

Karel Alexa

PRODLOUŽENÍ LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ

Abstrakt: *Lhůta pro stanovení daně je neodmyslitelným prvkem právní úpravy správy daní. Tato lhůta představuje časový úsek, ve kterém má být stanovena daň. Mimo něj daň stanovit nelze. Je proto zřejmé, že každému důvodu, pro který se tento úsek může rozšířit, budou ti, kdo daňové právo aplikují v praxi, věnovat zvýšenou pozornost. Právní úprava správy daní, jak je obsažena v zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zavedla zcela nový případ takového rozšíření, a to prodloužení lhůty pro stanovení daně. A právě prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu je článek věnován. Článek nejprve popisuje princip prodloužení lhůty pro stanovení daně. Pozornost je zde věnována především základním podmínkám prodloužení lhůty a způsobu, jak takové prodloužení počítat. Další část článku obsahuje výklad o jednotlivých právních skutečnostech, které mohou prodloužení lhůty pro stanovení daně vyvolat, tj. o podání dodatečného daňového tvrzení a výzvě k jeho podání, oznámení rozhodnutí o stanovení daně, řízení o opravných a dozorčích prostředcích a konečně o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Poslední část článku se stručně zabývá intertemporální úpravou daňového řádu, která na prodloužení lhůty pro stanovení daně dopadá.*

Klíčová slova: *správa daní, daňový řád, stanovení daně, lhůta pro stanovení daně, prodloužení lhůty*

ÚVODEM

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb. a zákona č. 167/2012 Sb. (dále jen „daňový řád“), zavedl možnost prodloužení resp. prodlužování lhůty pro stanovení daně. Ve srovnání s předchozí právní úpravou obsaženou především v zákoně o správě daní a poplatků,¹ která znala jen přerušení a stavení² lhůty pro vyměření, jde o rozšíření způsobů, jakými lze do běhu lhůty zasáhnout. K prodlužování lhůty pro stanovení daně navíc dochází při splnění stanovených podmínek ex lege, aniž by mohl správce daně takový účinek změnit anebo vyloučit. S prodlužováním lhůt se jinak setkáváme především v právu procesním,³ kdy o prodloužení rozhoduje orgán, který řízení vede. Již pro tyto dva aspekty si právní úprava prodloužení lhůty pro stanovení daně zaslouží alespoň stručnou pozornost.

Autor se nejprve zabývá principem prodloužení lhůty pro stanovení daně, dále pak jednotlivými skutečnostmi, které její prodloužení způsobují. V poslední části článku pak v krátkosti pojednává o intertemporálním ustanovení daňového řádu, které na prodloužení lhůty dopadá.

1. PRINCIP PRODLOUŽENÍ LHŮTY

Dojde-li v posledních 12 měsících lhůty pro stanovení daně ke skutečnosti vymezené v ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu, prodlužuje se tato lhůta o jeden rok.

¹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

² Stavení lhůty pro vyměření neupravoval zákon o správě daní a poplatků, nýbrž § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“).

³ Např. § 36 daňového řádu, § 39 odst. 2 správního řádu, § 55 či § 158 odst. 4 občanského soudního řádu, nebo § 117, § 129 odst. 3, či § 179f odst. 2 písm. a) trestního řádu.

Aby měla vymezená skutečnost účinek prodloužení lhůty, musí k ní dojít v průběhu posledních dvanácti měsíců lhůty pro stanovení daně. Zde je třeba upozornit na to, že lhůta pro stanovení daně je jen jedna, přičemž její délka může být v rozmezí od tří (základní, minimální délka podle § 148 odst. 1 věty první daňového řádu) do deseti (ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu maximální délka) let. V tomto rozmezí se může délka každé jednotlivé lhůty pro stanovení daně lišit, neboť může dojít k jejímu prodloužení, přerušení⁴ nebo stavení,⁵ a to i opakovaně.⁶ Určujících je proto posledních 12 měsíců „aktuální“ lhůty. Pokud by ke skutečnosti způsobující prodloužení lhůty došlo v době před posledními dvanácti měsíci, k prodloužení lhůty nedojde, neboť nebude splněna stanovená podmínka. Totéž se stane, pokud tato skutečnost nastane až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, ale z jiného důvodu. Každá skutečnost ovlivňující běh lhůty totiž má vliv jen tehdy, pokud ještě má co ovlivnit, což v období po jejím uplynutí již nemá. Prodloužení lhůty pro stanovení daně je rovněž limitováno desetiletým maximem této lhůty (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Pokud by posledních dvanáct měsíců lhůty pro stanovení daně bylo současně desátým rokem této lhůty, k prodloužení vůbec nedojde (lhůta by se již neměla kam prodloužit). Jestliže by posledních dvanáct měsíců lhůty nebylo bezzbytku desátým rokem lhůty pro stanovení daně, dojde pouze k prodloužení částečnému, protože posledním dnem lhůty bude vždy poslední den desátého roku lhůty. Prodloužení lhůty musí spočívat v tom, že se ke konci lhůty, který by nastal, pokud by k jejímu prodloužení nedošlo, připojí jeden rok. Jinak by se totiž lhůta prodloužila o dobu kratší (pokud by se prodloužení vztáhlo přímo ke dni, kdy nastala skutečnost zakládající prodloužení, lhůta by byla delší jen o dobu, kterou tvoří doba uplynulá mezi prvním dnem posledních dvanácti měsíců původní lhůty a dnem, kdy došlo ke skutečnosti zakládající prodloužení lhůty).

Samotné počítání prodloužení lhůty je pak jednoduché. Nejprve je třeba určit datum, na které připadá den, jenž by byl posledním dnem lhůty pro stanovení daně, pokud by k jejímu prodloužení nedošlo, tj. poslední den lhůty prodloužované. Posledním dnem lhůty (tzv. dies ad quem) je ten den, s jehož skončením uplyne i lhůta samotná. K určení takového dne slouží pravidla počítání času (§ 33 daňového řádu), přičemž i tu platí, že případně-li tento den na sobotu, neděli nebo svátek, pak se posouvá na nejbližze následující den pracovní. Pokud bychom při počítání prodloužení lhůty toto posunutí nezohlednili, pak bychom vlastně tvrdili, že k prodloužení lhůty nemohlo dojít v poslední den lhůty prodloužované, což není pravda.

Následně je třeba vymežit posledních dvanáct měsíců prodloužované lhůty, abychom mohli posoudit, zda skutečnost zakládající její prodloužení nastala právě v této době. Je zřejmé, že posledním dnem této doby bude den, na který připadá poslední den pro-

⁴ Přerušení lhůty spočívá v tom, že ode dne, kdy nastala skutečnost způsobující přerušení, začne lhůta běžet znovu, a to ve své základní (zde tříleté) délce. Přerušení lhůty pro stanovení daně upravuje daňový řád v ust. § 148 odst. 3.

⁵ Stavení lhůty způsobí, že lhůta po dobu trvání skutečnosti zakládající stavení neběží a ve svém běhu bude pokračovat až tehdy, kdy skutečnost ji stavící odpadne. Daňový řád upravuje stavení lhůty pro stanovení daně v § 148 odst. 4 a § 239 odst. 5. Speciální úpravu stavení lhůty pro stanovení daně pak nalezneme ještě v § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ V této souvislosti odborná literatura hovoří o tzv. řetězení úkonů. Srov. KOBÍK, Jaroslav – KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, s. 635.

dlužované lhůty. První den zmíněné dvanáctiměsíční doby pak spočítáme tak, že od data, na které připadá poslední den prodloužované lhůty, odečteme dvanáct měsíců.⁷ Časový úsek mezi takto určeným počátkem prvního dne a koncem dne posledního pak bude právě doba, ve které muselo ke skutečnosti zakládající prodloužení lhůty dojít, aby se tato prodloužila.

Byly-li podmínky prodloužení lhůty splněny, zbývá už jen určit nový poslední den lhůty pro stanovení daně, tj. poslední den lhůty prodloužené. Učiníme tak opět velice snadno tím způsobem, že k číslu, které v datu, na které by připadl poslední den lhůty prodloužované, označuje rok, přičteme jedničku.⁸ V případě, kdy by měla být lhůta pro stanovení daně v důsledku svého prodloužení delší než deset let, bude jejím posledním dnem vždy poslední den jejího desátého roku, který opět určíme podle pravidel počítání času. Ať tak či onak platí, že případně-li poslední den prodloužené lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, posune se tento den na nejbližší následující pracovní den.

Výše uvedený princip lze demonstrovat na příkladu⁹ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Lhůta pro stanovení daně počala běžet dnem 2. 4. 2012,¹⁰ takže uplyne, nebude-li se prodloužovat, přerušovat nebo stavět, dne 2. 4. 2015. Správce daně zahájí dne 1. 7. 2014 daňovou kontrolu, čímž lhůtu přeruší, takže nově uplyne dnem 3. 7. 2017.¹¹ Posledních dvanáct měsíců lhůty vymezuje období od počátku dne 4. 7. 2016 do konce dne 3. 7. 2017.¹² Pokud daňový subjekt podá dne 1. 9. 2016 (tedy v posledních dvanácti měsících lhůty) dodatečné daňové přiznání, lhůta se prodlouží tak, že nově uplyne dnem

⁷ Při počítání posledních dvanácti měsíců lhůty nelze podle názoru autora postupovat podle pravidel počítání času. Tato pravidla totiž nepředpokládají (neumožňují) počítání času zpětně a navíc dopadají toliko na počítání lhůt. Posledních dvanáct měsíců lhůty ale není lhůtou, nýbrž jen její částí.

⁸ To neplatí pouze v případě, kdy poslední den prodloužované lhůty připadne na 29. února. Tehdy bude posledním dnem lhůty prodloužené 28. únor následujícího roku.

⁹ Příklad vychází z výkladu pravidel počítání času podle § 33 odst. 1 daňového řádu, jak jej zastává většina odborné literatury a zřejmě i Česká daňová správa. K tomu srov. zejm. BAXA, J. – DRÁB, O. – KAINOVÁ, L. – LAVICKÝ, P. – SCHILLEROVÁ, A. – ŠIMEK, K. – ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 189 a tiskovou zprávu Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 2. 2011 dostupnou na http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_11765.html?year=0. K názoru, který nabízí alternativní výklad, podle něhož daňový řád změnu v počítání lhůt nepřinesl, srov. ALEXA, Karel. Aktuální problém počítání času podle nového daňového řádu. *Právník*. 2012, č. 1, s. 80.

¹⁰ Lhůta pro stanovení daně zde počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (1. 4. 2012) však připadl na neděli, takže se posunul na nejbližší následující pracovní den, tj. pondělí 2. 4. 2012 (§ 33 odst. 4 daňového řádu).

¹¹ Výklad pravidel počítání času, který je v tomto příkladu použit, vede k tomu, že prvním dnem přerušení lhůty bude den následující po dni, ve kterém došlo ke skutečnosti způsobující její přerušování, což pak o jeden den posouvá i konec přerušené lhůty. K tomu BAXA, J. – DRÁB, O. – KAINOVÁ, L. – LAVICKÝ, P. – SCHILLEROVÁ, A. – ŠIMEK, K. – ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 877. Poslední den přerušené lhůty připadl na neděli 2. 7. 2017, pročež se posouvá na nejbližší následující pracovní den, tj. pondělí 3. 7. 2017.

¹² Doba mezi počátkem dne 4. 7. 2016 a koncem dne 3. 7. 2017 činí právě dvanáct měsíců. Je však třeba upozornit na to, že v autoritativním komentáři BAXA, J. – DRÁB, O. – KAINOVÁ, L. – LAVICKÝ, P. – SCHILLEROVÁ, A. – ŠIMEK, K. – ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 874 je uveden příklad, ze kterého lze abstrahovat jiný způsob počítání posledních dvanácti měsíců lhůty. Aplikujeme-li tento způsob počítání na příkladu použitým v tomto článku, pak by výsledek zněl, že posledních dvanáct měsíců lhůty je doba ode dne 3. 7. 2016 (včetně) do dne 3. 7. 2017 (včetně). Tato doba však čítá dvanáct měsíců a jeden den, nikoli právě dvanáct měsíců. Důvodem patrně je, že autoři citovaného komentáře intuitivně aplikovali pravidla počítání času (lhůt). Podle názoru autora tohoto článku tak ale postupovat nelze (viz pozn. č. 7).

3. 7. 2018. Pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr až dne 2. 10. 2017, způsobí to další prodloužení lhůty, takže její konec případně až na den 3. 7. 2019.

Uvažujme dále, že správce daně nařídí dne 1. 11. 2018 přezkoumání dodatečného platebního výměru. Stane se tak opět v posledních dvanácti měsících lhůty, což přivodí její další prodloužení – nově uplyne dne 3. 7. 2020. Rozhodnutí o přezkoumání bude doručeno dne 2. 12. 2019, protože se lhůta pro stanovení daně znovu prodlouží; tentokrát do dne 7. 7. 2021.¹³ Daňový subjekt se proti rozhodnutí o přezkoumání odvolá a rozhodnutí o odvolání mu bude doručeno dne 1. 9. 2020. I tu dojde ke skutečnosti způsobující prodloužení lhůty v jejích posledních dvanácti měsících (od 8. 7. 2020 do 7. 7. 2021), takže by se měla prodloužit tak, aby nově uplynula dne 7. 7. 2022. Tomu ale brání dosažení maximální desetileté hranice lhůty, ke kterému dojde dne 4. 4. 2022 (na den 2. 4. 2022 případně sobota, protože se posune na nejbližší následující pracovní den, kterým bude pondělí 4. 4. 2022). Posledním dnem lhůty pro stanovení daně tak bude pondělí 4. 4. 2022.

V případě prodloužení lhůty pro stanovení daně se zákonodárce zřejmě inspiroval problémy, které vznikaly v souvislosti s aplikací zákona o správě daní a poplatků. V praxi totiž docházelo k nežádoucím situacím, kdy se ze lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků nedostávalo tolik, kolik bylo ještě třeba. Na to reagovala judikatura tak, že vymezila, které úkony způsobují přerušování běhu této lhůty, jak tomu bylo například u výzvy k podání daňového přiznání.¹⁴ V jiných případech pak rozhodovací praxe soudů stála pevně na závěru, že určitý úkon přerušování běhu lhůty způsobit nemůže. Příkladem zde budiž vydání platebního nebo dodatečného platebního výměru.¹⁵ Za účinnosti předchozí právní úpravy jiné alternativy nebyly. Stavení lhůty pro vyměření, které za účinnosti předchozí právní úpravy nastávalo podle § 41 soudního řádu správního, pojmově nemohlo vést k prodloužení lhůty, protože při stavení lhůty se doba před počátkem stavení a doba, která po skončení stavení ze lhůty zbývá, sčítá.

Institut prodlužování lhůty pro stanovení daně proto autor chápe jako určitý kompromis. Z jednoho úhlu pohledu platí, že je třeba zajistit dostatečný časový prostor pro správu daní v případech, kdy se až ke konci lhůty ukáže, že je třeba daně stanovit (či stanovit ji jinak). Z druhého úhlu pohledu je pak nutné, aby byl poskytnut toliko přiměřený časový prostor. Jinak řečeno, je třeba vyhnout se zbytečně dlouhému prodloužení lhůty, které se nejeví jako důvodné. Proto se patrně zákonodárce nevydal cestou přerušování lhůty, které by způsobilo nový běh lhůty v její základní délce, ale zvolil prodloužení lhůty jen o jeden rok. Okolnost, že potřeba či alespoň důvodné očekávání stanovení daně nebo zásahu do daně již stanovené může nastat opakovaně, pak současně legitimizuje ono řetězení skutečností zakládajících prodloužení lhůty.

Možností prodloužení lhůty pro stanovení daně se tak zajišťuje, že na reakci na skutečnosti předvídané v jednotlivých písmenech § 148 odst. 2 daňového řádu zbude z této lhůty vždy minimálně jeden rok. Pokud totiž ke dni předvídané skutečnosti ze lhůty

¹³ Den 3. 7. 2021 případně na sobotu. V pondělí 5. 7. 2021 a úterý 6. 7. 2021 pak bude státní svátek (prvně Den slovanských věrozvěstů Cyrila a Metoděje, podruhé pak Den upálení mistra Jana Husa). Nejbližším pracovním dnem proto bude až středa 7. 7. 2021.

¹⁴ Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 27/2004-80 ze dne 27. 1. 2005, nebo č. j. 8 Afs 117/2005-68 ze dne 31. 7. 2007. O úkonech, které způsobovaly přerušování lhůty pro vyměření, přehledně pojednává kniha DRÁB, O. – TRUBAČ, O. – ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006, s. 118 a násl.

¹⁵ Zejm. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 52/2005-94 ze dne 16. 5. 2006.

zbývá více než rok, k jejímu prodloužení nedojde, a pokud z ní naopak zbývá méně, lhůta se o rok prodlouží.

2. SKUTEČNOSTI VYVOLÁVAJÍCÍ PRODLOUŽENÍ LHŮTY

2.1 Dodatečné daňové tvrzení a výzva k jeho podání

Na prvním místě daňový řád zmiňuje podání dodatečného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně (§ 148 odst. 2 písm. a)).

Dodatečným daňovým tvrzením jsou ve smyslu legislativní zkratky obsažené v ustanovení § 1 odst. 3 daňového řádu dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování.

Dodatečná daňová tvrzení jsou podáními, jejichž účelem je zahájit řízení o změně poslední známé daně. Poslední známou daní je taková daň, která byla správcem daně naposledy pravomocně stanovena.¹⁶ Platí přitom, že daňový subjekt je povinen dodatečné daňové tvrzení podat v případě, kdy dodatečně tvrzená daň má být vyšší než poslední známá daň. Je-li naopak dodatečně tvrzená daň nižší než poslední známá daň, anebo je-li její výše stejná a jen se mají změnit ostatní původně tvrzené údaje, není povinností daňového subjektu takové podání učinit, nýbrž je to jen jeho právem. To platí jak pro dodatečné daňové přiznání, tak pro dodatečné vyúčtování. V případě následného hlášení je povinností daňového subjektu podat je v každém případě, kdy se ukáže, že původně tvrzené údaje nebyly správné. Podstatnější v této souvislosti však je, že v současnosti účinný právní řád takové následné hlášení vůbec nezná, protože je tato právní úprava zatím neaplikovatelná.¹⁷

Podle názoru autora musí jít o podání takového dodatečného daňového tvrzení, které je přípustné. Nepřípustné podání dodatečného daňového tvrzení nemůže běh lhůty pro stanovení daně ovlivnit už jen proto, že řízení o něm musí být v každém případě zastaveno, takže takové daňové tvrzení nemůže samo o sobě způsobit změnu poslední známé daně. Vedle obecných případů,¹⁸ kdy podání trpí takovou vadou, pro kterou je bez dalšího neprojednatelné, zná daňový řád několik speciálních případů, pro které je podání dodatečného daňového tvrzení nepřípustné. Absolutní záповeď pro podání dodatečného daňového tvrzení na daň nižší (nikoli však vyšší) představuje skutečnost, že daň, ať už ta poslední, nebo ta předchozí, byla stanovena podle pomůcek anebo byla sjednána.¹⁹ V souvislosti s daňovou kontrolou, řízením o mimořádném opravném nebo

¹⁶ Viz § 141 odst. 1 in fine daňového řádu.

¹⁷ Následné hlášení ve smyslu § 142 zjevně souvisí s vybíráním daní srážkou podle § 233 až 236 daňového řádu, neboť jen zde lze stanovit daň plátcí daně k přímé úhradě. Srážkou se přitom vybírá pouze daň z příjmů. Zákon o daních z příjmů však bude institut následného hlášení znát až ode dne 1. 1. 2015, kdy nabude účinnosti jeho novela, která je obsažena v čl. I bodu 155 zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

¹⁸ Jde např. o formu daňového tvrzení. Ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu je daňové tvrzení typickým formulářovým podáním. Nebude-li proto daňové tvrzení uvedeno na stanoveném formuláři a tato vada nebude ani na výzvu správce daně odstraněna, pozbuje takové tvrzení svých účinků (§ 74 odst. 3 daňového řádu).

¹⁹ Viz § 141 odst. 3 daňového řádu. V takovém případě je jediným způsobem, jak změnit poslední známou daň, obnova řízení anebo přezkumné řízení.

dozorčím prostředku a soudním přezkumem daňového rozhodnutí se právo podat dodatečné daňové tvrzení sistuje.²⁰ Dále pak jde například o případ, kdy je dodatečné daňové tvrzení podáno ještě před tím, než byla daň stanovena.²¹

Bude-li dodatečné daňové tvrzení přípustné, je třeba určit, kdy bylo podáno. Podle názoru autora je daňové tvrzení podáno až dnem, kdy správci daně došlo, tj. kdy se dostalo do jeho dispozice. Teprve tímto dnem je totiž ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno doměřovací řízení. Institut zachování lhůty, jak jej předvídá § 35 daňového řádu, má vliv jen na lhůtu pro podání daňového tvrzení. To odpovídá i obecnému závěru, že zachování lhůty dopadá toliko na lhůty procesní, kdežto lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní.

K prodloužení lhůty pro stanovení daně může vést i oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.

Správce daně může podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení v případě, že lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Správce daně tak postupovat musí tehdy, pokud tyto skutečnosti zjistí mimo daňovou kontrolu (§ 143 odst. 3 daňového řádu). Zde vzniká určité zmatení, protože pokud správce daně v průběhu daňové kontroly zjistí, že daň má být doměřena, je dodatečné daňové tvrzení k dani, jež je předmětem takové kontroly, nepřipustné,²² a správce daně jistě nemůže vyzývat k podání nepřipustného tvrzení. V případech, kdy správce daně zjistí skutečnosti, pro které lze důvodně předpokládat doměření daně, mimo daňovou kontrolu, pak daňový subjekt vyzvat může (§ 145 odst. 2) a současně musí (§ 143 odst. 3 daňového řádu). Řešení této situace, které respektuje zásadu *in dubio pro libertate*, musí znít, že správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení vždy, pokud lze důvodně předpokládat, že daň má být doměřena, a tento předpoklad správce daně učinil mimo daňovou kontrolu.²³ Doměření daně na základě dodatečného daňového tvrzení totiž nepodléhá penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu), což je jistě ve prospěch daňového subjektu.

Rozhodným okamžikem, od kterého se odvíjí posouzení vlivu výzvy na běh lhůty pro stanovení daně, je oznámení této výzvy. Tím je podle § 101 odst. 6 daňového řádu doručení anebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení daňového subjektu s obsahem výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Jiným zaprotokolovaným způsobem seznámení zde může být vyhlášení takové výzvy při jednání, která v tomto případě nemusí obsahovat otisk úředního razítka (§ 61 daňového řádu).

Hlavní úskalí právní úpravy § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu však spočívá v podmínce, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení musí vést k doměření daně. Na to již upozornila odborná literatura.²⁴ Jak autorka uvedeného článku upozorňuje, jde

²⁰ Viz § 141 odst. 6 daňového řádu. Taková překážka odpadá po té, co uvedené postupy nebo řízení skončí.

²¹ Podle ustanovení § 141 odst. 7 daňového řádu se řízení o takovém dodatečném daňovém tvrzení zastaví a údaje v něm uvedené se využijí v původním řízení o stanovení daně. S takovým nepřipustným daňovým tvrzením se vlastně nakládá tak, jako by šlo o opravné daňové tvrzení.

²² Viz § 141 odst. 6 daňového řádu.

²³ Typickým příkladem bude situace, kdy správce daně podrobí daňové kontrole pouze daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a zjistí pochybení, která musí mít vliv i na daň z přidané hodnoty. Místo toho, aby správce daně rozšířil předmět daňové kontroly i na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2011, vyzve kontrolovaný daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání.

zde vlastně o „zpečný zánik účinků výzvy k podání dodatečného přiznání na běh lhůty pro stanovení daně, nedojde-li k doměření daně“. To pak dále rozvádí: „Z uvedeného plyne, že může velmi pravděpodobně nastat situace, kdy po uplynutí lhůty pro stanovení daně, k jejímuž prodloužení nedošlo, což se však všichni dozvědí až posléze, když se zjistí, že nedošlo k zákonnému doměření nebo třeba došlo k doměření, ale následně byla zjištěna jeho nezákonnost, ačkoliv byla vydána a oznámena výzva podle § 145 odst. 2 DŘ, a tedy se všichni oprávněně domnívali, že lhůta byla prodloužena a ještě běží. Pikantní je, že právě v této době, než se vše vyjasní, bude zřejmě vydáno ono rozhodnutí, které nezákonnost vyslovilo, a tedy nemělo být vydáno a je z důvodu neexistence běhu lhůty samo nezákonné, ne-li nicotné...“ Autorka uzavírá, že by celý problém vyřešila novela daňového řádu, která by uvedenou podmínku vypustila. Autor tohoto článku se s tím ztotožňuje.

2.2 Rozhodnutí o stanovení daně

Jak vyplývá z ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu, rozhodnutí o stanovení daně je pojem, který inkludivně obsahuje tři typy rozhodnutí, a to platební výměr, dodatečný platební výměr a hromadný předpisný seznam. Platebním výměrem se daň vyměřuje, tedy stanoví se poprvé, kdežto dodatečným platebním výměrem se daň doměřuje, což znamená, že se tato daň oproti dani, která byla doposud pravomocně stanovena, mění. S hromadným předpisným seznamem se setkáváme toliko u daně z nemovitostí²⁵ a u místních poplatků.²⁶

Oznámení všech těchto druhů rozhodnutí o stanovení daně může vyvolat prodloužení lhůty pro stanovení daně. Je zjevné, že účelem takové právní úpravy je dosáhnout především toho, aby z této lhůty zbylo dostatek času na vyřízení řádného opravného prostředku – odvolání. Současně však platí, že ne proti každému rozhodnutí o stanovení daně se odvolat lze,²⁷ takže zde by se prodloužení lhůty pro stanovení daně mohlo jevit zbytečným. Skutečnost, že i v těchto případech může dojít k prodloužení lhůty, opodstatňuje podle názoru autora fakt, že tato rozhodnutí lze napadnout v rámci řízení o mimořádném opravném a dozorčím prostředku.

Je-li smyslem takové právní úpravy zajistit, aby ze lhůty pro stanovení daně zbylo dostatek času pro vyřízení odvolání nebo uplatnění mimořádného opravného nebo dozorčího prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně, musí k prodloužení této lhůty dojít i v případě, kdy bude rozhodnutí o stanovení daně nezákonné. Výjimkou však bude případ, kdy nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně způsobila skutečnost, že toto bylo vydáno (resp. nabylo právní moci) až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť prodloužení lhůty, která již uplynula, je pojmově vyloučeno. Prodloužení lhůty pro stanovení daně nemůže způsobit ani oznámení nicotného rozhodnutí o stanovení daně, protože tu vůbec o rozhodnutí nejde. K prodloužení této lhůty však může dojít v souvislosti s prohlášením jeho nicotnosti (k tomu viz dále).

²⁴ KOHOUTKOVÁ, Alena. Strašák „LHŮTNÍK“ přežil „rekodifikaci“ daňového procesu. *Daňový expert*. 2011, č. 2, s. 10.

²⁵ Viz § 13b odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ Viz § 11 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ Například nelze zásadně odvoláním napadnout platební výměr a dodatečný platební výměr, kterým se stanoví daň ve stejné výši, jak byla daňovým subjektem tvrzena (§ 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 daňového řádu).

Pokud jde o okamžik, ke kterému dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně, tak zde, stejně jako v předchozím případě, rozhoduje oznámení takového rozhodnutí. Ve smyslu § 101 odst. 6 daňového řádu však půjde patrně pouze o doručení takového rozhodnutí. Jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí nebude parně praxí využíván. Ačkoli by snad bylo možné ve smyslu § 61 daňového řádu při jednání vyhlásit i rozhodnutí o stanovení daně, které by ovšem muselo obsahovat otisk úředního razítka (§ 61 odst. 2 a contr.), jeví se jednodušším použít samostatné rozhodnutí o stanovení daně, uvážíme-li zejména jeho obsah.²⁸

2.3 Řízení o opravných a dozorčích prostředcích

Ustanovení § 148 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu umožňuje prodloužení lhůty pro stanovení daně v souvislosti se zahájením a ukončením řízení o opravném nebo dozorčím prostředku.

Daňový řád v § 108 odst. 1 důsledně rozlišuje mezi řádnými opravnými prostředky, mimořádnými opravnými prostředky a dozorčími prostředky. Daňový subjekt, či přesněji řečeno příjemce rozhodnutí, disponuje řádnými opravnými prostředky, kterými jsou odvolání a rozklad, a může jimi brojit proti rozhodnutím, která doposud nenabyla právní moci, pokud to zákon nevylučuje. Dále pak má příjemce rozhodnutí k dispozici mimořádný opravný prostředek – návrh na povolení obnovy řízení, kterým lze napadnout pravomocné rozhodnutí. Naproti tomu správce daně rozhoduje o použití dozorčích prostředků, kterými jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Zatímco obnovu řízení může správce daně nařídit jen ohledně pravomocného rozhodnutí, u přezkoumání na právní moci rozhodnutí nezáleží.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně může způsobit jen zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku. Takový následek tudíž nemůže mít zahájení řízení o odvolání nebo rozkladu.

Obnova řízení se skládá ze dvou fází. První fází představuje řízení, jehož účelem je zjistit, zda tu jsou důvody pro povolení nebo nařízení obnovy řízení (tzv. *iudicium rescindens*). Budou-li takové důvody shledány, rozhodne příslušný správce daně o povolení anebo nařízení obnovy řízení, čímž počíná druhá fáze obnovy řízení – obnovené řízení (tzv. *iudicium rescissorium*). Počátek obnoveného řízení je ve smyslu § 120 odst. 2 daňového řádu určen vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení. V obnoveném řízení je třeba vždy vydat nové rozhodnutí, které nahradí konečné rozhodnutí, jež vzešlo z řízení, které bylo obnoveno (§ 120 odst. 4 daňového řádu).

I přezkumné řízení se skládá vlastně ze dvou fází. V první fázi, která je však méně formalizována,²⁹ se rozhoduje o tom, zda bude předmětné rozhodnutí přezkumu podrobeno či nikoli. Dospěje-li příslušný správce daně k závěru, že jsou zde *prima facie* důvody pro přezkum, nařídí přezkoumání předmětného rozhodnutí. Přezkumné řízení je pak

²⁸ Autorovi je známo, že platební výměry a dodatečné platební výměry obsahují i údaje z řádků daňového tvrzení a že správce daně využívá softwaru, který daň spočítá.

²⁹ Vzhledem k tomu, že daňový subjekt a jiné osoby zúčastněné na správě daní mohou dát správci daně toliko podnět k zahájení přezkumného řízení (nikoli tedy kvalifikovaný návrh na zahájení řízení), není o takovém podnětu v případě, kdy nebyl shledán důvodným, třeba formalizovaně rozhodovat rozhodnutím – zamítat jej. Postačí zde podateli, pokud o to požádal, sdělit, jak bylo s jeho podnětem naloženo.

zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání (§ 123 odst. 2 daňového řádu). V přezkumném řízení pak bude rozhodnuto tak, že se přezkoumávané rozhodnutí zruší, změní, anebo se přezkumné řízení zastaví.

Rozhodným okamžikem pro prodloužení lhůty pro stanovení daně je tak den, kdy bylo vydáno rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení anebo den, kdy bylo vydáno rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Den vydání rozhodnutí je přitom den, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení (§ 101 odst. 2 daňového řádu), to jest den, kdy se písemné vyhotovení rozhodnutí dostalo mimo dispozici správce daně. Pro takové řešení svědčí především to, že jak u obnovy řízení, tak v případě přezkumného řízení je významná až jejich druhá fáze. Pokud by uvedená řízení do své druhé fáze vůbec nedospěla, protože by pro to nebyly shledány důvody, zůstane napadené rozhodnutí beze změny, protože se v právní sféře daňového subjektu ani správce daně nic změnit nemůže – není tak ani třeba prodloužovat lhůtu pro stanovení daně.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně dále vyvolá oznámení³⁰ rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Jde tak o doručení rozhodnutí, kterými končí řízení o odvolání nebo rozkladu, obnovené řízení (iudicium rescindens) anebo přezkumné řízení.

Podle názoru autora musí jít o doručení meritorního rozhodnutí,³¹ nikoli rozhodnutí, kterým se dané řízení (procesně) zastavuje.³² Obnovené řízení a přezkumné řízení skončí vydáním meritorního rozhodnutí patrně vždy, neboť procesní podmínky pro jejich zahájení se zjišťují v jejich první fázi, takže pokud by tyto podmínky nebyly splněny, druhá fáze zahájena být neměla. Problém se zastavením řízení tak vzniká pouze u odvolání a rozkladu. Vzhledem k tomu, že nesplnění procesních podmínek³³ provedení odvolacího řízení povede vždy k jeho zastavení, nemůže napadené rozhodnutí doznat změny, takže zde není ani důvod pro prodloužení lhůty pro stanovení daně. Ostatně daňový řád výslovně používá sousloví „ve věci“, byť asi ne přímo ve smyslu „meritorně“.

Pro oba případy podle § 148 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu pak podle názoru autora platí, že předmětem opravných nebo dozorčích prostředků musí být rozhodnutí, kterým byla stanovena daň, anebo rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně podrobena přezkumu (rozhodnutí o odvolání, nové rozhodnutí vydané v obnoveném řízení nebo rozhodnutí o přezkoumání).

Řádným opravným prostředkům, mimořádným opravným prostředkům i dozorčím prostředkům totiž lze podrobit i rozhodnutí, která se stanovením daně přímo nesouvisí. Jde například o rozhodnutí o změně registračních údajů, které vydal správce daně ex officio.³⁴ Takové rozhodnutí se netýká jedné daně za jedno zdaňovací období, ale vždy

³⁰ I zde oznámením rozhodnutí bude patrně jen jeho doručení (§ 101 odst. 6 daňového řádu).

³¹ Ohledně obnovy řízení se k takovému závěru kloní i odborná literatura. Srov. BAXA, J. – DRÁB, O. – KAINOVÁ, L. – LAVICKÝ, P. – SCHILLEROVÁ, A. – ŠIMEK, K. – ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 876.

³² Podle § 123 odst. 5 daňového řádu se má v případě, kdy v přezkumném řízení nebyla shledána nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí, přezkumné řízení zastavit. Ačkoli sousloví „zastavení řízení“ implikuje rozhodnutí procesní, jedná se podle názoru autora o rozhodnutí meritorní. Tímto rozhodnutím totiž byla vyřešena otázka tvořící jádro řízení – posouzení zákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí.

³³ Procesními podmínkami odvolacího řízení jsou především zachování odvolací lhůty, přípustnosti odvolání a splnění formálních a obsahových náležitostí odvolání.

³⁴ Viz 131 odst. 2 daňového řádu.

alespoň jedné daně pro futuro. Prodloužovat lhůtu pro stanovení daně z důvodu vedení řízení o takovém rozhodnutí by bylo zjevně nesmyslné.

Nařídít nebo povolit obnovu řízení nebo nařídít přezkoumání rozhodnutí lze navíc jen ve lhůtách³⁵ stanovených zákonem, který však rozlišuje, zda tyto souvisí se stanovením daně či nikoli. I z toho pak je možné dovozovat, že vliv na běh lhůty pro stanovení daně mohou tato řízení mít jen tehdy, týkají-li se stanovení daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně může dojít v souvislosti s obnovou řízení a přezkumným řízením dvakrát. První prodloužení může způsobit jejich zahájení, druhé prodloužení pak jejich meritorní skončení. Řízení o řádném opravném prostředku (odvolání nebo rozkladu) může naopak běh lhůty pro stanovení daně ovlivnit jen jednou, a to oznámením meritorního rozhodnutí.

Prodloužení lhůty daně zahájením obnovy řízení nebo přezkumného řízení má jistě zaručit, aby zbyl dostatek času pro provedení a ukončení těchto řízení. Potenciální druhé prodloužení lhůty pro stanovení daně, které je založeno meritorním skončením těchto řízení, pak má zajistit, aby zde byl dostatek času pro vyřízení odvolání, které je proti rozhodnutím z nich vzešlým přípustné.³⁶

Prodloužení lhůty pro stanovení daně zahájením řízení o řádném opravném prostředku zákon vylučuje. Bylo by to také nadbytečné, protože pro provedení a ukončení tohoto řízení zbude vždy alespoň jeden rok zkrácený maximálně o třicet dnů odvolací lhůty. Brojí-li se totiž odvoláním proti rozhodnutí o stanovení daně, zbude na jeho vyřízení vždy alespoň rok, protože lhůta pro stanovení daně mohla být prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (oznámením rozhodnutí o stanovení daně). Totéž platí, pokud se odvoláním brojí proti meritornímu rozhodnutí, které vzešlo z řízení obnoveného nebo přezkumného, neboť lhůta pro stanovení daně může být prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

2.4 Nicotnost rozhodnutí o stanovení daně

Podle § 148 odst. 2 písm. e) daňového řádu působí prodloužení lhůty pro stanovení daně také oznámení³⁷ rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Nicotnost³⁸ představuje ten nejzávažnější případ vady rozhodnutí, která je takové intenzity, že pro ni nelze vůbec o rozhodnutí hovořit. Nicotné rozhodnutí vůbec právně neexistuje, takže je nelze ani zrušit, ale je třeba jeho nicotnost prohlásit. Daňový řád, na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků, nicotnost výslovně upravuje v § 105.

Prodloužení lhůty pro stanovení daně je jistě namístě už proto, že nicotnost rozhodnutí o stanovení daně působí nicotnost i všech navazujících rozhodnutí³⁹ (např. rozhodnutí o odvolání), takže je třeba celý rozhodovací proces zopakovat.

³⁵ Viz § 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 daňového řádu.

³⁶ Daňový řád stojí na tom, že odvolání je přípustné vždy, ledaže to zákon vylučuje (§ 109 odst. 1 daňového řádu). U meritorních rozhodnutí vzešlých z obnovy řízení nebo přezkumného řízení žádná taková výjimka není (§ 120 odst. 4 a § 123 odst. 5 daňového řádu), protože proti nim lze odvoláním brojit.

³⁷ I tu jde o doručení (§ 101 odst. 6 daňového řádu).

³⁸ K tomu blíže HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 212 a násl.

³⁹ Viz § 105 odst. 3 daňového řádu.

V praxi však může působit problémy to, že zákon spojuje prodloužení lhůty pro stanovení daně toliko s prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Bude-li tak nicotné třeba až rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, k prodloužení této lhůty, ačkoli by toho bylo třeba, podle zákona nedojde. Při tom může být daňový subjekt vážně poškozen na svých právech zejména tehdy, pokud by rozhodnutí o odvolání vyznívalo v jeho prospěch. Je otázka, zda se správní praxe v takovém případě nevydá cestou analogie ve prospěch daňového subjektu a nepřízná prohlášení nicotnosti vliv na běh lhůty pro stanovení daně i v tomto případě. Nicotnost rozhodnutí totiž vždy způsobí správce daně a daňový subjekt k tomu vlastně ani nijak přispět nemůže a jen těžko lze takové vylučné pochybení správce daně klást k tíži daňovému subjektu.

3. INTERTEMPORÁLNÍ USTANOVENÍ

Přechodné ustanovení ke lhůtě pro stanovení daně obsahuje § 264 odst. 4 daňového řádu. Přechodné ustanovení řeší střet právní úpravy podle zákona o správě daní a poplatků a právní úpravy daňového řádu. Střet staré a nové právní úpravy je tu jen tehdy, pokud jedna a tatáž lhůta proniká do časové působnosti obou úprav. To znamená, že se toto přechodné ustanovení uplatní jen v případě lhůty pro vyměření (tedy té, která započala ve svém běhu za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nejpozději do dne 31. 12. 2010), která ke dni 1. 1. 2011 (den, kdy nabyl účinnosti daňový řád) ještě běžela.

Na prodloužení lhůty pro stanovení daně bude dopadat toliko první věta ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. Druhá věta totiž dopadá jen na „staré“ skutečnosti ovlivňující běh lhůty pro vyměření a zákon o správě daní a poplatků prodloužení této lhůty neznal, takže k němu dojít nemohlo. Poslední věta se pak týká pouze „nových“ případů stavení lhůty, které samozřejmě prodloužením nejsou.

Běh a délka lhůt, na které přechodné ustanovení dopadá, se má ode dne 1. 1. 2011 posuzovat podle daňového řádu. Je tak jasné, že k prodloužení lhůty, která ve svém běhu započala podle zákona o správě daní a poplatků a která ke dni 1. 1. 2011 ještě běžela, může podle daňového řádu dojít nejdříve ode dne 1. 1. 2011.

Pokud tak byl například dodatečný platební výměr, který byl vydán podle zákona o správě daní a poplatků, doručen dne 30. 12. 2010, na lhůtu to jistě vliv mít nebude. Pokud by byl tentýž dodatečný platební výměr správcem daně dne 30. 12. 2010 teprve vyhotoven a doručen byl až dne 2. 1. 2011, tak podle názoru autora ani zde k prodloužení lhůty pro stanovení daně nedojde. Nešlo totiž o rozhodnutí podle daňového řádu, nýbrž podle předchozí právní úpravy. Na takové rozhodnutí tedy daňový řád nepamatuje, takže nemůže jít o rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jehož doručení by bylo způsobilé přivodit prodloužení lhůty pro stanovení daně.

Může rovněž vzniknout otázka, zda se nemá prodloužení lhůty podle daňového řádu uplatnit toliko na lhůty, které započaly ve svém běhu podle předchozí právní úpravy a ke dni 1. 1. 2011 ještě běžely a jejichž posledních 12 měsíců již spadá do časové působnosti daňového řádu. Jinak řečeno, zda by nemělo jít jen o ty „staré“ lhůty, ze kterých ke dni 1. 1. 2011 zbývalo dvanáct měsíců a více. Pokud totiž ke dni 1. 1. 2011 ze „staré“ lhůty zbývalo méně než 12 měsíců, musela část z této doby uplynout již za účinnosti zákona

o správě daní a poplatků, který však takovému údobí žádnou relevanci nedával. Z přechodných ustanovení daňového řádu lze vyčíst princip, že část lhůty, která je ohraničena datem 31. 12. 2010 a dobou dřívější, se posuzuje podle zákona o správě daní a poplatků, zatímco zbytek lhůty (ohraničené datem 1. 1. 2011 a dobou pozdější) se posuzuje podle daňového řádu. Lze pak zjednodušeně říci, že ze lhůty pro vyměření se dnem 1. 1. 2011 stala lhůta pro stanovení daně. Je-li ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu podmínkou, že k předvídané skutečnosti dojde v průběhu posledních 12 měsíců lhůty pro stanovení daně, pak musí jít o tu část lhůty, která běžela od 1. 1. 2011 do budoucna. Část lhůty uplynulé do dne 31. 12. 2010 je totiž lhůtou jinou – lhůtou pro vyměření. Podle názoru autora tak lze uvažovat o tom, zda podmínka posledních 12 měsíců lhůty nemá být bezesbytku splněna až za účinnosti daňového řádu.

4. ZÁVĚR

Zavedení možnosti prodloužení lhůty pro stanovení daně bylo podle názoru autora namísto, protože mimo jiné přispělo k tomu, že se systém skutečností, které mohou běh této lhůty ovlivnit, stal vyváženějším, a tím snad i spravedlivějším.

Lze nicméně očekávat, že aplikační praxe odhalí, či hůře vytvoří, další obtíže s uplatňováním nové právní úpravy prodloužení lhůty pro stanovení daně, která se autorovi prozatím jeví jako poměrně jasná. Lhůta pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků totiž byla častým předmětem sporů, a to zákonná úprava čítala pouze tři souvětí. Prosté počtářství pak velí, že právní úprava lhůty pro stanovení daně, které daňový řád věnuje sedm odstavců, zavádá ještě větší počet sporů ohledně tohoto významného institutu.

Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Finančně-právní regulace ve vybraných zemích Evropské unie“, SVV č. 266 407/2013, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2013.

Mgr. Karel Alexa

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze