5. 4. 2016

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Několik poznámek ke zdánlivé kolizi přechodných ustanovení daňového řádu a zákona č. 281/2009 Sb. ve vztahu k otázce běhu lhůt pro stanovení daně u místních poplatků

Přechodná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), určují, podle kterého právního předpisu se bude postupovat v případě, kdy dojde k temporální kolizi daňového řádu a ostatních právních předpisů. Obecným pravidlem vlastním nejen daňovému řádu je použití nových procesních pravidel i na řízení zahájená před jeho účinností,[1] přičemž většina z přechodných ustanovení daňového řádu je postavena na, zpravidla přípustné, nepravé retroaktivitě.[2]

Daňový řád tak relativně jasným způsobem vymezuje vztah mezi ním samotným a ostatními právními předpisy, na které z časového hlediska navazuje. Jaký je však vztah přechodných ustanovení daňového řádu a přechodných ustanovení právního předpisu, který nabyl účinnosti současně s daňovým řádem? Jaký je vztah daňového řádu, tohoto předpisu a předpisu, který se na první pohled může jevit jako právní předpis speciální vůči daňovému řádu?

K otázce kolize přechodných ustanovení a jejich dopadu na lhůtu pro stanovení daně

Typickým příkladem k zodpovězení uvedených otázek je vztah § 264 odst. 4 daňového řádu, který upravuje přechodná ustanovení vztahující se k běhu lhůty pro stanovení daně, a čl. IX bod 1 části osmé zákona č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 281/2009 Sb.“), a který se stal účinným téhož dne jako daňový řád, tj. 1. 1. 2011. Částí osmou zákona č. 281/2009 Sb. došlo ke změně zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“), který je svou povahou speciálním právním předpisem vůči daňovému řádu. Správné posouzení vztahu přechodných ustanovení daňového řádu a zákona č. 281/2009 Sb. je zcela zásadní pro nalezení odpovědi na první otázku, a to kterým právním předpisem se bude řídit běh lhůty pro stanovení daně, která byla upravena do 31. 12. 2010 v § 12 zákona o místních poplatcích[3] a jejíž běh neskončil do nabytí účinnosti daňového řádu.

Dotčená přechodná ustanovení zní následovně:

Podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní*

skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Čl. IX bod 1 zákona č. 281/2009 Sb. stanoví, že *právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se posuzují podle dosavadních právních předpisů*.

Ke správnému posouzení vzájemného vztahu citovaných ustanovení je podle názoru autorů nutné vymezit rovněž účel, který byl uvedenými ustanoveními sledován.

Účel § 264 odst. 4 daňového řádu *„lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu*“.[4] (viz bod 45 nálezu ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. 9. 2015).

Účelem přechodných ustanovení zákona č. 281/2009 Sb., je stanovit obecné pravidlo, podle kterého by se právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona posuzovaly podle dosavadních právních předpisů.[5]

Již z uvedených formulací přechodných ustanovení daňového řádu a zákona č. 281/2009 Sb. a z účelu, který byl jimi sledován, lze podle názoru autorů shledat, že zatímco zákon č. 281/2009 Sb. obsahuje obecné pravidlo pro použití právní úpravy účinné do 31. 12. 2010, daňový řád upravuje problematiku speciální, konkrétně běh lhůt pro stanovení daně. Zákonodárce sice mohl v přechodných ustanoveních daňového řádu použít stejnou formulaci, jako to učinil v zákoně č. 281/2009 Sb., avšak je zjevné, že požadavek na sjednocení běhu lhůt pro stanovení daně ve všech daňových předpisech převážil nad požadavkem na plnou aplikovatelnost předchozí právní úpravy, tj. i zákona o místních poplatcích.

Již na tomto místě lze podle názoru autorů učinit závěr, že **úprava obsažená v § 264 odst. 4 daňového řádu je speciální vůči úpravě v čl. IX bodu 1 části osmé zákona č. 281/2009 Sb**.

Vzhledem k uvedenému závěru zůstává otázkou dopad tohoto ustanovení na předchozí právní úpravu, v našem případě zejména na zákon o místních poplatcích. Vzhledem k tomu, že tímto ustanovením jsou dotčeny všechny právní předpisy, které upravují problematiku běhu lhůt pro stanovení daně (srov. … *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů*…), dopadá § 264 odst. 4 daňového řádu i na právní úpravu zákona o místních poplatcích ve znění účinném do 31. 12. 2010, konkrétně na jeho § 12. **Na běh lhůt pro stanovení daně, které se řídily § 12 zákona o místních poplatcích ve znění účinném do 31. 12. 2010 a jejichž běh do doby účinnosti daňového řádu neskončil, se dle uvedeného použije právní úprava obsažená v § 148 daňového řádu.**

K nepravé retroaktivitě daňového řádu

Vzhledem k tomu, že v úvodu tohoto článku nastíněná nepravá retroaktivita je zpravidla považována za přípustnou, je podle názoru autorů nutné zabývat se (nad rámec výše uvedeného) také tím, zda ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nedopadá do sféry poplatníků negativně, tzn., zda při aplikaci uvedeného ustanovení nevzniká situace, kdy by aplikace uvedeného přechodného ustanovení daňového řádu byla pro poplatníky nedůvodně nevýhodná nebo příliš tvrdá. Za tímto účelem je nutné porovnat právní úpravu § 12 zákona o místních poplatcích a novou právní úpravu obsaženou v daňovém řádu ve vztahu k dopadům uvedených právních úprav do sféry poplatníků.[6]

Podle § 12 zákona o místních poplatcích ve znění účinném do 31. 12. 2010 platilo, že pokud poplatník nebo plátce nesplní svoji poplatkovou povinnost stanovenou obecně závaznou vyhláškou obce, lze dlužné částky vyměřit nebo doměřit do 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla. Následující ustanovení pak stanoví, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník nebo plátce o tomto úkonu písemně uvědomen. Vyměřit a doměřit poplatek lze nejpozději do 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla.

Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Následující odstavce pak upravují skutečnosti, které mají za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně a stavení běhu této lhůty. Např. podle odst. 2 písm. b) platí, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

Výsledkem porovnání dopadu obou ustanovení do sféry poplatníků lze podle názoru autorů dospět k následujícím závěrům:

- 1. základní délka lhůty pro stanovení daně se podle daňového řádu neprodlužuje, naopak končí ve stejný den, jako je tomu u zákona o místních poplatcích;
- 2. prodloužení lhůty pro stanovení daně nedochází podle daňového řádu již pouhým úkonem správce daně směřujícím k vyměření, jako je tomu u zákona o místních poplatcích, avšak až za situace, kdy má správce daně shromážděny všechny podklady pro vydání rozhodnutí, tj. po učinění uvedených úkonů směřujících k vyměření daně, a to až oznámením rozhodnutí o stanovení daně;
- 3. pokud byly splněny podmínky podle zákona o místních poplatcích, mohla činit lhůta pro stanovení daně při prvním prodloužení až 6 let, podle daňového řádu až 4 roky, a to pouze za podmínky, že příslušná právní skutečnost uvedená v § 148 odst. 2 daňového řádu (např. rozhodnutí o stanovení daně) nastala až v posledních 12i měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně;
- 4. pokud již k prodloužení lhůty dojde, bude lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu prodloužena jen o 1 rok, nikoliv o 3 roky, jako je tomu u zákona o místních poplatcích.

S ohledem na uvedené lze podle názoru autorů učinit závěr, že § 264 odst. 4 daňového řádu směřuje ve prospěch daňového subjektu, a to na rozdíl od zákona o místních poplatcích, který naopak do jisté míry zvýhodňuje správce poplatku. I z uvedeného důvodu je podle názoru autorů nutné dát přednost výkladu, podle kterého je § 264 odst. 4 daňového řádu speciální k čl. IX bod 1 části osmé zákona č. 281/2009 Sb.[7]

Nad rámec výše uvedených úvah je podle názoru autorů vhodné poukázat také na to, že otázka souladu § 264 odst. 4 daňového řádu s ústavním pořádkem byla předmětem rozhodování Ústavního soudu, který ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. 9. 2015 dospěl k závěru, že uvedené ustanovení je v souladu s ústavním pořádkem a že toto ustanovení dopadá na všechny právní předpisy, které řešily problematiku lhůt pro stanovení daně před nabytím účinnosti daňového řádu. Z tohoto důvodu se autoři článku domnívají, že výše nastíněný výklad je výkladem ústavně konformním.

Shrnutí závěrem

Jak autoři tohoto článku uvedli již v jeho nadpise, ačkoliv se na první pohled jeví střet přechodných

ustanovení daňového řádu a zákona č. 281/2009 Sb. jako kolizní, ve skutečnosti je tato kolize jen zdánlivá. Specialita § 264 daňového řádu dává jasné odpovědi na otázky použitelnosti konkrétních ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně, přičemž dopady § 148 daňového řádu jsou oproti § 12 zákona o místních poplatcích účinného do 31. 12. 2010 pro poplatníky příznivější.

Mgr. Václav Těžký,
Krajský úřad Moravskoslezského kraje

Mgr. Michal Jantoš,
Krajský úřad Moravskoslezského kraje

---
[1] Lichnovský, O.; Ondrýsek, R.; Nováková, P. a kol. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 589.
[2] K pojmu „retroaktivita“ srov. Knapp, V.: Teorie práva, 1. Vydání. Praha. C.H.Beck 1995, str. 161 a násl. a 207 a násl.
[3] Znění § 12 zákona o místních poplatcích bylo v podstatě totožně jako znění tehdy účinného § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
[4] Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. 9. 2015, bod 45.
[5] Důvodová zpráva k zákonu č. 281/2000 Sb. ohledně konkrétního účelu mlčí, nicméně ze znění tohoto přechodného ustanovení uvedený účel jednoznačně vyplývá.
[6] Srov. § 20 daňového řádu ve spojení se zákonem o místních poplatcích (osobou zúčastněnou na správě daní, tedy daňovým subjektem, je v případě zákona o místních poplatcích poplatník).
[7] K výkladu směřujícího ve prospěch poplatkových subjektů při interpretaci přechodných ustanovení se přiklonil také Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 14/2012 ze dne 9. 2. 2012, viz body 18-20.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Oceňování senior center a domovů se zvláštním režimem v nemovitostních fondech

- Změna výroby na příkaz mateřské společnosti bez finanční kompenzace vzniklých ztrát? Judikát NSS, který mění pohled na převodní ceny
- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc prosinec 2025
- Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2026
- Zaměstnanecké akcie (ESOP) v roce 2026: co přináší novela a jak se na ni připravit
- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků