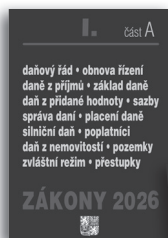
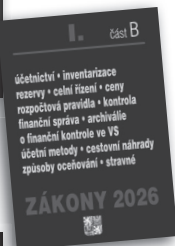


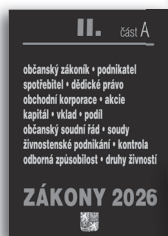
Aktuální nabídka vydavatelství
PORADCE



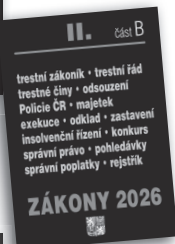
Zákony I. A / 2026
– Daňové zákony



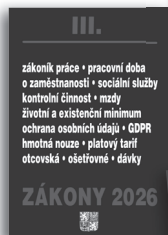
Zákony I. B / 2026
– Účetní zákony



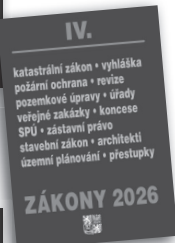
Zákony II. A / 2026
– Občanský zákoník



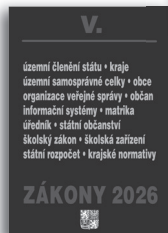
Zákony II. B / 2026
– Trestní právo



Zákony III / 2026
– Zákoník práce,
Pojištění, Sociální
služby



Zákony IV / 2026
– Stavebnictví,
půda



Zákony V / 2026
– Veřejná správa

PORADCE

31. ročník – 2026/7-8

legislativa

■ DAŇOVÝ ŘÁD

Zákon č. 280/2009 Sb. s komentářem.....2

MGR. PETR TARANDA

■ Úvodní ustanovení

» Předmět a účel úpravy.....5
» Základní zásady správy daní8

■ Obecná část o správě daní

» Správce daně a osoby zúčastněné na správě
daní 13
» Lhůty 25
» Doručování 31
» Ochrana a poskytování informací 39
» Dokumentace..... 46
» Řízení a další postupy 55
» Opravné a dozorčí prostředky 100

■ Zvláštní část o správě daní

» Registrační řízení113
» Řízení o závazném posouzení.....117
» Daňové řízení118
» Nalézací řízení119
» Placení daní.....136
» Správa daně vybírané srážkou202
» Právní nástupnictví a vztah k insolvenční204

■ Následky porušení povinností

při správě daní 216

poradenství

DANĚ A ÚČETNICTVÍ

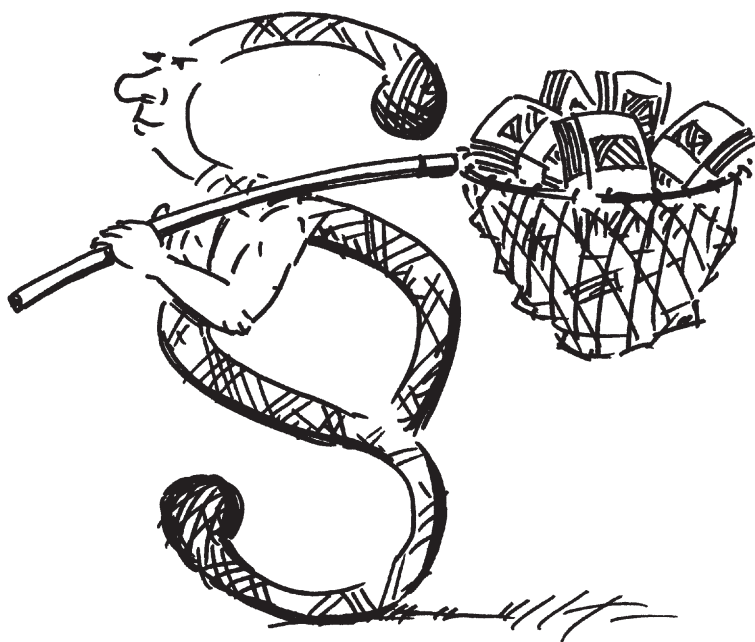
■ Zákon o daních z příjmů – přehled změn 254

ING. IVAN MACHÁČEK

Daňový řád

Zákon č. 280/2009 Sb. s komentářem

Mgr. Petr Taranda



Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“, „daňový řád“, popř. „DŘ“) tvoří součást daňového práva procesního. Toto právo upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní v souladu se základním cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. Není žádným tajemstvím, že daňové právo procesní úzce navazuje na daňové právo hmotné a v konečném důsledku s ním vytváří jednotný celek. Zákon byl za dobu své účinnosti již vícekrát novelizován.

Úvodem

Zatím poslední výraznější novela byla provedena zákonem č. 218/2025 Sb., kdy většina z těchto nově vložených ustanovení tohoto zákona nabyla účinnosti k 1. 7. 2025. Zákonodárce touto novelou reaguje zejména na její bezprostřední souvislost s reformou Celní správy ČR, ale též i na navazující oblasti práva (např. v oblasti daňové exekuce). Jelikož si problematika daňových exekucí po přijetí této novely žádá větší pozornost, než je jí možno věnovat v rámci tohoto předem strukturovaného komentáře, navrátíme se k této problematice podrobněji v některém z dalších čísel Poradce.

Pokud jde o již zmíněnou novelu, byly při její přípravě dále zohledněny **poznatky z oblasti daňové judikatury**, ale také podněty z aplikační praxe. Dochází proto k výrazným změnám právní úpravy v oblasti doručování písemností, podání, k vyjasnění pojmu struktura formulářového podání, ale i k zásadnějším změnám v oblasti dělené správy, úroků a penále. Zákonodárce tuto novelu využil také jako potřebný nosič **pro**

zavedení nové koncepce institutu hromadného prominutí nebo posečkání daně nebo jejího příslušenství. Svě místo zde nalezl i výkon jiné působnosti, než je správa peněžitého plnění postupem podle komentovaného zákona a vychází tak plně vstříc potřebám celní správy. Zhruba po čtyřech letech tak přichází další výraznější novela zákona, aniž by před jejím přijetím k této problematice proběhla jakákoli větší širší a tolik potřebná odborná diskuse a veřejnost dostala reálnou možnost se na ni včas a dostatečně připravit.

Je otázkou, nakolik tímto způsobem zákonodárce přispívá ke kultivaci našeho právního prostředí, když v zájmu prosazení cílů celní správy vytváří z této právní úpravy svým způsobem jakousi „bramboračku“. Tyto změny pak přicházejí většinou nesystémově (toliko z podnětu jedné skupiny) a nepřihlížejí ani k tomu, zda byla alespoň odborná veřejnost včas a dostatečně seznámena se všemi záměry a dopady přijaté nové právní úpravy.

Zpracováno podle právního stavu ke dni 1. 1. 2026.

Přehled ustanovení zákona

str.

ČÁST PRVNÍ ÚVODNÍ USTANOVENÍ

HLAVA I	PŘEDMĚT A ÚČEL ÚPRAVY.....§	1-4.....5
HLAVA II	ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ.....§	5-9.....8

ČÁST DRUHÁ OBECNÁ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ

HLAVA I	SPRÁVCE DANĚ A OSOBY ZÚČASTNĚNÉ NA SPRÁVĚ DANÍ	
Díl 1	Správce daně	10-19.....13
Díl 2	Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení	20-31.....19
HLAVA II	LHŮTY.....§	32-38.....25
HLAVA III	DORUČOVÁNÍ	
Díl 1	Obecná ustanovení o doručování.....§	39-41.....31
Díl 2	Elektronické doručování.....§	42.....32
Díl 3	Doručování prostřednictvím zásilky.....§	43-48.....33
Díl 4	Zvláštní způsoby doručení.....§	49-50.....36
Díl 5	Prokázání doručení.....§	51.....38

HLAVA IV	OCHRANA A POSKYTOVÁNÍ INFORMACÍ	§	52-59a.....	39
HLAVA V	DOKUMENTACE	§	60-69b.....	46
HLAVA VI	ŘÍZENÍ A DALŠÍ POSTUPY			
Díl 1	Obecná ustanovení o řízeních a dalších postupech	§	70-77.....	55
Díl 2	Vyhledávací postupy	§	78-84.....	63
Díl 3	Kontrolní postupy	§	85-90.....	66
Díl 4	Průběh řízení	§	91-107.....	78
HLAVA VII	OPRAVNÉ A DOZORČÍ PROSTŘEDKY			
Díl 1	Obecná ustanovení o opravných a dozorčích prostředcích	§	108... 100	
Díl 2	Odvolací řízení	§	109-116... 101	
Díl 3	Obnova řízení	§	117-120... 107	
Díl 4	Přezkumné řízení	§	121-123... 109	
Díl 5	Vztah ke správnímu soudnictví	§	124-124a... 112	
ČÁST TŘETÍ	ZVLÁŠTNÍ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ			
HLAVA I	REGISTRAČNÍ ŘÍZENÍ	§	125-131... 113	
HLAVA II	ŘÍZENÍ O ZÁVAZNÉM POSOUZENÍ	§	132-133... 117	
HLAVA III	DAŇOVÉ ŘÍZENÍ	§	134... 118	
HLAVA IV	NALÉZACÍ ŘÍZENÍ			
Díl 1	Vyměřovací řízení	§	135-140... 119	
Díl 2	Doměřovací řízení	§	141-144... 124	
Díl 3	Společná ustanovení pro nalézací řízení	§	145-148... 128	
HLAVA V	PLACENÍ DANÍ			
Díl 1	Obecná ustanovení o placení daní	§	149-160a... 136	
Díl 2	Dělená správa	§	161-162a... 155	
Díl 3	Vybírání daní	§	163-166... 159	
Díl 4	Zajištění daní	§	167-174b... 163	
Díl 5	Vymáhání daní	§	175-232... 182	
HLAVA VI	SPRÁVA DANĚ VYBÍRANÉ SRÁŽKOU	§	233-237... 202	
HLAVA VII	PRÁVNÍ NÁSTUPNICTVÍ A VZTAH K INSOLVENCI			
Díl 1	Právní nástupnictví	§	238-241... 204	
Díl 2	Vztah k insolvenčnímu řízení	§	242-245... 210	
ČÁST ČTVRTÁ	NÁSLEDKY PORUŠENÍ POVINNOSTÍ PŘI SPRÁVĚ DANÍ			
HLAVA I	PŘESTUPKY	§	246... 216	
HLAVA II	POKUTY A PENÁLE	§	247-251... 217	
HLAVA III	ÚROKY	§	251a-254a... 223	
ČÁST PÁTÁ	USTANOVENÍ SPOLEČNÁ, ZMOCŇOVACÍ, PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ	§	255-265... 235	
ČÁST ŠESTÁ	ÚČINNOST	§	266... 248	

ZÁKON č. 280/2009 Sb.,

daňový řád

ve znění

zákona č. 30/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákonného opatření č. 344/2013 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 375/2015 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 368/2016 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 94/2018 Sb., zákona č. 80/2019 Sb., zákona č. 111/2019 Sb., nálezu ÚS č. 337/2019 Sb., zákona č. 283/2020 Sb., zákona č. 527/2020 Sb., zákona č. 366/2022 Sb., zákona č. 349/2023 Sb., zákona č. 77/2025 Sb. a **zákona č. 218/2025 Sb.**

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ ÚVODNÍ USTANOVENÍ

HLAVA I PŘEDMĚT A ÚČEL ÚPRAVY

§ 1

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

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

(3) Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem.

(4) Daňovým tvrzením je

- a) řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování,
- b) dodatečné daňové tvrzení, a to dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.

komentář k § 1

Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Zákon tedy upravuje procesní pravidla při správě daní, která zahrnují úpravu postupu správců daně a úpravu práv a povinností daňových subjektů a třetích osob vznikajících v souvislosti se správou daní.

Zákon dále obsahuje úpravu práv a povinností, kterou lze provést společně pro daňové zákony tam, kde se předpokládá minimální počet odůvodněných odchylek v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech z důvodu odlišností jednotlivých daní. V praxi půjde zejména o důsledky porušení platební povinnosti.

*Zákon v tomto svém ustanovení též definuje správu daní, když uvádí, že **se jedná o postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady**. Z toho lze dovodit, že správa daní je činností správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám a je vymezena ve všech ustanoveních tohoto zákona. Vedle toho v souvislosti se správou daní vznikají daňovým subjektům a třetím osobám současně též práva a povinnosti. Jak bude uvedeno dále, je správa daní širší pojem, než samotné daňové řízení.*

*Pokud jde o cíl správy daní, je tímto cílem daň správně zjišťovat a stanovit, což je cíl vázající se k rovině nalézací. V rozsudku sp. zn. 9 Afs 180/2020 Nejvyšší správní soud v této souvislosti upřesnil, že cílem správy daní má být zejména správné stanovení daně jako celku. V rovině platební je poté cílem správy daní zabezpečit její úhradu. V rámci nalézací roviny to znamená, že **daňový subjekt je povinen podat daňové přiznání a správce daně v kontextu s tím zjišťuje, resp. prověřuje příslušnými postupy, zda je takto tvrzená daň správná a pokud tomu tak je, tuto daň vyměřuje**. V rámci kontrolních postupů je správce daně též oprávněn daň doměřit. V rovině platební zahrnuje správa daní v rámci praktického přístupu jed-*

Poznámky jsou uvedeny na str. 253.

nak povinnost daňového subjektu tuto daň uhradit a současně s tím je správce daně taktéž oprávněn provádět příslušné úkony k tomu, aby byly uhrazeny příp. vzniklé daňové nedoplatky formou daňové exekuce.

DŮLEŽITÉ

Tento zákon výrazně posouvá odpovědnost správce daně za zjištěný skutkový stav v souvislosti s vypořádáním vlastní daňové povinnosti. Díky této koncepci se pak v **samotném daňovém řízení uplatňuje zásada materiální pravdy**. To znamená, že správce daně je takto nucen dbát toho, aby daň byla vždy stanovena po právu, tedy ve správné výši. Současně s tím musí přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné – ať již jsou anebo nejsou ve prospěch daňového subjektu. Jak ostatně konstatoval ve svém rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 87/2013 Nejvyšší správní soud, **tak základním rysem při vybírání daní a poplatků je skutečnost, že daň je vybírána korektně, s ohledem na skutečný příjem daňového subjektu za uplynulé zdaňovací období**.

Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo výúčtování a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné výúčtování. Pro daňové přiznání, hlášení nebo výúčtování takto zákon používá zkráceného pojmu „řádné daňové tvrzení“, pro dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné výúčtování je pak použit pojem „dodatečné daňové tvrzení“. Takto zavedené legislativní zkratky mají sloužit k tomu, aby došlo k zvýšení přehlednosti textu a pochopitelně i k jeho zkrácení.

Novela zákona, která byla provedena zákonem č. 283/2020 Sb., v odst. 3 zavádí legislativně technickou úpravu, jejímž cílem je nahrazení legislativních zkratk „řádné daňové tvrzení“ a „dodatečné daňové tvrzení“ zákonným vymezením (definicí) těchto pojmů. Vedle toho dochází též k vymezení pojmu „daňové tvrzení“ jakožto pojmu nadřazeného. Zákonodárce touto změnou usiluje o to, aby bylo dosaženo zejména vyšší přehlednosti dalších pasáží v rámci tohoto zákona a současně i přikročit k možnosti využít těchto pojmů v jiných zákonech bez toho, aby bylo nutné

znovu vymezovat anebo zavádět legislativní zkratkou. Tato změna byla pochopitelně promítnuta i do dalších ustanovení zákona, např. do § 37 odst. 4 písm. c), § 145, § 148 a dalších.

§ 2

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

(2) Veřejným rozpočtem se pro účely tohoto zákona rozumí

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

(3) Daní se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) peněžitá plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžitá plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžitá plnění v rámci dělené správy.

(4) Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

(5) Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.

komentář k § 2

Jak vyplývá z uvedeného ustanovení, předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem státního rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Tato koncepce je odvozena od skutečnosti, že daňový řád je nutno považovat za obecný procesní předpis pro celou řadu hmotněprávních zákonů, které upravují různé druhy peněžitých plnění. Díky tomu je pak **za daň v tradičním slova smyslu nutno považovat i další peněžitá plnění, která jsou příjmem veřejného rozpočtu**. Vedle toho je nutno pod pojem daň podřadit též daň v tradičním slova smyslu, např. daň z příjmů, spotřební daň, ale taktéž clo anebo místní poplatky a další peněžitá plnění,

jejichž správa se podle zmocnění zvláštního zákona řídí obecným daňovým procesem. Je-li výsledkem konkrétního daňového řízení nárok na výdaj z příjmové části veřejného rozpočtu, půjde o vratku (např. o daňový bonus). Oproti dřívější koncepci však již dnes není pod pojem „daň“ výslovně zahrnuta záloha na daň. Ta by měla být podřazena pod obecný pojem „jiný způsob zdanění.“

Aby daň byla daní ve smyslu tohoto zákona, **musí se kromě již zmíněného jednat o taková peněžitá plnění, která jsou zároveň příjmem veřejného rozpočtu**, tedy státního rozpočtu, příp. státních finančních aktiv, rezervního fondu, organizační složky státu, rozpočtu územního samosprávného celku, státního fondu anebo Národního fondu.

Pro potřeby daňového řádu jsou pod pojem „daň“ zařazeny **daně ve všech možných formách**, které jsou předvídané konkrétními daňovými zákony, označené jako způsoby zdanění. Daňový řád pro tyto potřeby definuje, co se rozumí pod pojmem „daň ve svém § 2 odst. 3 a 4. Za příslušenství daně pak tento zákon prohlašuje ve svém § 2 odst. 5 úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají podle daňového zákona. Přitom dále platí, že úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud této daně. Nutno však dodat, že pokuta uložená za přestupek porušení mlčenlivosti dle § 246 DŘ není příslušenstvím daně. Z hlediska této koncepce pak platí, že dojde-li k zásadní změně (např. ke zrušení rozhodnutí o odvolání) má to dopady i na příslušenství (úrok), který má být z osobního daňového účtu odepsán, a to až do doby, než dojde opět k pravomocnému stanovení daně – k tomu srov. závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 84/2022. **Je-li daňový subjekt úspěšný ve sporu o samotnou daň, automaticky dochází k úspěchu i ve vztahu k příslušenství** (aniž by bylo proti tomuto příslušenství brojeno) – k tomu závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 126/2021.

Vzhledem k tomu, že daňový řád ve svém § 2 odst. 3 písm. e) odkazuje též na plnění v rámci dělené správy, třeba poznamenat, že dělenou správou se pro tyto účely rozumí výběr a vymáhání peněžitých plnění (nejčastěji odvodů, pokut a penále), která jsou uložena jinými orgány státní správy než

orgány Finanční správy ČR a která jsou příjmem veřejného rozpočtu a při jejich placení nebo vymáhání se postupuje podle daňového řádu nebo podle jeho jednotlivých ustanovení. **Přitom vybírání a vymáhání těchto plateb se pak neoficiálně označuje jako tzv. dělená správa mj. i z toho důvodu, že vlastní řízení o uložení vedou věcně a místně příslušné státní orgány odlišné od orgánů Finanční správy ČR, avšak většinou se územním orgánům tyto platby platí.** Tato peněžitá plnění v rámci dělené správy jsou podrobena režimu daňového řádu pouze v platební rovině. To pochopitelně platí i tehdy, jestliže vznikla platební povinnost k peněžitému plnění, které má směřovat do veřejného rozpočtu, přímo ze zákona bez vydání příslušného rozhodnutí, např. v případě pokuty uložené Českou obchodní inspekcí. Při výkonu pravomoci v rámci dělené správy má orgán státní moci věcně příslušný ke správě placení tohoto peněžitého plnění postavení správce daně a osoba povinná k placení tohoto peněžitého plnění má pak stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt, jak ostatně plyne i z § 161 a násl. DŘ.

§ 3

Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

k omentář k § 3

V tomto ustanovení zákonodárce stanovil, že **daňová povinnost vzniká tehdy, nastanou-li skutečnosti, které jsou předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.** Zákonodárce se takto pokouší reflektovat fakt, že je nutno rozlišovat od sebe pojmy „daň“ a „daňová povinnost“. Z toho důvodu je takto „daňová povinnost“ charakterizována jako specifický druh určité právní povinnosti, která má svůj základ vždy v konkrétním hmotněprávním předpise (např. v zákoně o daních z příjmů).

Samotný pojem „daňová povinnost“ však není v DŘ definován a vychází se z toho, že obsah tohoto pojmu lze odvodit, jak již zmíněno, z kontextu celé právní úpravy. Lze proto tvrdit, že „daňová povinnost“ obecně vzniká

okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle konkrétního daňového zákona předmětem daně, příp. došlo ke vzniku skutečností, které tuto povinnost zakládají.

K tomu třeba ještě dodat, že pojem „daňová povinnost“ zahrnuje jako takový práva a povinnosti tohoto daňového subjektu, které spočívají např. v tom spočítat si daň a přiznat tuto ve lhůtě stanovené zákonem správci daně, včetně platební povinnosti, která s touto daní takto souvisí.

§ 4

Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.

k omentář k § 4

Koncepce obsažená v tomto ustanovení zákona vychází z toho, že daňový řád je obecným procesním předpisem ve vztahu k ostatním daňovým zákonům, která většinou obsahují speciální pravidla, je předpisem obecným. To znamená, že přednost má daňový zákon před daňovým řádem. **Tento princip vychází ze vztahu mezi daňovým řádem a jiným daňovým zákonem** (např. zákonem o DPH), kdy se daňový řád nebo jeho jednotlivá ustanovení použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. To ovšem neznamená, že **daňový řád je ryze procesním předpisem, neboť obsahuje i určité hmotněprávní ustanovení, která definují pojmy v jiných hmotněprávních předpisech užitých. To se může týkat např. oblasti ručení nebo zástavního práva.**

HLAVA II

ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ

§ 5

(1) Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.

(2) Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.

(3) Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

k omentář k § 5

Dle § 5 odst. 1 zákona správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zákonem se pro účely DŘ rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Z uvedeného tedy plyne, že v tomto ustanovení zákona je zakotvena tzv. **zásada zákonnosti**. S přihlédnutím k již uvedenému proto platí, že v ČR lze správu daní vykonávat pouze způsobem, který je stanoven v zákoně či jiném právním předpisu. **Zásada zákonnosti přitom vychází z toho, že správce daně není nadán oprávněním posuzovat zákonnost** – tedy soulad právních předpisů nižší právní síly s právními předpisy vyšší právní síly – všech pro něho závazných právních předpisů. Taková pravomoc pro správce daně z právních předpisů nevyplývá.

Nicméně to nic nemění na tom, že správce daně by měl vždy za situace, kdy zde existuje jakýkoli seznatelný rozpor právních předpisů, které by měl takto aplikovat, rozhodnout vždy v souladu se zásadou „v pochybnostech mírněji“ ve prospěch daňového subjektu. Výjimku z této zásady pak bude představovat mezinárodní a evropské (unijní) právo.

Zásada zákonnosti je tak jednou z nejdůležitějších zásad, která ovládá správu daní. Je tomu tak proto, že tato zásada vedle jiného zejména určuje podmínky, meze a způsob výkonu pravomoci správce daně. Se zásadou zákonnosti souvisí též zákaz zneužití práva. V oblasti daňového práva, resp. v souvislosti s jeho aplikací dochází k tomu, že daňový subjekt většinou přesně postupuje podle textu zákona, ale jeho samotný postup je v konečném důsledku nezřídkou zpochybně správce daně s poukazem na to, že zákon byl dodržen, avšak došlo k jeho zneužití.

Zneužití práva se pak v reálné praxi stává střetem dvou principů, který má za následek

to, že materiální spravedlnost je takto nadřazena právní jistotě, došlo-li k situaci, kdy právo bylo vykonáno v rozporu se svým smyslem a účelem. Nezřídka se též ozývají názory, že aplikace zneužití práva v daňovém právu je víceméně absurdní, poněvadž vychází z předpokladu, že daňový subjekt může šikanovat mocný stát. To pak vede k závěrům, že aplikace soukromoprávního institutu „zneužití práva“ v oblasti veřejného práva, kam právo daňové bezesporu patří, nelze připustit s poukazem na to, že chová-li se daňový subjekt podle platných právních norem, není možno jej za to jakkoli postihovat. Navíc v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, jako jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace. Od těchto principů je pak odvozen zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu.

V § 5 odst. 2 zákona je **zakotven princip zákazu zmocnit orgán veřejné moci (včetně správce daně) k provádění libovůle, resp. zneužití správního uvážení.** Není pochyb o tom, že toto ustanovení zákona úzce navazuje na již zmíněnou zásadu zákonnosti. Toto ustanovení zákona ve své podstatě dbá na to, aby při správě daní bylo vždy vycházeno ze smyslu a účelu pravomoci konkrétního správce daně a současně přitom byly tyto pravomoci smysluplně uplatňovány. V opačném případě by docházelo k excesům, které ovšem nemají s právním státem cokoli společného.

V § 5 odst. 3 zákona došlo k **zakotvení zásady přiměřenosti.** Tato zásada má za cíl chránit zájmy osob zúčastněných na správě daní a současně i zajistit, aby při správě daní byly za tím účelem ze strany správců daně voleny jen takové prostředky, které tyto osoby co nejméně zatěžují a současně umožňují dosáhnout cíle správy daní. Tato zásada má své významné opodstatnění zejména v těch případech, kdy správce daně aplikuje v rámci svého postupu správního uvážení, resp. přikročí k aplikaci diskreční pravomoci.

Aplikuje-li správce daně tuto zásadu správně, dochází k minimálnímu zásahu do práv osob zúčastněných na správě daní, zejména při poměřování dvou veličin, kterými na straně jedné je svoboda daňových subjektů a na straně druhé cíl správy daní, resp. veřejný zájem na řádném výběru těchto daní. V rozsudku sp. zn. 1 Afs

353/2019 Nejvyšší správní soud k tomuto ustanovení dále uvedl, že „zakotvuje zásadu přiměřenosti a minimalizace zásahů. Při uplatňování jednotlivých procesních institutů je povinností správce daně postupovat tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím některé garantované základní právo.“

Ze zásad upravených v § 5 odst. 1 až 3 zákonu ani z čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod nevyplývá, že by správce daně byl povinen postupovat v jakýchkoli „fázích“ a nejprve využít ty procesní postupy, které co nejméně zasahují do právní sféry daňového subjektu, a teprve v návaznosti na výsledky těchto postupů případně přistoupit k procesním nástrojům, které zasahují do práv daňového subjektu s větší intenzitou – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 123/2023.

§ 6

(1) Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.

(2) Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.

(3) Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.

(4) Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilosti.

komentář k § 6

V § 6 odst. 1 zákona je **zakotvena zásada procesní rovnosti.** Ta ukládá správcům daně nečinit rozdíly mezi jednotlivými osobami zúčastněnými na správě daní. V praxi to znamená, že ke všem daňovým subjektům by mělo být ze strany správce daně přistupováno stejně. Není přitom důležité anebo podstatné, zda se jedná o daňový subjekt s velkým majetkem, minimálním majetkem anebo třeba o bezdomovce.

Podle § 6 odst. 2 zákona platí, že osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. **Z tohoto ustanovení zákona by měl tedy vyplývat tzv. klientský přístup, který je opřen o zásadu součinnosti.** Tato povinnost spolupráce zavazuje i tzv. třetí osoby a její nerespektování ze strany těchto osob může být ze strany správce daně postiženo sankcemi dle § 247 DŘ. Každopádně by však ideální naplnění této zásady mělo v reálné praxi vypadat asi tak, že si všichni zúčastnění budou navzájem vycházet vstřícně – už i při vědomí, že se v daném kontextu jedná jak o právo, tak i povinnost současně.

V § 6 odst. 3 zákona jsou upraveny dvě zásady. **Jedna zásada spočívá v tom, že správce daně je povinen umožnit osobě zúčastněné na správě daní uplatnit její právo.** Fakticky to znamená, že správce daně by měl svým jednáním nastolit takový stav, který této osobě umožní učinit konkrétní úkon, resp. provést konkrétní jednání. Druhá zásada je postavena na poučovacím principu. To znamená, že správce daně je povinen osobám zúčastněným na správě daní poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Toto poučení by mělo ponejvíce směřovat k tomu, aby daňový subjekt, popř. třetí osoba, byly obeznámeny s možnými specifiky vývoje daňového řízení v jejich věci a současně byly i seznámeny se svými právy a povinnostmi.

Podle § 6 odst. 4 zákona **má správce daně povinnost, aby vycházel osobám zúčastněným na správě daní maximálně vstřícně.** Dále z tohoto ustanovení kromě již zmíněného vyplývá, že správce daně by měl být vůči těmto osobám zdvořilý se všemi z toho plynoucími aspekty. V rozsudku sp. zn. 1 Afs 353/2019 Nejvyšší správní soud dovodil, že tato zásada vyjadřuje povinnost správce daně spolupracovat s osobami zúčastněnými na správě daní.

§ 7

(1) Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.

(2) Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnu-

tí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.

k omentář k § 7

Podle § 7 odst. 1 DŘ má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. V tomto ustanovení zákona se tak **promítá všeobecně známá zásada rychlosti řízení.** Stejně jako v řízení soudním by i zde měl správce daně dbát o to, aby v jím vedeném daňovém řízení nedocházelo k průtahům. Pokud by i přes výše uvedené správce daně těchto parametrů nedbal, má možnost daňový subjekt jím čelit s využitím § 38 DŘ. Tato zásada ostatně úzce souvisí s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle níž platí, že každý má právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů.

V § 7 odst. 2 zákona je vložena **zásada hospodárnosti.** Díky této zásadě musí správce daně dbát o to, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Tuto zásadu je nezbytné dodržovat nejen ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní, ale též i ve vztahu k samotnému správci daně, který toto řízení vede, včetně dalších veřejných zájmů souvisejících např. se státním rozpočtem. **Má-li správce daně respektovat tuto nově vloženou zásadu, znamená to, že musí nejen tuto zásadu dodržovat ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní, ale současně musí příslušné řízení vést co nejhospodárněji tak, aby šetřil zájmy státu.** V rozsudku sp. zn. 1 Afs 353/2019 Nejvyšší správní soud dovodil, že zásada hospodárnosti je příkazem organizačního charakteru, který vychází ze zásady proporcionality. Hodí se dodat, že zákon umožňuje konat úkony pro různá řízení společně, přičemž správce daně takovým postupem naplňuje především zásadu hospodárnosti i zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti dle § 5 odst. 3 zákona, jak např. ve svém rozsudku sp. zn. 6 Af 55/2016 dovodil Městský soud v Praze.

Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popř. z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny. Je nepochybné, že konání úkonů pro více řízení by mělo být vždy přezkoumatelné, tedy ze spisu by mělo být vždy zřejmé, k jaké povinnosti a s jakým výsledkem byly tyto jednotlivé úkony učiněny.

§ 8

(1) Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

(2) Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

(3) Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

(4) Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

komentář k § 8

Zásada volného hodnocení důkazů je jednou z nejvýznamnějších zásad, která ovládá samotnou správu daní. Tato zásada je postavena na správním uvážení. Toto správní uvážení by však nemělo být zatíženo svévolí. **Správce daně by přitom měl respektovat zásady formální logiky, být konzistentní a tuto svou správní úvahu by neměl zatížit jakýmkoli vzájemnými rozpory.** To znamená, že správce daně by měl posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy pak ve vzájemné souvislosti. Současně by měl přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. V případě pojmu „důkaz“, který DŘ v tomto ustanovení používá, platí, že důkazy představují přímé poznatky získané za pomoci důkazních prostředků z pramene důkazů o právně relevantních skutkových okolnostech, přičemž tyto jsou předmětem dokazování. **V rámci zásady volného hodnocení důkazů pak správce daně hodnotí jednotlivé důkazy a těmto důkazům přiřazuje dle své úvahy různý stupeň věrohodnosti.** Vedle toho musí správce daně v rámci této zásady taktéž tyto důkazy odlišit též z hlediska jejich významu. Na konci samotného dokazování by měl být nějaký konkrétní hmatatelný výsledek, kdy by měl správce daně uvést, zda má deklarovaný skutkový stav za prokázaný a zda z něj bude vycházet, popř. nikoli. V rámci svého odůvodnění by tedy správce daně měl vždy uvést, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli, včetně

důkazních prostředků, které k tomuto závěru vedly. To znamená, že kromě již uvedeného **správce daně musí vždy přihlídnout a odůvodnit vše, co vyšlo v rámci správy daní najevo.** *Není možné některé důkazy opomenout a některé třeba i zatajit. Získá-li správce daně některé důkazy nezákonně, nelze jich použít v rámci této zásady. Kromě již uvedeného dále platí, že správce daně je povinen v odůvodnění vždy uvést, proč nebyly např. provedeny další důkazy – ať již je navrhoval samotný daňový subjekt anebo vyšly samy v průběhu řízení najevo.*

V § 8 odst. 2 zákona je vyjádřena zásada legitimního očekávání. Při respektování této zásady **je správce daně povinen v průběhu řízení postupovat tak, aby skutkově podobné případy byly vždy rozhodovány stejně.** Tato zásada je rovněž spojena s principem vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí. Z hlediska standardních požadavků na soudobou správní praxi je podstatné, že tato praxe by měla být jednotná a zejména ustálená. **Z dlouhodobého hlediska by se mělo jednat o správní praxi konstantní, která by měla vycházet kromě jiného i z výkladu právních předpisů a akceptace soudobé judikatury.** Dojde-li v průběhu času k nějakému odklonu od dosavadní správní praxe (např. v důsledku změny příslušné správní judikatury), pak k tomuto odklonu by nemělo docházet svévolně, aby nedošlo k narušení ustálenosti, jednotnosti a určitosti správní praxe. To současně nemění nic na tom, že správce daně by měl mít dostatečný přehled o svých rozhodnutích, včetně jejich obsahové stránky a při vědomí toho být i schopen postupovat tak, aby v jím vydaných rozhodnutích nevznikaly nedůvodné rozdíly. V kontextu s tím se nevylučuje ani případná součinnost daňového subjektu, který sám o sobě může správce daně na existenci těchto rozdílů v rámci jeho rozhodování upozornit.

Daňový subjekt může nabýt legitimního očekávání zpravidla z dlouhodobě ustálené rozhodovací praxe, a pokud taková praxe k dané otázce není, a vychází-li se tedy z jediného či několika málo případů, musí být přítomen jiný aspekt, který dlouhodobost rozhodování nahradí, a to právě ujištění, z něhož vyplývá, že se správní orgán konkrétní situaci zabýval, právně ji posoudil a výslovně potvrdil, že dospěl k závěru svědčícímu ve prospěch subjektu – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího

správního soudu sp. zn. 5 Afs 193/2022. Zásada legitimního očekávání ale nemá v právním řádu (tj. ani v daňovém řízení) nadřazenou pozici, a proto se neuplatní tehdy, pakliže by byla v rozporu se zásadou legality – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 164/2023. Legitimní očekávání nemůže založit existence jediného rozhodnutí, s nímž se navíc veřejnost běžně neseznamuje (v souladu s § 9 odst. 1 zákona je správa daní neveřejná), zavazuje tak tedy v konečném důsledku pouze své adresáty – k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 291/2021.

Podle § 8 odst. 3 zákona platí, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Z uvedeného proto jasně vyplývá, že **samotná správa daní je v tomto ohledu postavena na zásadě materiální pravdy. Správce daně by takto měl za rozhodující vždy považovat skutečný obsah právního jednání, kterého se dopouští osoba zúčastněná na správě daní. Tedy ve své podstatě by správce daně měl vždy zkoumat skutečný obsah právního jednání, má-li být navíc pro účely správy daní rozhodný. Tato zásada nabývá na svém zásadním významu zejména tehdy, jestliže správce daně nemínil akceptovat právní jednání, kterého se dopustila osoba zúčastněná na správě daní a toto jednání hodlá posoudit rozdílně.**

Třeba ještě dodat, že ohledně zásady materiální pravdy nese plně důkazní břemeno správce daně – tedy považuje-li tento správce daně určité právní jednání daňového subjektu nebo třetí osoby za tzv. disimulovaný úkon, je povinen tyto skutečnosti sám v důkazním řízení náležitě prokázat. Samotné následky disimulovaného právního jednání v rámci konkrétního daňového řízení pak spočívají v tom, že správce daně pro tyto účely vychází vždy z právního jednání, které mělo být takto zastřeno, tedy z toho, co se účastníci tohoto vztahu pokoušeli před správcem daně zastřít. Třeba ještě připomenout, že zásada materiální pravdy musí být správcem daně aplikována jak v případech, kdy je tato zásada ve prospěch samotného daňového subjektu, tak i za situace, kdy naopak svědčí v jeho neprospěch.

Zákonem č. 80/2019 Sb. byl do tohoto paragrafu vložen odst. 4, který má být **adekvátní re-**

akcí finanční správy k boji proti zneužití práva ve vztahu ke všem daní, které tvoří daňovou soustavu ČR. Tato právní úprava tak jde nad rámec opatření EU, které bylo zacíleno jen ve vztahu k přímým daním.

§ 9

(1) Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.

(2) Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.

(3) Správce daně může zpracovávat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.

komentář k § 9

Z § 9 odst. 1 zákona vyplývá jedna z významných zásad, která ovládá správu daní, a kterou nazýváme zásadou neveřejnosti řízení. Díky této zásadě proto platí, že veřejnost jako taková je ze správy daní *ex lege* vyloučena. Zákon pamatuje v tomto svém ustanovení i na povinnost mlčenlivosti, která spočívá v tom, že každý je povinen o všem, co se v průběhu řízení dozvěděl, zachovávat mlčenlivost. **Tato povinnost se vztahuje na všechny subjekty, tedy jak na osoby zúčastněné na správě daní, tak i na úřední osoby.** Netřeba dodávat, že ochrana v podobě mlčenlivosti má být zaměřena ve prospěch daňového subjektu, se kterým je vedeno daňové řízení a toliko tento daňový subjekt je poté oprávněn konkrétní osoby dle jeho vlastní potřeby a úvah zprostit takto uložené povinnosti mlčenlivosti např. ohledně jeho daňové povinnosti nebo o jeho majetkových poměrech. Oproti tomu platí, že **dozví-li se daňový subjekt v rámci daňového řízení informace o poměrech jiných osob, je povinen ohledně takto získaných informací zachovávat povinnost mlčenlivosti.** Není přitom rozhodné, zda tyto informace získal v rámci správy daní jako daňový subjekt anebo v jiném procesním postavení.

Z § 9 odst. 2 zákona vyplývá zásada oficiality, se kterou úzce souvisí zásada vyhledávací. Dalo by se tedy říci, že povinností správce daně je v souladu s tímto ustanovením zákona soustavná činnost, která spočívá v aktivním zjišťování předpokladů pro vznik nebo trvání daňových povinností osob zúčastněných na správě daní. **Výše zmíněné zásady by proto měly vždy přispívat k tomu, aby správce daně cítil povinnost a odpovědnost za spravedlivý průběh samotného daňového řízení a taktéž i za spravedlivý výsledek tohoto řízení.** To ale neznamená, že správce daně je povinen zjistit skutečný skutkový stav. V souladu s judikaturou však platí, že by se měl v rámci jím provedených úkonů vždy snažit o to, aby se tomuto skutečnému skutkovému stavu vždy co nejvíce přiblížil.

Podle § 9 odst. 3 zákona může správce daně shromažďovat osobní a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Toto ustanovení zákona zmocňuje správce daně k tomu, aby shromažďoval osobní údaje, a proto je takto DŘ i lex specialis vůči zákonu č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů. Nicméně správce daně je díky tomuto ustanovení zákona oprávněn shromažďovat pouze takové údaje, které nezbytně potřebuje pro správu daní. V konečném důsledku proto **správce daně musí vždy dbát na to, aby tyto údaje shromažďoval jen v nezbytném rozsahu a při respektování zásady proporcionality, jak je vyjádřena v příslušném ustanovení DŘ.**

ČÁST DRUHÁ OBEČNÁ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ

HLAVA I SPRÁVCE DANĚ A OSOBY ZÚČASTNĚNÉ NA SPRÁVĚ DANÍ

Díl 1 Správce daně

§ 10

(1) Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

(2) Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

(3) Správce daně má způsobilost vystupovat v postavení věřitele, dlužníka, poškozeného nebo v postavení jím obdobném ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.

k omentář k § 10

Podle § 10 odst. 1 zákona platí, že správcem daně je každý správní orgán, popř. i jiný orgán, pokud jej zvláštní zákon v příslušném rozsahu zmocnil k výkonu správy daní. Postavení správce daně mohou mít vedle standardních orgánů jako jsou např. orgány Finanční správy ČR i další orgány v případech, že **zákon stanoví procesní postup při správě dalších peněžitých plnění nebo jejich placení podle zákona upravujícího správu daní.** Přitom se nemusí výlučně jednat o orgány správní, ale může jít i o orgány soudní, např. v rámci agendy soudních poplatků.

Podle § 10 odst. 2 zákona platí, že správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. **Rozsah pojmu „správní orgán“ je zde stejný jako ve správním řádu, poněvadž přisuzovat tomuto pojmu jiný význam by bylo dle důvodové zprávy v rozporu s principem jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu.**

DŮLEŽITÉ

Zákonem č. 218/2025 Sb. dochází v odst. 3 **k zobecnění možností správce daně vystupovat v roli věřitele dlužníka nebo poškozeného v řízeních či jiných postupech podle jiného zákona.** Do této role se totiž správce daně může dostat jak v řízení dle občanského soudního řádu, tak i v řízeních jiných, resp. všude tam, kde jej zákonná úprava dosazuje do role věřitele či dlužníka, příp. z toho odvozené role poškozeného. Příkladem může být postup podle zákona č. 284/2023 Sb., o preventivní restrukturalizaci, nebo adhezní řízení dle trestního řádu, v němž správce daně vystupuje

je coby věřitel v roli poškozeného. Nově dopadá toto ustanovení zákona též na navazující řízení, např. v případě žaloby pro zmatečnost dle § 229 občanského soudního řádu, kterou může podat toliko ten účastník řízení, jemuž byla způsobena újma procesní povahy.

§ 11

Pravomoc správce daně

(1) Správce daně

- a) vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- b) provádí vyhledávací činnost,
- c) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- d) vyzývá ke splnění povinností,
- e) zabezpečuje placení daní.

(2) Správce daně pro účely správy daní může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.

k omentář k § 11

V tomto paragrafu zákona je podán výčet pravomocí správce daně. Ve své podstatě se **jedná o souhrn oprávnění, kterými je takto správce daně nadán díky příslušným zákonným ustanovením a souhrn povinností**, které musí tento správce daně plnit za účelem dosažení cíle správy daní.

Z daného výčtu pravomocí lze **za základní i zásadní pravomoc správce daně považovat tu, která spočívá ve vedení daňového nebo jiného řízení at' již podle daňového řádu nebo jiného daňového zákona**. Třeba ještě dodat, že těmto pravomocem správce daně korespondují na straně druhé povinnosti daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na řízení.

Lze shrnout, že pravomocí správce daně je dle tohoto ustanovení zákona mj. vést daňové řízení, přičemž jediným kompetentním subjektem pro stanovení, vyměření a vybrání daně je právě tento správce daně – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 123/2022.

§ 12

Úřední osoby

(1) Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob.

(2) Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.

(3) Úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem.

(4) O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.

k omentář k § 12

Dle tohoto ustanovení zákona správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. V souladu s terminologií užívanou ve správním řádu tak dochází k nahrazení dosud užívaného pojmu „pracovník správce daně“.

V souladu s § 12 odst. 2 zákona je třeba „úřední osobou“ rozumět osobu **zaměstnance správce daně nebo jinou osobu, která je výkonem pravomocí správce daně pověřena přímo zákonem nebo na základě zmocnění daného zákonem a která se bezprostředně podílí na výkonu pravomocí správce daně**. Úřední osobou je tedy ve smyslu tohoto ustanovení konkrétní zaměstnanec správce daně, který se podílí fakticky na výkonu pravomocí správce daně. Není pochyb o tom, že úřední osoba vymezená takto v § 12 zákona naplňuje definiční znaky úřední osoby dle § 127 trestního zákoníku. Podle § 127 odst. 2 trestního zákoníku se k trestní odpovědnosti a ochraně úřední osoby podle jednotlivých ustanovení trestního zákoníku vyžaduje, aby trestný čin byl spáchán v souvislosti s její pravomocí a odpovědností.

To znamená, že **nejedná-li konkrétní zaměstnanec v rámci zákonem svěřené působnosti a nevykonává pravomoc orgánů finanční správy, nelze ji považovat z hlediska trestního práva za úřední osobu**. Dopustí-li se úřední osoba protiprávního jednání v souvislosti s výkonem své pravomoci, může se jednat o trestný čin zneužití

pravomoci úřední osoby dle § 329 trestního zákoníku anebo o maření úkolu úřední osoby z nedbalosti dle § 330 trestního zákoníku. Úřední osoby působící v rámci orgánů finanční správy lze též v případě jejich pochybení, které nedosahuje intenzity trestného činu, postihnout v rámci kárného řízení podle § 88 a násl. zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě.

V souladu s § 12 odst. 3 zákona **musí úřední osoba své oprávnění k výkonu pravomoci správce daně prokázat služebním průkazem nebo jiným vhodným způsobem.** Vyhláška č. 47/2012 Sb., o vzorech služebního průkazu zaměstnance v orgánu Finanční správy ČR stanoví formu a náležitosti tohoto služebního průkazu.

Podle § 12 odst. 4 zákona je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna vědět, kdo je v její věci úřední osobou. **Toto zjištění se provede formou úředního záznamu a správce daně o tom následně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje.** Díky tomu je pak příslušná úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní povinná sdělit své jméno, příjmení, služební nebo obdobné označení, včetně informace o tom, ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena. To následně **umožňuje osobě zúčastněné na správě daní namítat případnou podjatost konkrétní úřední osoby, popř. se vhodným způsobem bránit nevhodnému chování úředních osob např. podáním stížnosti.**

Místní příslušnost

§ 13

(1) Místní příslušnost správce daně, není-li dále stanoveno jinak, se řídí

- a) u fyzické osoby jejím místem pobytu; pro účely správy daní se místem pobytu fyzické osoby rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky, nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince, a nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje,
- b) u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnic-

ká osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.

(2) Je-li předmětem daně nemovitost, je ke správě daní místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nachází.

(3) U poplatků, jejichž předmětem je zpoplatnění úkonu, je místně příslušným správcem daně orgán veřejné moci, který je příslušný k provedení tohoto úkonu.

k omentář k § 13

V tomto ustanovení zákona jsou řešeny otázky spojené s místní příslušností správce daně. V odst. 1 jsou stanovena základní kritéria pro určení místní příslušnosti. Tím je u fyzické osoby místo pobytu a jde-li o právnickou osobu její sídlo. **Místem pobytu se rozumí adresa trvalého pobytu občana ČR nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince.** Nelze-li místo pobytu určit, jedná se o to místo, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. Správce daně přitom vychází z registru obyvatel bez ohledu na to, zda se uvedená osoba na hlášeném místě pobytu fakticky zdržuje. Totéž platí u právnické osoby, resp. jejího sídla, kde se vychází ze skutečnosti zapsané v obchodním rejstříku. Nezapisuje-li se právnická osoba do veřejných rejstříků, vychází se při určení místní příslušnosti ve vztahu ke správci daně z adresy, kde tato právnická osoba sídlí skutečně.

Podle § 13 odst. 2 zákona **je místně příslušným správcem daně pro správu daně z nemovitých věcí ten správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitost nachází.** Má-li např. poplatník daně z nemovitých věcí, který je vlastníkem několika nemovitostí v rámci různých krajů ČR, tyto nemovitosti umístěny v několika krajích, budou ke správě daně z nemovitých věcí příslušné finanční úřady v sídlech krajů podle toho, v jakém územním obvodu se tyto nemovitosti nacházejí.

V § 13 odst. 3 zákona je zakotvena speciální místní příslušnost při správě poplatků, které zpoplatňují úkon (tedy např. soudních poplatků). Příslušným k jejich správě je pak ten orgán veřejné moci, který zpoplatněný úkon provádí. V případě soudních poplatků by to byl orgán moci soudní.

§ 14

(1) Je-li v téže věci místně příslušných několik správců daně, řízení provede ten z nich, u kterého bylo řízení zahájeno nejdříve, pokud se místně příslušní správci daně nedohodnou jinak; ostatní správci daně řízení nezahájí, popřípadě zahájené řízení zastaví.

(2) Spory o místní příslušnost mezi správci daně rozhoduje správce daně, který je jim nejbližší společně nadřízen. Není-li takový správce daně, určí místní příslušnost ministerstvo nebo jiný ústřední správní orgán, do jehož působnosti daná věc náleží (dále jen „ústřední správní orgán“).

k omentář k § 14

V tomto paragrafu je podrobně upravena situace, kdy je v téže věci několik místně příslušných správců daně. Za takové situace platí obecně zásada předstihu. Ta znamená, že **řízení provede ten správce daně, který jej nejdříve zahájil, a to pochopitelně za podmínky, že se správci daně mezi sebou nedohodnou jinak**. V souvislosti se zákonem č. 243/2016 Sb., který s účinností od 29. 7. 2016 novelizoval § 12 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky tak, že do něho vložil nový odst. 3, třeba dodat, že tato právní úprava je tak svým pojetím *lex specialis* vůči tomuto ustanovení DŘ. To znamená, že v případě zákona o Finanční správě České republiky není možno otázku zahájení kontrolního postupu ve vztahu ke konkrétním finančním úřadům řešit dohodou těchto úřadů, zatímco DŘ s touto eventualitou počítá.

Nebude-li možno při určení místně příslušného správce daně zvolit časové hledisko a správci daně mezi sebou ani nenaleznou dohodu, je třeba spor o to, kdo bude v dané věci místně příslušným správcem daně, nechat rozhodnout nejbližší nadřízeného správce daně. Není-li možno takového nejbližší nadřízeného správce daně určit, měl by spor o místní příslušnosti rozhodnout autoritativně ústřední správní orgán – nejčastěji tedy Ministerstvo financí.

§ 15

Správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se

týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný.

k omentář k § 15

V tomto paragrafu zákona **je rozšířena působnost správce daně na provedení potřebných úkonů ohledně jemu místně příslušného daňového subjektu i mimo obvod působnosti tohoto správce daně**. To v praxi znamená, že bude-li např. Finanční úřad pro Jihočeský kraj provádět daňovou kontrolu u daňového subjektu se sídlem v Táboře a k ověření některých dalších rozhodných skutečností, které jsou nezbytné pro správné stanovení daně, potřebuje v rámci místního šetření zjistit, zda tento subjekt vyvíjí též nějakou ekonomickou aktivitu v rámci Ústeckého kraje, nebrání to tomu, aby úřední osoby tohoto finančního úřadu provedly místní šetření v rámci konkrétních vytipovaných lokalit v Ústeckém kraji.

Třeba připomenout, že úpravu provádění potřebných úkonů správcem daně mimo obvod jeho územní působnosti podle tohoto paragrafu zákona není možno jakkoli zaměňovat s možností, ke které je správce daně oprávněn v § 78 odst. 4 zákona.

§ 16

Změna místní příslušnosti

(1) Dojde-li ke změně místní příslušnosti, správce daně bezodkladně postoupí části spisu týkající se daní, které lze stanovit nebo vybrat a vymáhat, tomu správci daně, který je nově příslušný, a vyzoomí o tom bezodkladně daňový subjekt. Ve stejném rozsahu k této části spisu připojí i výpis z osobního daňového účtu daňového subjektu.

(2) Správu daní vykonává dosud příslušný správce daně do doby, než je daná část spisu postoupena nově příslušnému správci daně.

k omentář k § 16

Nastane-li u daňového subjektu z nějakého důvodu změna místa jeho sídla nebo pobytu, dochází též ke změně místní příslušnosti správce daně. V ideální situaci by měl tento daňový subjekt tuto změnu sám nahlásit správci daně, popř.

v jiných situacích tyto skutečnosti zjišťuje správce daně sám, např. v rámci vyhledávací činnosti.

Za výše popsané situace by pak **dosavadní správce daně měl vydat rozhodnutí, v němž určí datum, ke kterému dojde ke změně místní příslušnosti správce daně**. Jakmile je tato změna místní příslušnosti provedena, postoupí dosavadní správce daně novému správci daně části spisu. Tyto části spisu se týkají daní, které lze stanovit, vybrat nebo vymáhat a současně s tím je takto k této složce připojen i výpis z osobního daňového účtu. O postoupení daňového spisu by měl dosavadní správce daně řádně vyrozumět daňový subjekt, přičemž do změny místní příslušnosti je dosavadní správce daně oprávněn činit nadále všechny potřebné úkony v rámci správy daní v tom duchu, aby byla zachována kontinuita s dosavadním daňovým řízením.

Třeba dodat, že toto ustanovení zákona je nutno považovat za obecné ustanovení o změně místní příslušnosti, na které pak ve specifických případech navazují ustanovení § 125 až 131 zákona, včetně několika zvláštních ustanovení zákona. Těmito speciálními ustanoveními zákona jsou např. § 18 DŘ, který řeší možnost delegace místní příslušnosti na jiného správce daně nebo např. § 87 odst. 1 DŘ, jenž se zabývá změnou místní příslušnosti v průběhu daňové kontroly a v dalších případech, které jsou takto upraveny v DŘ. Ke změně místní příslušnosti však dochází i v rámci daňové exekuce vedené dle DŘ, typicky např. dle § 185 odst. 3 DŘ.

§ 17

Dožádání

(1) Místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.

(2) Dožádaný správce daně provede dožádané úkony, jakož i úkony, které zajišťují účel dožádání, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.

(3) Spory mezi správcem daně o provedení dožádaných úkonů rozhoduje ten správce daně,

který je nejbližše společně nadřízen dožádanému a dožadujícímu správci daně.

komentář k § 17

Toto ustanovení zákona **umožňuje správci daně požádat jiného věcně příslušného správce daně o provedení úkonů, popř. dílčích řízení anebo jiných postupů**. K uplatnění tohoto institutu dochází z moci úřední a lze jej aplikovat jak u správce daně stejného stupně, tak i nižšího stupně. Třeba připomenout, že **úkony, které má dožádaný správce daně provést, musí být dožadujícím správcem daně dostatečně specifikovány již v tomto dožádání**. Nejčastějším důvodem k tomu, aby bylo dožádání realizováno, je zejména snaha o hospodárnost a rychlost samotné správy daní.

Lze též připomenout, že o **provedení úkonů v daňovém řízení lze požádat takto i zahraničního správce daně** na základě zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní anebo dle zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Tento přístup by měl být aplikován zejména za situace, kdy je zřejmé, že správce daně nemůže anebo není schopen tyto požadované informace získat v rámci svých svěřených pravomocí.

Bude-li správce daně dožádán o provedení např. určitých úkonů, je povinen tyto úkony provést bezodkladně. Pokud by se tak stát nemělo, měl by sdělit dožadujícímu správci daně, proč není schopen tyto úkony bezodkladně provést, aniž by současně narušil výkon své vlastní agendy. Vzniknou-li mezi dožadujícím a dožadovaným správcem daně spory o provedení dožádaných úkonů, měl by o nich rozhodnout správce daně, který je nejbližše nadřízen jim oběma. V rozsudku sp. zn. 6 AfS 36/2017 Nejvyšší správní soud řešil otázku, zda má dožádaný správce daně možnost provést i úkony, které po něm nebyly v rámci dožádání vůbec vyžadovány. Jeho odpověď byla záporná, tj. přiklonil se k názoru, že **vztahuje-li se dožádání ze strany místně příslušného správce daně pouze ke konkrétním úkonům, není dožádaný správce daně oprávněn okruh úkonů ze své strany jakkoli libovolně rozšiřovat**.

§ 18 Delegace

(1) Na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může nejbližše společně nadřízený správce daně delegovat místní příslušnost k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti; proti rozhodnutí ve věci delegace nelze uplatnit opravné prostředky.

(2) Při změně okolností, za kterých bylo o delegaci rozhodnuto, nebo okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti rozhodne správce daně, který rozhodnutí vydal, o zrušení, změně, nebo potvrzení delegace; jestliže by mohlo dojít ke změně místní příslušnosti mimo obvod územní působnosti tohoto správce daně, rozhodne místo něj nejbližše společně nadřízený správce daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.

k omentář k § 18

V tomto paragrafu zákona je zakotvena možnost přenesení místní příslušnosti ke správě daní na jiného věcně příslušného správce daně. **K tomu dochází na základě žádosti daňového subjektu, popř. z podnětu správce daně.** Nejbližše společně nadřízený správce daně pak rozhodne o této delegaci. Při řízení o delegaci se zkoumá účelnost anebo potřeba mimořádných odborných znalostí zaměstnanců správce daně. **Je-li vydáno rozhodnutí ve věci delegace, příp. rozhodnutí o zrušení, změně anebo potvrzení delegace,** nelze proti tomuto rozhodnutí uplatnit opravné prostředky. V rozsudku sp. zn. 2 Afs 259/2018 zaujal Nejvyšší správní soud názor, že ve věci zapsaného sídla je zpravidla podstatné, aby takové místo i přesto, že se nejedná o provozovnu, vykazovalo faktické známky skutečného výkonu činnosti tohoto daňového subjektu. K otázkám spojeným s trváním místní příslušnosti správce daně při vydání rozhodnutí o delegaci se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. ve svém rozsudku sp. zn. 5 Afs 201/2018. V tomto rozsudku mj. uvedl, že místní příslušnost správce daně založená na delegaci dle § 18 odst. 1 zákona trvá do doby, než je toto rozhodnutí dle § 18 odst. 2 zákona pravomocně změněno či zrušeno.

Nejvyšší správní soud nepodceňuje z hlediska své judikатурní činnosti pro tuto oblast ani otázku skutkového stavu. V rozsudku sp. zn. 4 Afs 178/2020 totiž konstatoval, že účelnost delegace ve smyslu § 18 odst. 1 zákona musí být posuzována v kontextu celého skutkového stavu, nikoli výhradně ve vztahu ke správci daně.

V kontextu s již uvedeným nutno dodat, že zákonná delegace místní příslušnosti je již dnes upravena v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na jehož podkladě došlo ke zřízení Specializovaného finančního úřadu, jak ostatně i plyne i z jeho § 8 odst. 2.

§ 19 Atrakce

(1) Nadřízený správce daně může věc převzít místo podřízeného správce daně

- a) jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti,
- b) za účelem zjednáni nápravy v rámci ochrany před nečinností podřízeného správce daně,
- c) jde-li o rozhodnutí ve věci, které bude mít zásadní dopad i do řízení s jinými daňovými subjekty.

(2) Proti rozhodnutí podle odstavce 1 nelze uplatnit opravné prostředky.

k omentář k § 19

V tomto paragrafu zákona je zakotvena možnost nadřízeného orgánu vztáhnout na sebe (atraktivovat) vyřízení konkrétní věci a současně přitom rozhodovat v postavení správce daně nižšího stupně. Díky koncepci zakotvené v tomto paragrafu může věc převzít nadřízený správce daně v těch případech, kdy jsou pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti, dále pak za účelem zjednáni nápravy při nečinnosti podřízeného správce daně, jde-li o rozhodnutí ve věci s mimořádným dopadem i do řízení s jinými daňovými subjekty.

Správce daně, který na sebe takto atraktivoval konkrétní věc, je povinen vydat dvě zcela samostatná a na sobě nezávislá rozhodnutí. Jedním rozhodnutím konstatuje, že na sebe atrahuje konkrétní věc, resp. její řešení a druhým rozhodnutím pak rozhoduje ve věci samé.

Díl 2

Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení

Daňový subjekt

§ 20

(1) Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

(2) Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.

(3) Osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.

komentář k § 20

*Tento zákon vychází z koncepce, že **daňovým subjektem je osoba, kterou zákon takto označuje, anebo osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně.** Přitom současně platí, že na správě daní se účastní daňové subjekty a třetí osoby. To znamená, že se nejedná pouze o účastníky řízení, poněvadž jejich procesní práva procházejí i mimo probíhající řízení. V souladu s § 5 odst. 3 zákona jsou daňové subjekty a třetí osoby považovány za osoby zúčastněné na správě daní.*

*Třeba připomenout, že **poplatníkem bude taková osoba, jejíž příjmy a majetek jsou přímo podrobeny dani.** Plátcem daně je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň sraženou nebo vybranou od poplatníků.*

*Hodí se připomenout, že pojem „**daňový subjekt**“ je používán v daňových zákonech též v případech, kdy se stanoví povinnosti nebo přiznávají práva poplatníkovi, popř. plátcí daně. Totéž platí i v případech právního nástupce, který vstupuje do práv svého předchůdce a stává se tak daňovým subjektem. Obdobně platí ve vztahu k osobě povinné k placení peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

*V § 20 odst. 3 zákona je stanoveno, že **stejná procesní práva povinnosti jako daňový subjekt mají při správě daní osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce.** Nutno podotknout, že v daných případech se nejedná o formu zastoupení. Občanský zákoník ve svém § 1677 vymezil osobu spravující pozůstalost, kterou se rozumí osoba správce pozůstalosti nebo vykonavatel závěti, popř. dědic spravující pozůstalost, resp. všichni dědicové. Postavení a pozice svěřenského správce pak vyplývá z § 1448 a násl. občanského zákoníku. Postavení a pozice insolvenčního správce je pak dána zejména ust. § 246 a násl. insolvenčního zákona. Nelze pominout, že **některé povinnosti daňového subjektu má i likvidační správce, ačkoli jej DR výslovně v tomto ustanovení nezmínil.***

§ 21

(1) Má-li plátce daně organizační jednotku, kde dochází k výkonu povinností stanovených daňovým zákonem, zejména vybírání, srážení nebo zajištění daně, a kde jsou k tomu uloženy potřebné doklady, je tato organizační jednotka plátcovou pokladnou, pokud tak stanoví zákon.

(2) Pro plátcovu pokladnu je místně příslušným správcem daně ten, v jehož obvodu územní působnosti je umístěna.

(3) Plátcova pokladna vykonává práva a povinnosti plátce daně; pokud si jednání plátce daně a osoby oprávněné jednat za plátcovu pokladnu odporuje, je rozhodující jednání plátce daně.

komentář k § 21

*V tomto paragrafu zákona je pojednáno o plátcové pokladně. Tou se rozumí organizační jednotka plátce daně, kde dochází k výkonu povinností stanovených daňovým zákonem, tedy zejména ve vztahu k vybírání, srážení nebo zajištění daně, za předpokladu, že jsou k tomu uloženy potřebné doklady, a stanoví tak i zvláštní daňový zákon. **Z hlediska koncepce zákona pak plátcova pokladna vykonává práva a povinnosti plátce daně a je pro ni místně příslušným správcem daně ten správce daně, v jehož obvodu územní působnosti je tato pokladna umístěna.** Tento pojem je ponejvíce znám v souvislosti se správou povin-*

ností plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V souvislosti s tím nutno dodat, že plátcova pokladna má stejná práva a povinnosti jako samotný plátců daně. Dojde-li však k rozporům v jednání plátcovy pokladny a plátce daně, bude mít rozhodující váhu jednání tohoto plátce.

§ 22

Třetí osoby

Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

k omentář k § 22

V tomto paragrafu zákona použil zákonodárce pro vymezení třetích osob negativní způsob. Tedy jsou jimi osoby jiné než daňový subjekt a tyto osoby mají práva a povinnosti při správě daní. **Za třetí osobu se v této souvislosti považuje např. odborný konzultant, jehož pozice je zakotvena v § 31 zákona. Dalším představitelem třetí osoby je např. znalec dle § 95 zákona nebo svědek dle § 96 zákona. Typickým představitelem třetí osoby je v rámci daňového řízení též např. ručitel dle § 171 až 173 zákona.**

§ 23

Prokázání totožnosti

(1) Osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svoji totožnost.

(2) Neprokáže-li osoba zúčastněná na správě daní na vyzvání úřední osoby svoji totožnost, může správce daně požádat o zjištění její totožnosti příslušný bezpečnostní sbor²⁾ a k dalšímu úkonu při správě daní ji nepřipustit do doby zjištění její totožnosti.

k omentář k § 23

V tomto ustanovení zákona je osobě zúčastněné na správě daní uložena povinnost, aby na vyzvání úřední osoby prokázala svoji totožnost. **Osoba zúčastněná na správě daní je tak povinna prokázat svoji totožnost jakýmkoli platným dokladem, kterým může prokázat své jméno,**

příjmení, datum narození, místo trvalého pobytu nebo bydliště mimo území ČR, příp. rodné číslo. Takový doklad by měl obsahovat i fotografii držitele, přičemž nejčastějším druhem tohoto dokladu bude občanský průkaz, v krajním případě i řidičský průkaz nebo cestovní pas.

Pokud by osoba zúčastněná na správě daní na vyzvání úřední osoby svoji totožnost neprokázala, je správce daně oprávněn požádat příslušný bezpečnostní sbor (ať již Policii ČR nebo Celní správu ČR) o to, aby jeho příslušníci zjistili totožnost této osoby, která ji odmítá sdělit úředním osobám správce daně.

§ 24

Procesní způsobilost

(1) Osoba zúčastněná na správě daní může při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém je svéprávná.

(2) Jménem právnické osoby je oprávněn při správě daní jednat její statutární orgán, nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jejím jménem podle jiného právního předpisu jednat³⁾.

(3) Právnická osoba je oprávněna pověřit svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává činnost této právnické osoby, aby jednala jejím jménem před správcem daně v rozsahu tohoto pověření. Prokurista právnické osoby je při správě daní oprávněn jednat jejím jménem, může-li podle udělené prokury jednat samostatně.

(4) V téže věci může jménem právnické osoby současně jednat jen jedna fyzická osoba. V případě, kdy je pro jednání statutárního orgánu právnické osoby vyžadováno společné jednání více osob, jedná jejím jménem kterýkoliv člen tohoto statutárního orgánu.

(5) Odstavce 3 a 4 se použijí obdobně pro jednání jménem podnikající fyzické osoby.

(6) Ustanovení týkající se právnických osob se použijí obdobně i na organizační složky státu nebo pobočky nebo jiné organizační složky obchodního závodu zahraniční osoby a na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní.

k omentář k § 24

Zákon vychází v tomto svém ustanovení z toho, že při správě daní mají fyzické i právnické osoby procesní způsobilost. To znamená, že mohou samostatně jednat. Pokud jde o fyzickou osobu, ta může **při správě daní jednat samostatně v rozsahu, v jakém je svéprávná**. Půjde-li o právnickou osobu, zde platí, že za ni je oprávněn jednat při správě daní její statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jednat jejím jménem podle jiného právního předpisu. Třeba ještě dodat, že **statutární orgán není podle tohoto zákona považován za zákonného zástupce právnické osoby**. Jinak ale právnická osoba může pověřit svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává činnost této právnické osoby, aby jednala jejím jménem před správcem daně v rozsahu takto uděleného pověření. Samotné pověření k jednání pak může vyplývat z vnitřních předpisů této právnické osoby (např. z organizačního řádu) anebo může být uděleno samostatně. V souvislosti s koncepcí tohoto zákona je nutno od pověření odlišit jednání na základě udělené plné moci. V rozsudku sp. zn. 8 Afs 4/2020 dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že likvidátor zástupcem právnické osoby, jak jej chápe tento komentovaný zákon, není.

Třeba ještě dodat, že **oproti předchozí právní úpravě doznala celé řady změn prokura upravená v § 450 a násl. občanského zákoníku**. Nově platí, že má-li právnická osoba více obchodních závodů nebo poboček, může nově udělit prokuru pouze pro některý závod nebo pobočku. Dále platí, že **udělení prokury je nově účinné již od okamžiku jejího udělení bez ohledu na dobu, kdy byla tato prokura fakticky zapsána do veřejného rejstříku**.

Koncepcí takto zakotvená v DR pro jednání právnických osob má svůj odraz i při jednání organizačních složek státu, pobočky nebo jiné organizační složky obchodního závodu zahraniční osoby a na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní.

§ 25

Zástupce

(1) Zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je

- a) zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník,
- b) ustanovený zástupce,
- c) zmocněnec,
- d) společný zmocněnec, nebo
- e) společný zástupce.

(2) Zastupování zástupcem nevylučuje, aby správce daně v případech, kdy je osobní účast zastoupeného nezbytná, jednal se zastoupeným přímo, nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Zastoupený je povinen výzvě správce daně vyhovět. O tomto jednání nebo výzvě správce daně bezodkladně vyrozumí zástupce.

k omentář k § 25

V daňovém řízení, které je upraveno tímto zákonem, se uplatní jak zastoupení zákonné, tak i zastoupení na základě plné moci. **Pokud jde o zákonné zastoupení a opatrovnictví, zde se sleduje zejména ochrana zájmů zastoupeného, včetně naplňování jeho práv**. V daňovém řízení by pak nezletilé děti zastupovali jejich rodiče.

Samotného opatrovníka musí jmenovat soud. K tomu dochází zejména tehdy, jestliže se jedná o osobu, která je ve svéprávnosti omezena, popř. o osobu, o níž není známo, kde pobývá. **Zastoupení se rozlišuje dále na zastoupení povinné a zastoupení dobrovolné**. Povinné zastoupení musí mít osoby nesvéprávné anebo osoby, které mají svéprávnost omezenou díky rozhodnutí soudu.

Má-li osoba zúčastněná na správě daní svého zástupce pro jednání se správcem daně, nevylučuje to možnost, aby za určitých situací jednal konkrétní správce daně přímo s touto osobou zúčastněnou na správě daní (např. v rámci daňové kontroly).

§ 26

Ustanovený zástupce

- (1) Správce daně ustanoví zástupce
- a) osobě, která nemá plnou procesní způsobilost k jednání při správě daní, pokud nemá zákonného zástupce nebo opatrovníka nebo nemohou-li ji zastupovat,
 - b) právnické osobě, která nemá osobu způsobilou jednat jejím jménem, popřípadě je-li sporné, kdo je k tomu oprávněn,

- c) osobě neznámého pobytu nebo sídla,
 - d) osobě stíženě přechodnou duševní poruchou, která jí brání při správě daní samostatně jednat; v těchto případech správce daně rozhoduje na základě odborného lékařského posudku, nebo
 - e) osobě, které brání jiná překážka, aby při správě daní činila úkony,
- pokud si nezvolila zmocněnce.

(2) Zástupcem ustanoví správce daně toho, u koho je osoba, již se zástupce ustanovuje, v péči, anebo jinou vhodnou osobu. Rozhodnutí o ustanovení zástupce může správce daně vydat jen s předchozím souhlasem předpokládaného zástupce. Nelze-li takto ustanovit zástupce, navrhne jej ze seznamu daňových poradců Komora daňových poradců na vyžádání správce daně, a to do 30 dnů od vyžádání; předchozí souhlas se u zástupce navrženého Komorou daňových poradců nevyžaduje.

(3) Zástupcem nelze ustanovit osobu, o níž lze mít důvodně za to, že má takový zájem na výsledku řízení, který odůvodňuje obavu, že nebude řádně hájit zájmy zastupovaného.

(4) Zastupování na základě ustanovení správcem daně zaniká, jestliže ustanovený zástupce přestane být plně svéprávným nebo se stane nezpůsobilým k zastupování ztrátou profesního oprávnění.

(5) Správce daně zruší ustanovení zástupce z vlastního podnětu nebo na návrh ustanoveného zástupce nebo zastoupeného

- a) nedbá-li zástupce o ochranu práv nebo zájmů zastoupeného,
- b) vyjde-li najevo, že zástupce má takový zájem na výsledku řízení, který odůvodňuje obavu, že nebude řádně hájit zájmy zastupovaného,
- c) pominou-li důvody ustanovení, nebo
- d) z jiných závažných důvodů.

Proti rozhodnutí o zrušení ustanovení zástupce se nelze odvolat.

k omentář k § 26

Zákon v tomto paragrafu pojednává o ustanoveném zástupci. Tím je zástupce, kterého stanoví svým rozhodnutím správce daně v zákonem

taxativně vymezených případech. Před vydáním rozhodnutí o ustanovení zástupce musí být na straně správce daně prokazatelné důvody, které jsou pro ustanovení tohoto zástupce presumovány v tomto paragrafu. V § 26 odst. 1 zákona jsou uvedeny taxativní důvody, při jejichž naplnění správce daně ustanoví zástupce pro daňové řízení – ať již se jedná o fyzickou nebo o právnickou osobu.

Zákon vychází z předpokladu, že správce daně ustanoví zástupce zejména takové osobě, která nemá plnou procesní způsobilost k jednání při správě daní, není osobou plně svéprávnou. Správce daně může vést daňové řízení i s právnickou osobou, kdy tato osoba nemá osobu způsobilou jednat jejím jménem, popř. je víc než sporné, kdo je k jednání jménem právnické osoby takto oprávněn. Problémy v daném kontextu takto nastávají zejména u tzv. jednočlenných s.r.o.

Správce daně by měl v souladu s tímto ustanovením zákona ustanovit zástupce též osobě, která pro přechodnou duševní poruchu není schopna při správě daní samostatně jednat. Podkladem pro toto rozhodnutí by však vždy měl být odpovídající znalecký posudek. V těchto případech pak zástupcem bývá ustanoven zpravidla někdo z okruhu tzv. blízkých osob ve vztahu k zastupované osobě. Rozhodnutí o ustanovení zástupce může správce daně vydat však pouze tehdy, je-li zde předchozí souhlas předpokládaného zástupce. Není-li souhlas v daném případě z nějakého důvodu udělen, je možno ve spolupráci s Komorou daňových poradců ustanovit tohoto zástupce z jejich řad.

Zmocněnec

§ 27

(1) Osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.

(2) Plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.

(3) Plná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna.

§ 28

(1) Zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.

(2) Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce.

(3) Plná moc je vůči správci daně účinná až po odstranění vad. Účinky podání učiněného zmocněncem na základě vadné plné moci zůstávají zachovány, pokud dojde k odstranění vad ve stanovené lhůtě.

(4) Zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.

(5) Zmocněnec, který nemá sídlo nebo bydliště na území členského státu Evropské unie, jiného smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace, je povinen si zvolit zmocněnce pro doručování se sídlem nebo místem pobytu v České republice, jinak budou pro něho písemnosti ukládány u správce daně s účinky doručení dnem jejich vydání, jde-li o rozhodnutí, v ostatních případech dnem jejich písemného vyhotovení.

(6) Pokud v téže věci jedná zmocnitel i zmocněnec, je rozhodující jednání zmocnitele.

komentář k § 27 a 28

Zákon vychází z koncepce, že zmocněncem je osoba, kterou se mohou osoby zúčastněné na správě daní nechat zastupovat, přičemž si ji i sami zvolí. **Udělenou plnou mocí pak dochází ke vzniku smluvního zastoupení, resp. na základě dohody o plné moci.** V této dohodě je rovněž dán i rozsah zmocnění mezi zmocněncem a zmocnitelem. Pokud jde o samotné účinky plné moci vůči správci daně, třeba dodat, že tyto nastanou v momentě, kdy vůči konkrétnímu správci daně byla tato plná moc uplatněna. To znamená, že **plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího doru-**

čení konkrétnímu věcně a místně příslušnému správci daně zmocnění (buď ke konkrétnímu právnímu jednání anebo k více právním jednáním, pro určitý postup anebo pro více řízení atd.). V plné moci je třeba vždy vymezit rozsah zmocnění – tedy buď ke konkrétnímu právnímu jednání nebo k více právním jednáním, pro určité řízení anebo pro více řízení apod. **Je-li zmocněním správcí daně nejasné, vyzývá zpravidla zmocnitele k úpravě plné moci.** Nutno ještě dodat, že v téže věci nemůže být současně zvoleno více zmocněnců.

V rozsudku sp. zn. 10 Afs 154/2020 Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že pověření zaměstnance k podávání kontrolních hlášení, které je označeno jako „Plná moc“, představuje plnou moc pro zmocněnce ve smyslu § 27 zákona – a to i vzhledem k tomu, že v této listině byl též vymezen rozsah pravomocí. Nejvyšší správní soud je dále toho názoru, že by nebylo logické, aby ke komunikaci související s podáním kontrolního hlášení nebyl zmocněn ten, kdo je zmocněn k takovému jednání.

I nadále však platí, že plná moc je jednostranným úkonem, kterým zmocnitel dává najevo svou vůli nechat se v řízení zastupovat zmocněncem. **Pokud si zmocnitel zvolí nového zmocněnce, pak platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.** To však platí pouze za podmínky, že rozsah zmocnění budou u původní a nové plné moci totožné. Pokud je rozsah nově udělené plné moci užší než u původní plné moci, měly by takto platit obě dvě plné moci. Nová plná moc nahradí tu původní pouze v tom rozsahu, v jakém se tyto dvě plné moci vzájemně překrývají.

Nutno poznamenat, že **udělení plné moci zmocněnci neznemožňuje zmocniteli, aby v určitých případech a situacích nejednal osobně bez ohledu na to, že je v řízení zastoupen.** Bude-li však jednání zmocnitele a zmocněnce takto ve vzájemném rozporu, bude pro správce daně rozhodující jednání zmocnitele.

§ 29

Omezení zmocnění

(1) V téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec.

(2) Zmocněnec, nejde-li o daňového poradce nebo advokáta (dále jen „poradce“), není oprávněn zvolit si dalšího zmocněnce, s výjimkou zmocněnce pro doručování podle § 28 odst. 5.

k omentář k § 29

V § 29 odst. 1 zákona je stanoveno, že v téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec. V § 29 odst. 2 zákona je upravena legislativní zkratka „poradce“, pod kterou se pro účely tohoto zákona skrývá jak daňový poradce, tak i advokát. Uvádí-li zákon ve svých dalších ustanoveních pojem „poradce“, jedná se pro tyto účely jak o daňového poradce, tak příp. i o advokáta. Předpokládá se, že daňový poradce, příp. advokát je oprávněn si zvolit dalšího zmocněnce v rámci tzv. substitučního zastoupení. I v tomto případě se však předpokládá, že klient musí s tímto postupem, resp. druhem zastoupení výslovně souhlasit.

Řetězení plných mocí je pak zakotveno v § 28 odst. 5 zákona, kde je přímo uloženo zmocniteli, aby si zvolil dalšího zmocněnce (pro doručování) v případech, kdy jeho původní zmocněnec nemá sídlo nebo bydliště na území členského státu EU, jiného smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace.

§ 30

Společné zastupování

(1) Vzniká-li více daňovým subjektům společná daňová povinnost, jsou povinny si zvolit společného zmocněnce. Pokud tak neučiní ani na výzvu správce daně, ustanoví jim správce daně společného zástupce; § 26 se použije obdobně.

(2) Rozhodnutí o ustanovení společného zástupce se doručuje pouze tomuto zástupci; zastoupené daňové subjekty správce daně o ustanovení společného zástupce vyrozumí. Zastoupené daňové subjekty se proti rozhodnutí o ustanovení společného zástupce nemohou odvolat.

(3) Pro společného zmocněnce se použijí § 27 až 29 obdobně.

k omentář k § 30

Zákon v tomto ustanovení pamatuje na situace, kdy vzniká více daňovým subjektům společná daňová povinnost. To je typické např. u jed-

né nemovité věci, kde existuje více spoluvlastníků. Za této situace si pak tito spoluvlastníci většinou zvolí společného zmocněnce.

Není-li v silách těchto spoluvlastníků si zvolit společného zmocněnce, musí se tohoto úkolu zhostit správce daně. Bude-li správce daně rozhodovat o ustanovení společného zástupce, postupuje přiměřeně dle § 26 zákona. Vydá-li správce daně rozhodnutí o ustanovení společného zástupce, bude toto své rozhodnutí doručovat pouze tomuto společnému zástupci. Ten se může proti tomuto rozhodnutí odvolat.

Zastoupené osoby pak jsou správcem daně vyrozuměny neformálním sdělením, že byl ustanoven společný zástupce v té a v té věci. Pokud jde o společného zástupce, má nárok na náhradu účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku nebo odměny za úkoly, které jako zástupce musel v dané věci vypracovat, popř. v rámci jednání vykonat.

§ 31

Odborný konzultant

(1) Osoba zúčastněná na správě daní si může k jednání přibrat odborného konzultanta.

(2) Pokud odborný konzultant maří jednání, může správce daně, nevede-li nebo nevedlo-li by k nápravě ani uložení pořádkové pokuty, rozhodnutím vyloučit odborného konzultanta z dalšího jednání.

k omentář k § 31

Tento zákon umožňuje, aby si daňový subjekt nebo jeho zástupce k jednání před správcem daně přibral odborného konzultanta. Tento odborný konzultant je osobou zúčastněnou na správě daní, náleží mezi tzv. třetí osoby. Odborným konzultantem může být kterákoli osoba, kterou takto daňový subjekt osloví.

Tato osoba má pak postavení odborného konzultanta pouze pro konkrétní jednání daňového subjektu se správcem daně, bude-li takto navíc označena. Nicméně se předpokládá, že odborný konzultant by měl vykazovat určitou odbornost už i proto, že má pomoci daňovému subjektu s odpověďmi na celou řadu otázek v rámci daňového řízení. Daňový subjekt může mít i několik odborných konzultantů

a správci daně nikterak nepřísluší se k jejich osobám vyjadřovat, neboť jde o vztah důvěry mezi daňovým subjektem a osobou odborného konzultanta.

Zákon č. 283/2020 Sb. zavádí rozšíření stávajícího textu pro situace, kdy vyvstane potřeba přítomnosti odborného konzultanta (zejména jako realizace práva na právní pomoc) u osob typu svědek či osoba podávající vysvětlení. **Tato změna by tedy měla řešit deficit původní právní úpravy, která nedávala jednoznačnou odpověď na otázku, jakým způsobem je možno realizovat obecné právo na právní pomoc u tohoto typu třetích osob.**

Touto změnou nedochází ke změně charakteru odborného konzultanta, který je i nadále fyzickou osobou, která má právo zúčastnit se spolu s osobou, která si ji přibrala k jednání, tohoto jednání. I nadále platí, že odborný konzultant nemá oprávnění zastupovat tuto osobu, ani jejím jménem činit úkony a jeho procesní právo je omezeno na účast a na konzultaci s osobou, která jej přizvala. Současně s tím došlo též k rozšíření práva přibírání odborného konzultanta i na třetí osoby, např. na osobu podávající vysvětlení anebo svědka.

Pokud by odborný konzultant mařil průběh jednání nebo jinak porušil svou povinnost, je správce daně oprávněn mu uložit pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč, jak ostatně plyne z § 247 zákona. Nevedlo-li by uložení této pořádkové pokuty ke kýžené nápravě, je správce daně dále oprávněn rozhodnout o vyloučení tohoto odborného konzultanta z dalšího jednání. Proti tomuto rozhodnutí je oprávněn podat opravný prostředek odborný konzultant, vůči němuž ostatně výrok tohoto rozhodnutí i směřuje.

HLAVA II LHŮTY

§ 32

Určení lhůty k provedení úkonu

(1) Správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon.

(2) Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.

(3) Pokud správce daně ukládá rozhodnutím povinnost, ke které se stanovená lhůta váže, musí být v poučení tohoto rozhodnutí obsaženy i právní důsledky nedodržení této lhůty; pokud jde o lhůtu kratší než 8 dnů, musí být rovněž odůvodněna délka této lhůty, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje.

komentář k § 32

Z § 32 odst. 1 zákona plyne, že lhůty stanovené rozhodnutím správce daně osobám zúčastněným na správě daní je třeba považovat za tzv. správcovské lhůty. To znamená, že **správce daně svým rozhodnutím stanoví daňovému subjektu nebo třetí osobě lhůtu, není-li tak stanoveno výslovně zákonem a stanovení této lhůty vyžaduje samotný cíl správy daní.** Má-li správce daně stanovit lhůtu k provedení konkrétního úkonu, musí se tak vždy stát rozhodnutím. To ostatně vyplývá i z § 101 odst. 1 zákona a § 102 odst. 1 písm. e) zákona. Není-li lhůta stanovena konkrétním rozhodnutím správce daně, může se tak stát i v protokolu, který má náležitosti rozhodnutí.

Zákon v tomto ustanovení vychází z koncepcie, že lhůty stanovené správcem daně v jeho rozhodnutí by v zásadě neměly být kratší než osm dnů. **Opravdu kratší lhůta než je osm dnů může správce daně stanovit výjimečně pouze pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé, přičemž je současně povinen uvést důvody, proč stanovil takto krátkou lhůtu.** Nově tento zákon zavádí pro správce daně možnost stanovit lhůtu kratší než je jeden den, tj. lhůtu, která je ohraničena počtem hodin. Může se tak ovšem stát pouze tehdy, jestliže daňový subjekt nebo třetí osoba bude s takto stanovenou lhůtou souhlasit. Bude-li stanovena lhůta kratší než jeden den, musí správce daně tento svůj postup i náležitě odůvodnit.

Tato lhůta se pak počítá od okamžiku, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Treba připomenout, že u lhůty kratší než jeden den se neuplatní pravidlo posunu posledního dne lhůty, který připadl na sobotu, neděli nebo svátek, na nejbližší následující pracovní den. Lhůta kratší než jeden den může být od 1. 1. 2015 stanovena i bez souhlasu osoby

zúčastněné na správě daní. Třeba ještě dodat, že lhůta kratší než jeden den nemůže být přerušena a ani se nemůže stavět. Je to kvůli tomu, že zákon s touto možností nepočítá.

V kontextu s výše uvedeným pak judikatura potvrdila, že daňový subjekt nemůže pro účely reakce na výzvu správce daně se dožadovat stejné doby, jakou měl správce daně na dosavadní nastudování podkladů a formulování této výzvy – k tomu srov. závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 231/2023.

§ 33

Počítání času

(1) Lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den.

(2) Lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.

(3) Lhůta určená v kratších časových jednotkách, než jsou dny, se počítá od okamžiku, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.

(4) Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny.

k omentář k § 33

V § 33 zákona jsou obsažena následující pravidla počítání lhůt v daňovém řízení:

1. **Lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a tato lhůta končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takového dne v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den,**

2. **Lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, jenž následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty,**
3. **Lhůta stanovená dobou kratší než jeden den se počítá od okamžiku, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty,**
4. **případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli, příp. svátek, pak je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den, přičemž toto neplatí, jde-li o lhůtu kratší než jeden den.**

Novela provedena zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017 zavedla pojem, kdy se lhůta týká kratšího časového vymezení, než je jeden den, tedy v kratších časových jednotkách, než jsou dny.

§ 34

Běh lhůty pro správce daně

(1) Pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.

(2) Pokud osoba zúčastněná na správě daní učinila podání elektronicky způsobem vyžadujícím dodatečné potvrzení, je pro určení počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně rozhodný den, kdy bylo podáno potvrzení tohoto podání.

k omentář k § 34

V tomto paragrafu zákona je založeno stavení lhůt, které zavazuje samotného správce daně. Ve své podstatě se jedná o takové lhůty, v nichž má správce daně vydat rozhodnutí, popř. provést jiný úkon. Charakteristické pro tyto lhůty dále je, že ve svém běhu počínají ode dne, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, popř. od jiného dne, který se ode dne podání odvozuje. Za takový den je možno pro tyto účely považovat např. konec lhůty pro podání daňového tvrzení v souladu s § 89 odst. 4 zákona. **Potřebuje-li správce daně k vydání svého rozhodnutí součinnost osoby zúčastněné na správě daní, pak by k stavení této**

lhůty mělo dojít ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá konkrétní osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do dne, kdy k požadované součinnosti nakonec fakticky dojde.

V tomto ustanovení zákona se zákonodárce takto pokouší zajistit stav, kdy správce daně bude schopen efektivně těchto lhůt využít zejména v případech, kdy je provedení lhůtou předvídaného úkonu značně závislé na ochotě osob zúčastněných na správě daní poskytnout potřebnou součinnost.

*Novela zákona, která byla provedena zákonem č. 283/2020 Sb., vkládá do tohoto ustanovení nový odst. 2, který **odvozuje počátek lhůty pro správce daně od okamžiku, kdy skutečně disponuje kompletním podáním**. Za tento okamžik se považuje moment, kdy se potvrzení podání (zpravidla listina) dostane do sféry správce daně (tj. je mu předána poštovní zásilka anebo dojde k podání listiny přímo na úřadě). Takto provedená změna přitom nevylučuje, aby konkrétní daňové zákony obsahovaly speciální úpravu, která má ve vztahu k tomuto ustanovení zákona povahu *lex specialis*. Příkladem může být tedy § 38zf zákona o daních z příjmů, který je ve vztahu k § 34 tohoto zákona *lex specialis* i po přijetí této právní úpravy. Dalo by se tedy shrnout, že tato lhůta běží od doručení e-tiskopisu a dopadá na nekvalifikovaná podání dle § 73 odst. 1 zákona.*

§ 35

Zachování lhůty

(1) Lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty

- učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně,
- podána u provozovatele poštovních služeb poštovní zásilka obsahující podání adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně,
- podána datová zpráva adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně na technické zařízení správce daně nebo na technické zařízení společné pro několik správců daně (dále jen „technické zařízení správce daně“),
- podána datová zpráva do datové schránky⁵⁾ věcně a místně příslušného správce daně.

Jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny, je tato lhůta zachová-

na, je-li požadovaný úkon učiněn před jejím uplynutím.

(2) Nebyl-li úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně, je lhůta zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn tento úkon u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně.

(3) V pochybnostech se považuje lhůta za zachovanou, pokud se neprokáže opak.

komentář k § 35

*Má-li být úkon učiněn včas – tedy **ve stanovené lhůtě** – je nezbytné, v souladu s tímto zákonem, **učinít jej nejpozději poslední den lhůty u věcně příslušného správce daně nebo tento den předat zásilku k poštovní přepravě**. To v konečném důsledku způsobí, že taková lhůta již nemůže marně uplynout. Zákon současně s tím stanoví, že pouze při splnění těchto výše uvedených podmínek je úkon či podání učiněno včas. V § 71 odst. 1 zákona je pak reflektována skutečnost, že podání datové zprávy na technické zařízení věcně a místně příslušného správce daně v poslední den lhůty je úkonem k zachování lhůty bez ohledu na způsob ověření identity podatele.*

*Novela provedena zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017 **zavedla pro účely počítání lhůt, lhůtu kratší než je jeden den, tedy pro určení lhůt v kratších časových jednotkách, než jsou dny**.*

Nebyl-li úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně, bude lhůta zachována, bude-li tento úkon učiněn nejpozději poslední den lhůty u nadřízeného nebo jiného věcně příslušného správce daně. Výjimku z tohoto pravidla pak představuje podání odvolání proti zajišťovacímu příkazu, jak ostatně plyne i z § 168 odst. 1 zákona. V § 35 odst. 3 zákona je zakotvena vyvratitelná právní domněnka ohledně zachování lhůty pro případ, že by nastaly jakékoli zásadnější pochybnosti.

*Třeba ještě dodat, že **zachování lhůty podle tohoto paragrafu zákona dopadá výlučně na lhůty procesní, které váží osoby zúčastněné na správě daní**. Zachování lhůty ve své podstatě znamená zejména to, že podání bylo samotným podatelem učiněno včas a bylo tím pádem zařezeno účinkům spojeným se zmeškáním lhůty.*