolu č. 7 - Zolotukhin proti Rusku, Lucky Dev proti Švédsku, A a B proti Norsku
    - NSS – penále má povahu trestu (č. j. 4 Afs 210/2014-57)

# Ferrazzini proti Itálii

Pokud jde o daňové záležitosti, vývoj, k němuž mohlo dojít v demokratických státech, se nedotýká zásadní povahy povinnosti jednotlivců nebo podniků platit daně. Ve vztahu k době přijetí Úmluvy zde nedošlo k novému zasahování státu do "občanské" oblasti života jednotlivců. Soud má za to, že **daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá.** Jelikož Úmluva a její Protokoly musí být interpretovány jako celek, Soud také poznamenává, že čl. 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní (viz též Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH proti Nizozemí, 1995). Soud tento prvek, aniž by mu přisuzoval rozhodující význam, bere v úvahu. Domnívá se, že **daňové spory se vymykají oblasti občanských práv a závazků navzdory majetkovým důsledkům, které nevyhnutelně mají pro situaci daňových poplatníků.**

# D. Soudní dvůr Evropské unie

- orgán Evropské unie
- čl. 19 Smlouvy o Evropské unii
- působnost
  - dodržování práva při výkladu a provádění Smluv
  - řízení o žalobách
  - řízení o předběžných otázkách
  - další
- eurokonformní výklad

# Rozsudek NSS 2 Afs 92/2005

I v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je **nutno ustanovení českého právního předpisu**, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, **vykládat konformně s touto normou**. Odchýlit se od takového výkladu je však zpravidla nezbytné v případech, kdy pro to existují zřejmé racionální důvody dané kupříkladu tím, že v ustanovení českého právního předpisu byla úmyslně zvolena odlišná textace nebo že ten, kdo právní předpis vydal, v něm jiným nepochybným způsobem projevil vůli odlišnou od vůle projevené v normě práva Evropských společenství.

# Rozsudek NSS 5 Afs 53/2009

Nelze totiž dospět k jinému závěru, než že **správní orgány pochybily, neuplatnily-li v případě žalobkyně eurokonformní výklad zákona**. Pochybení správce daně se přitom zde nenachází v rovině skutkové (dokazování), tak jak tomu bylo ve věci výše uvedené, ale v rovině právní.

Žalovaný nepochybně není odpovědný za správnou implementaci šesté směrnice, není tedy tím, kdo nesprávnou implementaci zavinil, je však **nepochybně odpovědný za to, že zákon o dani z přidané hodnoty nevyložil v souladu s šestou směrnicí**. Postupoval-li tedy žalovaný podle ustanovení, které je neslučitelné s komunitárním právem, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil. Jak již bylo podáno výše, nesprávná implementace evropského práva nemůže jít k tíži jednotlivce.

# Rozsudek NSS čj. 1 Afs 21/2014-52 1/2

[38] Nejvyšší správní soud při interpretaci § 61 písm. e) zákona o DPH vyšel z posláních zoologických zahrad vyjádřeného zejména ve **směrnici** 1999/22/ES o chovu volně žijících živočichů v zoologických zahradách, zohlednil **návrh šesté směrnice** o DPH, podle něhož lze činnost zoologických zahrad označit za kulturní služby, a přihlédl i k příloze III **směrnice** 2006/112/ES, z níž plyne, že zoologické zahrady jsou kulturními zařízeními. Podřazení zoologických zahrad mezi zařízení poskytující kulturní služby podporuje rovněž praxe některých členských států a nepřímo vyplývá i z **rozsudku Soudního dvora** ve věci Zoological Society of London. Na základě těchto hledisek je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že posouzení předmětné právní otázky je zřejmé (acte clair), proto předběžnou otázku nepoložil. Na základě výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že plnění poskytovaná zoologickou zahradou, která nebyla zřízena za účelem podnikání, v rámci její hlavní činnosti představují kulturní služby ve smyslu § 61 písm. e) zákona o DPH a jsou osvobozena od DPH bez nároku na odpočet.