SPRÁVA DANÍ A POPLATKŮ V PRAXI – ŘÍZENÍ
PŘÍPRAVNÉ A VYMĚŘOVACÍ

Bakalářská práce

Vedoucí práce: Ing. Pavlína Kučerová

Autor: Martina Frühaufová

Jihlava 2008
Anotace

Bakalářská práce se zabývá problematikou správy daně se zaměřením na vymezení a výklad jednotlivých částí daňového řízení. V práci je zachycen popis správy daně od prvního setkání daňového subjektu se správcem daně při registraci až po placení daní, případně vymáhání daňových nedoplatků.

Annotation

This Bachelor's Thesis deals with the tax-administration issues specializing in definition and interpretation of particular parts of tax procedure. The Thesis describes the tax-administration from the first meeting between the administrator and taxpayer during the registration procedure up to payment of taxes eventually to possible exaction of tax.
Na tomto místě bych chtěla poděkovat své vedoucí bakalářské práce Ing. Pavlíňě Kučerové za odborné vedení práce a za podporu a trpělivost při jejím vytváření.
Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně s použitím literatury, kterou uvádím v seznamu.

V Kamenici dne 6.5.2008

..............................................
Obsah

1 ÚVOD .................................................................................................................. 1

2 VEŘEJNÉ PŘÍJMY V ČESKÉ REPUBLICE ...................................................... 3
   2.1 VEŘEJNÉ PŘÍJMY NEDAŇOVÉ ................................................................. 3
   2.2 VEŘEJNÉ PŘÍJMY DAŇOVÉ .................................................................. 4

3 SOUSTAVA ÚZEMNÍCH FINANČNÍCH ORGÁNŮ ......................................... 10

4 SPRÁVA DANÍ ................................................................................................. 13
   4.1 ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ ................................................................ 15
   4.2 ÚKONY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ ................................................................ 18

5 ČÁSTI DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ ......................................................................... 20
   5.1 PŘÍPRAVNÉ ŘÍZENÍ .............................................................................. 20
   5.2 VYMĚŘOVACÍ ŘÍZENÍ ........................................................................ 28
   5.3 PLACENÍ DANÍ ...................................................................................... 41
   5.4 VYMÁHACÍ ŘÍZENÍ ............................................................................. 45

6 ZÁVĚR ............................................................................................................. 48

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .................................................................... 51

SEZNAM OBRÁZKŮ ............................................................................................. 52

PŘÍLOHY

A Přihláška k registraci pro fyzické osoby
B Přihláška k registraci pro právnické osoby
C Přihláška k registraci pro plátcovy pokladny
D Upozornění na daňové povinnosti v roce 2008
E Přiznání k daní z příjmů fyzických osob a pokyny k vyplnění přiznání
F Přiznání k daní z příjmů právnických osob a pokyny k vyplnění přiznání
G Přiznání k daní z přidané hodnoty a pokyny k vyplnění přiznání
H Přiznání k daní silniční a pokyny k vyplnění přiznání
1 Úvod

Semestrální praxi jsem absolvovala na Finančním úřadu v Humpolci na oddělení daňové správy a právě proto jsem se rozhodla zaměřit téma své práce do oblasti správy daní a poplatků, abych lépe tuto oblast veřejné správy pochopila a popsala čtenářům mé práce.

Ze svého okolí, zejména z řad drobných podnikatelů, často slýchám, jaké mají problémy ve spojení s finančními úřady. Při vyslovení názvu této instituce jim „běhá mráz po zádech“. Měla jsem možnost se podívat, jak to funguje na druhé straně barikády a vím, že ani úředníci z těchto úřadů to nemají s některými poplatníky jednoduché.

Daňová problematika se může někdy zdát jako rozsáhlá a složitá, přesto je to však oblast významná a důležitá. Nicméně stále řada daňových subjektů znalost zákona o správě daní a poplatků podceňuje. Tím se dostává do zbytečných problémů při jednání s finančními úřady. Z tohoto důvodu jsem při výběru zadání bakalářské práce zvolila téma správy daní a poplatků.

Ve své bakalářské práci jsem se zaměřila na zpracování tématu jednotlivých stádií daňového řízení, které je velmi obsáhlé. Právní základ představuje zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který upravuje správu daní, poplatků, odvodů a záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázné, které jsou přímým státního rozpočtu, územního rozpočtu nebo státních, či Národních fondů.

Vybrala jsem si téma daňového řízení, protože se domnívám, že tato problematika je velmi důležitá z hlediska celkového pohledu na správu daní. V zákoně o správě daní a poplatků je někdy těžké se orientovat, a proto by má práce mohla pomoci k lepší orientaci v tomto zákoně, a zároveň v jednotlivých fázích daňového řízení.

Pokusila jsem se ve své práci o co největší přehlednost a systematičnost daných stádií daňového řízení. Blíže jsem se zaměřila na čtyři stádia daňového řízení, která jsou: řízení přípravné, řízení vyměřovací, placení daní a vymáhací řízení. Konkrétněji jsem se zaměřila na první dvě fáze, tedy na řízení přípravné a vyměřovací, která jsou pro poplatníky a plátce daně (daňové subjekty) nejdůležitější. Zbývající dvě fáze daňového řízení jsem vyložila stručněji, ale to by nemělo ovlivnit srozumitelnost celého výkladu.

Dříve než jsem přistoupila k samotnému výkladu o jednotlivých částech daňového řízení, považovala jsem za důležité se alespoň ve stručnosti zmínit o tom, co si máme představit.
pod pojmem daň a jakých příjmu se zdanění týká, neboli jaké je rozdělení daňových příjmů v České republice. Ve třetí kapitole jsem ve stručnosti vyložila zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, který zřizuje finanční úřady a finanční ředitelství a rozděluje kompetence při správě daní a dalších činnostech do jednotlivých stupňů daňové správy.

Hlavním cílem mé práce je seznámit se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který doprovází českou soustavu daní. Dílčím cílem práce je vymezení a výklad některých důležitých procesních řízení, a to zejména řízení přípravného a řízení vyměřovacího jak z pohledu poplatníka, tak i z pohledu správce daně. Zejména půjde i o poukázání na základní nedostatky v řízení, kterých se poplatník z neznalosti zákona dopouští.

Ve čtvrté kapitole se zaměřuji na to, kdo je účastníkem daňového řízení, jaké jsou zásady daňového řízení, podle kterých je nutné jednat, a to při jakémkoliv řízení před správcem daně, a dále stručně seznamuji s úkony v daňovém řízení, z nichž nejdůležitější je rozhodnutí správce daně.

Pátá kapitola je věnována daňovému řízení a jeho čtyřem výše jmenovaným částem. Pokusila jsem se o výklad nejdůležitějších záležitostí, které by neměly být opomenuty ani daňovými subjekty, ani správci daně.
2 Veřejné příjmy v České republice

Stát vždy cítil nutnost hradit určité potřeby, například na obranu země nebo provoz panovníkova dvoru a zanedlouho se objevila potřeba vytvořit rezervu pro horší časy. Státní moc vymezila kdo, kdy a v jaké výši má přispívat do společné pokladny a začala jednotlivce k úhradě příspěvků zavazovat. Každý občan musel svým dílem přispívat do společné pokladny, každý se musel podílet na veřejných příjmech. A to byl zárodek moderních daní.

Daně je definována jako povinná a nenávratná platba vybírána státními institucemi nebo jinými tzv. veřejnými orgány od fyzických a právnických osob k úhradě výdajů souvisejících s činností těchto orgánů. Daň se ukládá jako jednostranná povinnost bez nároku plátece na ekvivalentní a přímé plnění ze strany státu nebo veřejného orgánu. Ekonomicky je formou redistribuce národního důchodu, za určující znak se často považuje pravidelnost, respektive opakovatelnost vybírání daní. 1

Daň tvoří nejvýznamnější část veřejných příjmů, ale nejsou jediným druhem veřejných příjmů. Do veřejných rozpočtů plynou také nejrůznější poplatky, místní poplatky a také příspěvky do státních fondů. Zdroje veřejných rozpočtů jsou doplňovány úvěrovými příjmy, především prostřednictvím emise státních cenných papírů.

Veřejné příjmy se člení na daňové a nedaňové.

2.1 Veřejné příjmy nedaňové

Tento druh příjmů nebývá v systémech veřejných rozpočtů příliš významný. Do nedaňových příjmů spadají povinné příspěvky do státních fondů a poplatky za služby poskytované veřejným sektorem.

Příkladem povinného příspěvku do státních fondů může být 1,- Kč, která se zaplatí z každého vstupného do kina. Tento příspěvek plyně do Fondu pro podporu a rozvoj české kinematografie.

Poplatky představují platby za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem.


2.2 Veřejné příjmy daňové


Podle kritéria, zda je v procesu výběru daní nutné využívat služeb prostředníka ve formě platce daně, se daně rozdělují na daně přímé (kdy daň platí přímo poplatník správci daně) a nepřímé (kdy daň odvádí plátce, který ji předtím vybral od poplatníka v ceně zboží nebo služby, nebo ji srazil při výplatě důchodu).

2 V roce 2007 se daňové příjmy na celkových veřejných příjmech podílely téměř 92 %.

3 Daňový systém je definován jako souhrn a struktura všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají.
2.2.1 Daně přímé

Přímé daně jsou adresné a je možné optimálně využít sociální prvky na straně jedné a stimulační impulzy na straně druhé. Přímé daně jsou, na rozdíl od nepřímých daní, které jsou zakomponovány do cen zboží, více viditelné a subjekty je více poctiví. Lépe vyhovují daňové spravedlnosti právě díky své adresnosti a také schopnosti se přizpůsobit platebním schopnostem jednotlivých subjektů.

Nejvýznamnějšími přímými daněmi jsou daně z příjmů nebo důchodové daně, které tvoří podstatnou část rozpočtových příjmů. Daň z příjmů fyzických osob je univerzální daní, podléhají jí veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců, tedy veškeré příjmy po odpočtu příjmů vyňatých a osvobozených. Daň z příjmů právnických osob je určena pro všechny právnické osoby. Její význam se postupně snižuje kvůli snaze o podporu podnikání. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů potom zejména příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku.

Majetkové daně tvoří jen asi 1 % celkových daňových příjmů, jejich výnos tedy není příliš významný. Povinnost platit tyto daně vzniká na základě vlastnického nebo uživatelského vztahu k majetku a jejich úhrada je vyžadována bez ohledu na příjmy poplatníka. Rozlišují se všeobecné a výběrové majetkové daně. Typickou výběrovou daní je daň z nemovitosti. Ta je vybírána podle polohy nemovitostí, protože výnos daně je přímým obcí, do jejichž
katastru nemovitost patří. Daň z nemovitostí se dělí na dvě relativně samostatné části: daň z pozemků a daň ze staveb. Toto rozdělení vyplývá ze skutečnosti, že vlastník pozemků nemusí být zároveň vlastníkem stavby na daném pozemku a naopak.

Daň silniční jehrazena provozovateli motorových vozidel a v posledních letech má vyšší výnos než daně z nemovitostí. Předmětem daně jsou motorová vozidla, která jsou využívána k výdělečné činnosti. Sazba je pevná a diferencovaná podle zdvihového objemu motoru u osobních automobilů a podle počtu náprav a celkové hmotnosti u užitkových vozidel. Důvodem pro výběr silniční daně je vytvořit finanční zdroje na údržbu, opravy, rekonstrukce a výstavbu silniční sítě.

Daň převoďová jsou jednorázové daně. Daň dědická a darovací se vyměňují při bezúplatném převodu majetku, základem je hodnota přeháděného majetku. Sazba daně je diferencovaná podle míry příbuzenského vztahu mezi předávajícím a nabývajícím. Daň z převozu nemovitostí se vyměňuje zejména při převozu nemovitostí z jedné osoby na druhou. Základem daně je kupní cena nebo ocenění podle zákona o oceňování. Sažba je jednotná a lineární a není ovlivněna příbuzenským vztahem.
Schéma 2 Přímé daně v České republice

- přímé daně
  - z příjmů
    - daň z příjmů fyzických osob
    - daň z příjmů právnických osob
  - majetkové
    - daň z nemovitostí
    - daň silniční
    - daně převodové
      - daň z pozemků
      - daň ze staveb
      - daň dědická
      - daň darovací
      - daň z převodu nemovitosti
2.2.2 Daně nepřímé

V rámci Evropské unie jsou nepřímé daně nejdále v procesu harmonizace daňových systémů. A to proto, že jejich výběr úzce souvisí s přechodem zboží přes hranice a nepřímé daně jsou, jak jsem již zmínila výše, součástí cen zboží a služeb.

Schéma 3 Nepřímé daně v České republice

Daň z přidané hodnoty (DPH) je všeobecnou daní ze spotřeby moderního typu. Podléhá jí dodání zboží, poskytování služeb, převod nemovitostí, dále dovoz zboží ze zahraničí. Sazba daně z přidané hodnoty je lineární a diferencovaná.

Spotřební daně jsou výběrovými (selektivními) daněmi ze spotřeby, kterým podléhá pět komodit zboží. Jedná se o daň z minerálních olejů, daň z lihu a lihovin, daň z vína, daň z piva a meziproduktů a daň z cigaret a tabákových výrobků. Předmětem daně je jejich výroba a dovoz. Základem daní je počet fyzických jednotek vyrobeného nebo dovezeného zboží. Sazby jsou pevné a diferencované.

Clo je svou podstatou specifickou daní ze spotřeby. Je to povinná platba spojená
s přechodem zboží přes hranice státu. Význam cel v souvislosti s odstraňováním překážek pro volný pohyb zboží v mezinárodním měřítku klesá na minimum.  

### 2.2.3 Ostatní daňové příjmy

U ostatních daňových příjmů, mezi které řadíme pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a místní poplatky, nelze vždy jednoznačně říci, jestli se řadí k přímým nebo nepřímým daním.

Specifické postavení mezi daněmi má zejména *pojistné na sociální pojištění*, které splňuje všechny atributy daně, ale tato platba je částečně účelová. Občané platí pojistné a na druhé straně jim vzniká nárok na dávky, což u daně nenajdeme. Sociální pojištění v České republice se skládá z několika subsystémů:

- veřejné zdravotní pojištění, které slouží ke krytí výdajů spojených s financováním nutného zdravotního péče v rozsahu daném zákonními pravidly,
- nemocenské pojištění, které má osobám krátkodobě neschopným výdělečně činnosti kvůli nemoci nebo úrazu pomoci nahradit chybějící příjmy (nemocenské, podpora při ošetřování člena rodiny, peněžitá pomoc v mateřství),
- důchodové pojištění, které pomáhá zejména v případě dlouhodobé nebo trvalé neschopnosti pracovat (starobní důchody, invalidní důchody, pozůstalostní důchody – vdovský, vdovecký a sirotčí),
- státní politika zaměstnanosti, která zabezpečuje podporu v nezaměstnanosti a podporu tvorby nových pracovních míst (tzv. aktivní politika zaměstnanosti).


---

3 Soustava územních finančních orgánů

Základní legislativní normou pro správu daní je zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, který zřizuje finanční úřady a finanční ředitelství a dále rozděluje kompetence při správě daní a dalších činnostech do jednotlivých stupňů daňové správy včetně Ministerstva financí.

Vedle správy daní je územním finančním orgánům svěřena finanční kontrola, cenová kontrola, kontrola zákona o účetnictví včetně pravomoci ukládat pokuty za porušení tohoto zákona, dozor nad loteriem a jinými podobnými hrami, kontrola značení provozovan podle živnostenského zákona, kontrola dodržování povinností při barvení a značení některých uhlovodíkových paliv a maziv, kontrola značení tabákových výrobků, kontrola zákazu nabídky a prodeje lihovin a tabákových výrobků, správa odvodů za porušení rozpočtové kázně, kontrola výkonu správy poplatků odváděných do státního rozpočtu a některé další činnosti včetně vymáhání nedoplatků.

Tabulka 1 Struktura územních finančních orgánů

<table>
<thead>
<tr>
<th>Organizační struktura</th>
<th>Popis hlavních procesů</th>
</tr>
</thead>
</table>
| **Ministerstvo financí** | - řídí finanční ředitelství  
- vykonává správu daně v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem  
- přezkoumává rozhodnutí finančních ředitelství  
- v odůvodněných případech provádí úkony, které jinak patří do pravomoci územních finančních orgánů  
- v odůvodněných případech pověřuje jiný než místně příslušný územní finanční orgán správou daně  
- bližě určuje podmínky konkurzního řízení na obsazování |

5 Zákon č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech

6 Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
### Finanční ředitelství
- řídí finanční úřady
- vykonává správu daní
- přezkoumává rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení
- vykonává finanční kontrolu
- provádí cenovou kontrolu a ukládá pokuty
- provádí řízení o přestupcích
- rozhodují o pravosti a výši pohledávky na daních, odvodech a dalších jím spravovaných příjmech v konkurzním řízení
- v odůvodněných případech provádí výkony spadající do pravomoci jím řízených finančních úřadů
- zpracovává údaje získané při výkonu působnosti územních finančních orgánů ve svém územním obvodu

### Finanční úřad
- vykonává správu daně, popř. dotací
- provádí řízení o přestupcích
- kontroluje prodej značených cigaret
- kontroluje poplatky, které jsou příjmem státního rozpočtu
V současné době je v České republice osm finančních ředitelství a 222 finančních úřadů.

**Tabulka 2** FŘ podle územní příslušnosti a počet příslušných FÚ\(^7\)

<table>
<thead>
<tr>
<th>Finanční ředitelství</th>
<th>Počet příslušných finančních úřadů</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>pro hlavní město Prahu</td>
<td>12</td>
</tr>
<tr>
<td>v Praze</td>
<td>30</td>
</tr>
<tr>
<td>v Ústí nad Labem</td>
<td>27</td>
</tr>
<tr>
<td>v Plzni</td>
<td>26</td>
</tr>
<tr>
<td>v Českých Budějovicích</td>
<td>17</td>
</tr>
<tr>
<td>v Hradci Králové</td>
<td>27</td>
</tr>
<tr>
<td>v Brně</td>
<td>53</td>
</tr>
<tr>
<td>v Ostravě</td>
<td>30</td>
</tr>
</tbody>
</table>

4 Správa daní

V moderní společnosti patří povinnost platit daně mezi základní občanské povinnosti. Tento postup je ale možný pouze na základě přijaté závazné právní normy, kterou je v případě daní vždy zákon. Právní normy týkající se daní jsou poměrně obsáhlé a často i komplikované, nebot' musí stanovit daňovou povinnost jednoznačně a srozumitelně tak, aby každý věděl, kolik, kdy a jakou formou bude povinen přispět do veřejného rozpočtu, ať už se jedná o rozpočet státu, obce, kraje nebo státního fondu.

Jak jsem již zmínila ve druhé kapitole, k vlastnostem daní patří, že jsou neekvivalentní, pravidelné a nenávratné a další vlastností je neúčelovost daní. Daň je neúčelová, protože nikdo v okamžiku placení daní neví, co bude z tohoto prostředků financováno. Ze státního rozpočtu, do kterého daně připouští se hradí veřejné výdaje, aniž by bylo známo, od jakého subjektu či z výnosu jaké daně je výdaj financován. Tím, že je daň uhrazena, také nikomu nevzniká právo na konkrétní plnění z veřejných zdrojů. Daň je neekvivalentní v tom smyslu, že výše prostředků, které subjekt odvedl, nemá žádnou souvislost s tím, v jaké výši bude spotřebovávat veřejně financované statky nebo v jaké výši se bude podílet na veřejných výdajích. Daň se zpravidla vybirá v pevně daných intervalech, například jednou za měsíc nebo rok, proto je pro ni charakteristická pravidelnost. Nenávratnost daně vyjadřuje fakt, že vydané prostředky se subjektům nikdy nevrátí zpět. Další vlastností daně je, že se jedná vždy o peněžní plnění. V minulosti tomu tak nebyvalo, obvyklejší forma výběru daně byla naturální.

Daňové povinnosti se řídí podle určitých pravidel, která jsou důležitá pro proces výběru daní a také upravují velikost daňového břemeně, kterou jednotlivé daňové subjekty nesou. Daň by měla být vybírána v době, kdy se to daňovému subjektu hodí a způsobem, který by ho nejméně omezoval. Ale z hlediska státu je nutné ustanovit taková pravidla, která efektivně umožní daně vybrat, a to případně i s donucením.

Správa daní upravuje pravidla jednání jednotlivých subjektů v průběhu řízení o daních, vymezuje jejich práva a povinnosti. Zákon o správě daní a poplatků definuje daňovou správu takto: „Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši.“
Správa daní je souborem úkonů a neobejde se bez osob, které tyto úkony provádějí. Tyto osoby se obecně nazývají účastníky daňového řízení. Základními účastníky jsou na jedné straně daňové subjekty a na druhé straně osoby vykonávající dohled státu, tj. k tomu určené správní orgány zvané správci daně.

Schéma 4 Účastníci daňového řízení

<table>
<thead>
<tr>
<th>Účastníci daňového řízení</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>správce daně</td>
</tr>
<tr>
<td>daňový subjekt</td>
</tr>
<tr>
<td>třetí osoby</td>
</tr>
<tr>
<td>územní finanční orgány</td>
</tr>
<tr>
<td>celní orgány</td>
</tr>
<tr>
<td>územní orgány</td>
</tr>
<tr>
<td>poplatník plátce</td>
</tr>
<tr>
<td>(jeho zástupce)</td>
</tr>
<tr>
<td>svědek</td>
</tr>
<tr>
<td>osoba povinná součinností</td>
</tr>
<tr>
<td>soudní znalec atd.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Nejdůležitějším správcem daně jsou územní finanční orgány, které spravují převážnou většinu daní. K dalším správcům daně můžeme ale také zařadit celní orgány, které spravují spotřební daně, cla a malou část daně z přidané hodnoty při dovozu z třetích zemí světa, a také územní orgány, které spravují místní a správní poplatky.

Dalším účastníkem daňového řízení je daňový subjekt, tedy plátce nebo poplatník daně. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny daní. Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Daňovým subjektem může být jak fyzická osoba tak právnická osoba. Jelšíže daňový subjekt nechce se správcem daně jednat osobně, může být zastupován svým zástupcem.

Účastníky daňového řízení může být celá řada dalších osob. Těmito třetími osobami mohou být svědci, neboli každý, komu jsou známy důležité okolnosti týkající se osob účastnících se daňového řízení, dále osoby přezvěděné, tedy lidé, kteří mají znalosti o poměrech určitého daňového subjektu nebo celé skupiny daňových subjektů nebo oboru činnosti či majetkového vlastnictví, které jsou předmětem zdanění. Dalšími
účastníky daňového řízení mohou být tlumočníci, soudní znalci, auditoři, ručitelé, státní orgány a orgány obcí atd. Každý subjekt, nejen daňový subjekt, se může stát účastníkem daňového řízení jako osoba povinná součinností se správcem daně. Součinnost v daňovém řízení může mít podobu automatické součinnosti ze zákona nebo povinnost spolupráce na výzvu správce daně. Automatickou součinností ze zákona jsou poviny například právnické osoby, které vyplácejí fyzickým osobám určité druhy příjmů, ze kterých nebyla vybrána srážka daně nebo záloha na daň.

Daňové řízení je souborem úkonů směřujících k určitému cíli a tím je vybrat daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy. Z tohoto cíle vyplývá, že správce daně hají pouze zájmy státu a proto je na daňovém subjektu, aby znal všechna svá práva a povinnosti a mohl uplatnit vše, co lze použít v jeho prospěch.

4.1 Zásady daňového Ŋízení

Základní zásady daňového řízení vyjadřují postup nezbytný pro dosažení cíle řízení, jejich seznam je uveden v následujícím schématu.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Schéma 5 Zásady daňového řízení</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Zásada:</td>
</tr>
<tr>
<td>zákonného postupu</td>
</tr>
<tr>
<td>neveřejnosti</td>
</tr>
<tr>
<td>mlčenlivosti</td>
</tr>
<tr>
<td>příměřeností kroků a úkonů správce daně</td>
</tr>
<tr>
<td>volného hodnocení důkazů správcem daně</td>
</tr>
<tr>
<td>skutečného obsahu věci</td>
</tr>
<tr>
<td>součinnosti správce daně s daňovým subjektem</td>
</tr>
<tr>
<td>spolupráce daňového subjektu se správcem daně</td>
</tr>
<tr>
<td>rovnosti daňových subjektů před správcem daně</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Každý účastník daňového řízení je povinen dodržovat zákonný postup, tj. musí se řídit obecně závaznými právními normami a používat pouze takové prostředky, které jsou v souladu s Ústavou České republiky, se zákony, nařízeními vlády, mezinárodními smlouvami a vyhláškami. Na prvním místě v hierarchii právních norem v daňovém
řízení stojí mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, poté následují zákony o jednotlivých daních a nakonec následuje obecná úprava uvedená v zákoně o správě daní a poplatků.

Daňové řízení je vždy neveřejné, pouze za přítomnosti určených osob, které stanoví zákon, neboť informace, kterémi se v daňovém řízení pracuje, jsou vysoce „intimního“ charakteru. Neveřejnost daňového řízení je dána zájmem chránit daňové subjekty. V tomto řízení jsou vždy zkoumány okruhy, které se bytostně dotýkají osoby a osobních poměrů daňového subjektu, včetně například know-how jeho podnikání.

S touto zásadou úzce souvisí další zásada – zásada mlčenlivosti, ke které jsou zavázáni všichni účastníci daňového řízení, kromě samotného daňového subjektu. Účastníci jsou zavázáni mlčenlivostí o jakýchkoli skutečnostech, které se dozvěděli v souvislosti s daňovým řízením. Za porušení mlčenlivosti se považuje i využití informací získaných v průběhu daňového řízení ve vlastní prospěch nebo ve prospěch kohokoli jiného. Daňový subjekt může písemnou formou zprostit mlčenlivost ostatní účastníky daňového řízení. V tomto zproštění musí být uveden rozsah a účel. Poplatník může zprostit pracovníka daně mlčenlivosti například při jednání soudu ve věci prokázání původu svých příjmů. Mlčenlivost pracovníků správce daně se ale nevztahuje na poskytování určitých informací některým státním orgánům, zahraničním správcům daně a na další, zákonem přesně specifikované případy. Může se například jednat o výměnu informací mezi finančními úřady a jinými státními orgány – tyto subjekty jsou při využití informací získaných v daňovém řízení také vázány mlčenlivostí.

Správce daně je v průběhu daňového řízení vybaven rozsáhlou pravomocí. Aby se zamezilo zneužití postavení správce daně, k tomu slouží dodržování zásady přiměřenosti použitých prostředků a kroků, která říká, že správce daně je povinen používat takové prostředky a činit takové kroky, které vedou k dosažení cíle daňového řízení a zároveň co nejméně omezují daňový subjekt a představují pro daňový subjekt minimální újmu.

Na druhé straně ale převážnou většinu skutečností důležitých pro stanovení daně je
povinen prokázat daňový subjekt sám.8 Důkazní prostředky si opatřuje sám správce daně, nebo je navrhuje daňový subjekt, ale o tom, co bude považováno za důkaz rozhoduje jedině správce daně. Osvědčené důkazy potom správce daně hodnotí jednotlivě a ve vzájemných souvislostech, což lze shrnout do zásady volného hodnocení důkazů správcem daně. Předpokládá se, že hodnota a pravdivost určité zprávy je nejprve posuzována izolovaně, například věrohodnost toho, kdo ji podává – svědek – a pak je srovnávána s jinými zprávami, které byly uznány také za věrohodné. Pokud by při takovém hodnocení nastal logický rozpor, musel by se odstranit novým hodnocením všech získaných zpráv. Hodnocení důkazů správcem daně podle jeho úvahy je závislé na vzdělání a praxi konkrétního pracovníka. V žádném případě by se nemělo odvozovat podle nálad pracovníka daně.

Většina procesních norem vychází ze základního pravidla, že pro řízení je primární forma podání a nikoli obsah. V daňovém řízení je tomu naopak. Správce daně je zavázán vycházet ze skutečného stavu věci. Tato zásada zavazuje správce daně, aby postupoval bez ohledu na právní formu podání nebo úkon daňového subjektu, je-li v rozporu s obsahem, pouze daňový subjekt vyzve, aby podání doplnil a opravil a nebude ho vracet jako zamítnuté.

Další dvě zásady upravují vzájemný vztah správce daně a daňových subjektů. Zásada součinnosti vymezuje povinnost, že správce daně postupuje v průběhu daňového řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně pro zabezpečení cíle daňového řízení má v zákonné potřebné nástroje k tomu, aby mohl daň vyměřit a vybrat i v tom případě, kdy daňový subjekt povinnou součinnost neposkytuje. Zásada spolupráce znamená, že je povinností, ale zároveň i právem daňového subjektu, spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou daňové subjekty povinny dodržovat daňové zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy.

Mezi základní zásady patří také rovnost daňových subjektů před správcem daně. Všechny daňové subjekty, bez ohledu na věk, pohlaví či ekonomický obrat u fyzických

8 Daňový subjekt prokazuje např. pravdivost a úplnost dat uvedených v daňovém přiznání.
osob a například na právní formu u právnických osob, mají stejná práva a povinnosti v daňovém řízení.  

4.2 Úkony v daňovém řízení


Nejdůležitější formou úkonu v daňovém řízení je rozhodnutí správce daně, neboť pouze tím může správce daně ukládat povinnosti a přiznávat práva daňovým subjektům a ostatním účastníkům daňového řízení. S rozhodnutím se pojí určité specifické


10 např. přihláška k registraci nebo daňová přiznání
skutečnosti. Není-li stanoveno jinak, je rozhodnutí vykonatelné doručením a nemusí být odůvodněno. (Odůvodnění je nutné uvádět pouze v případech, kdy tak výslovně stanoví zákon, například u většiny rozhodnutí o řádných i mimořádných opravných prostředcích musí být výrok vždy odůvodněn.) Takže daňový subjekt se často nedozví, jaký byl důvod nevyhovění jeho žádosti. Dále platí, že vůči výkonu rozhodnutí nemá podaný řádný opravný prostředek odkladný účinek. Z toho vyplývá, že daňový subjekt musí splnit povinnosti uvedené v rozhodnutí, i když se chystá podat odvolání ještě před tím, než rozhodnutí nabude právní moci. Rozhodnutí je vyvrcholením daňového řízení v konkrétní věci. Může se ale stát, že si daňový subjekt není jistý, jak má v určité věci postupovat, například neví, jak má postupovat u komplikované nákladové položky při jejím zahnutí do základu daně z příjmů, proto se může obrátit na správce daně se žádostí o závazné posouzení, místo aby čekal až správce daně vydá rozhodnutí a případně vyměří penále. Závazné posouzení zvyšuje právní jistotu daňového subjektu. Zvláštním druhem rozhodnutí je platební výměra, kterým správce daně vyměří daňovou povinnost a dodatečný platební výměr, kterým správce daně doměřuje daň oproti daňové povinnosti dříve vyměřené.

5 Části daňového řízení

Cílem daňového řízení je stanovení a vybrání daně tak, aby nedošlo ke zkrácení daňových příjmů. Je vedené správcem daně za účelem:

- stanovení daňové povinnosti (vlastní výpočet daně),
- vyměření daňové povinnosti (písemné sdělení o výši daňové povinnosti daňovému subjektu),
- vybírání a vyučtování této povinnosti,
- kontroly splnění této povinnosti,
- případně i vymáhání této povinnosti.

Daňové řízení je zahájeno dnem, kdy daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení učiní podání příslušného správci daně, nebo dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně učinil.

Daňové řízení se skládá ze čtyř oddělených, ale na sebe navazujících částí:

1. přípravné řízení,
2. vyměřovací řízení,
3. placení daní,
4. vymáhací řízení.

5.1 Přípravné řízení

Přípravné řízení je první část daňového řízení, která předchází vyměření daňové povinnosti a slouží k podchycení daňových subjektů a podstatných skutečností pro budoucí vyměření a evidenci daní. Nejdůležitější součástí této fáze daňového řízení je registrace daňových subjektů.

5.1.1 Registrační povinnost

Povinnost registrovat se má každý poplatník, který získal oprávnění k podnikatelské
činnosti (např. vydání živnostenského listu). Registrační povinnost potom musí splnit podáním přihlášky k registraci na předepsaném formuláři u místně příslušného správce daně a to do třiceti dnů od nabytí právní účinnosti povolení. Tuto povinnost mají i další poplatníci, i když k výkonu jejich činností, ze které mají zdanitelné příjmy, nepotřebují oprávnění (např. poplatníci s příjmy z autorských honorářů). Registrují se ovšem pouze v případě, že jejich příjmy nemají nahodilý charakter. Povinnost podat přihlášku k registraci má také plátce daně, který odvádí daň sraženou jiným subjektům (např. zaměstnavatel, který odvádí zálohy na daň z příjmů za své zaměstnance), a to tehdy, jakmile vznikne povinnost srážet daň nebo zálohu na ni.

Jestliže daňovému subjektu vznikne jen nahodilá nebo jednorázová daňová povinnost, nebo je předmětem zdanění nemovitost a nemá registrační povinnost vůči jiné daně, potom daňový subjekt nemá registrační povinnost. Dále se registrační povinnost nevztahuje na poplatníky, kteří mají příjmy pouze ze závislé činnosti nebo příjmy, ze kterých je daň vybrána zvláštní sazbou.

Právnické i fyzické osoby se zvlášť registrovají na příslušných formulářích. Přihláška k registraci musí obsahovat:

- u fyzických osob
  - plné jméno,
  - bydliště, místo podnikání nebo sídlo,
  - rodné číslo,
  - identifikační číslo,
  - údaje osvědčující povolení nebo oprávnění k podnikatelské činnosti,
  - čísla účtu u bank a spořitele, na nichž jsou soustředěny peněžní prostředky z podnikatelské činnosti,

11 Jedná se o tiskopis s názvem „Přihláška k registraci“, který je k dispozici na každém finančním úřadě a který musí registrující se osoba vyplnit. (Viz Přílohy A, B, C)
– údaje potřebné k určení místní příslušnosti správce daně,
– druh daňových povinností,

• u právnických osob

– plný název,
– místo podnikání nebo sídlo,
– identifikační číslo organizace,
– údaje osvědčující povolení nebo oprávnění k podnikatelské činnosti,
– čísla účtu u bank a spořiteln, na nichž jsou soustředěny peněžní prostředky z podnikatelské činnosti,
– údaje potřebné k určení místní příslušnosti správce daně,
– druh daňových povinností,
– organizační jednotky,
– statutární orgán, případně osoby, které jsou oprávněné za ně v daňových věcech jednat.

Jedná-li se o daňový subjekt se sídlem nebo místem bydliště v cizině, uveďte svého zmocněnce v tuzemsku pro doručování.

Poplatník dále uveďte, respektive musí na registračním tiskopisu výslovně prohlásit, že jde o jeho první registraci. Jestliže už v minulosti byl daňově registrován, potom uveďte kdy, u jakého správce daně, jaké mu bylo přiděleno daňové identifikační číslo, jméno nebo název, pod jakým byl registrován a v případě, že mu byla jeho registrace odebrána nebo zrušena, uveďte důvody, proč se tak stalo.

Správce daně následně prověří údaje sdělené daňovým subjektem při registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje blíže vysvětlil, změnil nebo doplnil a zároveň určí lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen na výzvu odpovědět. Když daňový subjekt na výzvu ve stanovené lhůtě odpoví a údaje doplní či doloží, má to stejné účinky, jako by podal přihlášku k registraci řádně
a včas. V případě, že na výzvu nereaguje, správce daně změny v přihlášce provede sám nebo přihlášku k registraci nevezme na vědomí a zaregistrouje daňový subjekt z úřední povinnosti.

Pokud jsou údaje v pořádku, správce daně potvrdí registraci daňového subjektu vydáním osvědčení, ve kterém je uvedeno daňové identifikační číslo (DIČ), které musí daňových subjekt uvádět na všech svých podáních správci daně. Daňové identifikační číslo obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor. Ten je u fyzických osob tvořen rodným číslem, u právnických osob identifikačním číslem.

Jestliže nastane změna některé podstatné skutečnosti uvedené v přihlášce k registraci, zejména jedná-li se o ukončení činnosti nebo zánik daňové povinnosti, musí ji daňový subjekt oznámit a současně musí předložit své osvědčení o registraci správci daně, aby ten na něm případné změny či zánik vyznačil.

V případě, že daňový subjekt změní sídlo nebo bydliště, nebo dojde ke změně místní příslušnosti z jiného důvodu, oznámí tuto změnu svému dosavadnímu správci daně, který mu vyznačí na osvědčení omezení doby jeho platnosti. Do konce platnosti osvědčení se daňový subjekt musí dostavit k novému místně příslušnému správci daně, který mu vydá nové osvědčení o registraci s vyznačením dne platnosti přeregistrace. Původní den účinnosti registrace k jednotlivým daním zůstává zachován.

V rámci přípravného řízení je správce daně oprávněn uložit vedení další evidence nad rámec účetnictví, daňové evidence nebo jiné stanovené evidence pro daňové účely a kontrolovat evidenci nutnou pro stanovení daně v průběhu zdaňovacího období (před stanovením daňové povinnosti) a rozhodnutím může uložit daňovému subjektu povinnost odstranit nedostatky v této evidenci.

### 5.1.2 Místní příslušnost

Který z věcně příslušných správců daně bude vykonávat správu určité daně u konkrétního daňového subjektu vyjadřuje místní příslušnost. Jedná se o správce daně, který je místně příslušným:

- u fyzické osoby jejím bydlištěm, nebo místem, kde se převážně zdržuje.
- u právnické osoby jejím sídlem, jak vyplývá ze zápisu u obchodního rejstříku vedeného Krajskými soudy.
U fyzických osob, které v České republice nemají bydliště ani se v ní převážně nezdržují a u právnických osob nemajících své sídlo na území České republiky, se jejich místní příslušnost v daňových záležitostech řídí místem, kde má takový subjekt stálou provozovnu. Nemá-li v České republice stálou provozovnu, tak místem, v němž se na území republiky nachází převážná část jeho nemovitého majetku. Dojde-li ke skutečnosti, že místní příslušnost nelze určit, potom je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Prahu 1.

Pokud daňová povinnost vzniká přechodem státní hranice, potom se místní příslušnost řídí místem přechodu státní hranice.

U daní, kde je předmětem zdanění nemovitost, je místně příslušným správcem daně finanční úřad, v jehož územní působnosti se nemovitost nachází. Například občan s bydlištěm v Jihlavě má chatu v okolí Humpolce, potom jeho základním místně příslušným správcem je Finanční úřad Jihlava, ale u daně z nemovitosti z chaty je mu místně příslušným Finanční úřad v Humpolci.

Je-li předmětem zdanění převod, přechod nebo nabytí majetku, je místně příslušným správcem daně finanční úřad v obvodu, kde:

- měl zůstavitel (zemřelá osoba) bydliště,
- se nachází nemovitost,
- má bydliště nebo sídlo nabyvatel movitého majetku nebo jiného prospěchu,
- má bydliště dárce, pokud se jedná o dar do ciziny.

Místně příslušným správcem daně plátcovy pokladny (organizační jednotky plátce daně, kde dochází k vybírání nebo srážení daně nebo záloh na ní a kde jsou uloženy příslušné doklady) je finanční úřad v místě této organizační jednotky. Podobně je tomu například u bank nebo spořitelenců.

V některých případech může být i několik místně příslušných správců daně, potom řízení povede ten, který je zahájal jako první. Spory o místní příslušnost mezi správci daně rozhoduje orgán jim nejblíže nadřízený a v nejvyšším stupni ministerstvo financí.

Ke změně místní příslušnosti, to znamená ke změně místně příslušného správce daně, má daňový subjekt dvě možnosti:
1. V případě, že změnu místní příslušnosti požaduje daňový subjekt: Fyzická osoba může změnit místní příslušnost přestěhováním, právnická osoba změnou sídla se změnou zápisu v obchodním rejstříku, nebo delegací – žádostí o změnu místní příslušnosti na jiného správce daně.

2. V případě, že změnu místní příslušnosti požaduje správce daně: Může se jednat o případy, kdy je podnikatelská činnost fyzické nebo právnické osoby vykonávána mimo obvod územní působnosti správce daně. Jedinou možností změny místní příslušnosti správce daně je v tomto případě delegace.

Zásadní význam místní příslušnosti je podtrhován tím, že daňový subjekt se může obrátit jen na svého místního správce daně (to neplatí u poskytnutí formulářů a u všeobecných dotazů). Když daňový subjekt podá své daňové přiznání jinému než místně příslušnému správci daně, je ten povinen jej postoupit tomu správnému správci daně a zároveň o tomto úkonu daňový subjekt uvědomit.

5.1.3 Součinnost třetích osob

K řádnému, ale i hospodárnému výkonu správy daní je nezbytná součinnost třetích osob. Ustanovení uvedená v zákoně o správě daní a poplatků jsou významnou pomůckou k odhalování případných úniků. Rozlišuje se součinnost třetích osob obecná, kterou plní osoby automaticky a součinnost třetích osob na výzvu správce daně.

Součinností třetích osob je myšlena jejich povinnost související s daňovým řízením v konkrétních případech – u obecné součinnosti třetích osob:

- Státní orgány a orgány územních samosprávných celků, které vedou evidenci osob nebo jejich majetku, poskytují plnění, které je předmětem daně, provádějí řízení v případech, kdy předmět řízení před nimi podléhá daňové povinnosti nebo získávají jiné další údaje potřebné pro vyměření a vymáhání daně, jsou povinné předat správci daně údaje jen v rozsahu, který je nezbytný pro výkon pravomocí správce daně. Ten může požadovat tyto informace buď jednorázově, nebo nepřetržitě, přičemž nejméně po dobu pěti let musí být uchovávány identifikační údaje o správci daně a o účelu, k jakému byly záznamy požadovány.

- Státní kontrolní orgány sdělují výsledky svých kontrol vztahujících se k daňovým povinnostem (Nejvyšší kontrolní úřad, Česká obchodní inspekce apod.).
Pojišťovny jsou povinny hlásit vyplacená pojistná plnění, pokud částka přesáhne 25 000 Kč.

Právnické nebo fyzické osoby, které mají příjmy z podnikatelské a jiné samostatně výdělečné činnosti nebo z pronájmu, oznamují správci daně úhrady větší než 40 000 Kč dalším fyzickým osobám za jejich jinou samostatně výdělečnou činnost nebo pronájem, pokud z těchto úhrad nesrážejí daň.

– na vyžádání správce daně:

Osoby mající listiny a jiné věci, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, je musí poskytnout správci daně.

Orgány sociálního zabezpečení musí poskytnout seznam pláců pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a údaje o výší příjmů a výdajů těchto osob, které uvedly v přehledu.

Zdravotní pojišťovny musí poskytnout seznam pláců pojistného na všeobecné zdravotní pojištění.12

Úřady práce musí sdělovat částku podpory v nezaměstnanosti nebo podpory při rekvalifikaci vyplácenou jednotlivým uchazečům o zaměstnání.

Banky a spořitelní a úvěrová družstva jsou povinny poskytnout informace o číslech účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků a jejich pohybech na účtech a údaje o úvěrcech, vkladech a depozitech.

Provozovatelé poštovních služeb poskytují informace o poštovních zásilkách, nebo o totožnosti osob, které mají pronajaté poštovní příhrádky.

Vydavatelé tisku sdělují jméno nebo název a adresu osoby, která si objednala inzerát uveřejněný pod značkou.

Veřejně přepracovci jsou povinni sdělovat odesilatele a adresáty a skutečné příjemce


12 Jak orgány sociálního zabezpečení, tak zdravotní pojišťovny oznamují správci daně i výši zaplaceného pojistného a vracení pojistného včetně data, kdy k těmto úhradám došlo.
přepravovaných zásilek, dále údaje o množství a charakteru zásilky.

Správce daně je povinen zajistit ochranu všech těchto získaných údajů před jejich předáním nebo zveřejněním a řídí se přitom podmínkami pro zachování mlčenlivosti. Za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost hrozí pracovníkovi správce daně nebo i třetí osobě, která se účastnila daňového řízení, uložení pokuty až do výše 500 000 Kč.

5.1.4 Ochrana před nečinností správce daně

Daňová řízení mohou trvat poměrně dlouho dobu. Průtahy ale nejsou vždy způsobeny jen složitostí věci nebo obtížností získání různých důkazů. Někdy je na vině stav, který se označuje jako nečinnost správce daně. Jedná se o situace, kdy správce daně z různých důvodů nevydává rozhodnutí nebo nečiní žádné úkony, ačkoliv by měl. Taková situace může samozřejmě negativně ovlivňovat činnost daňového subjektu, jelikož ten je v nejistotě.

Teprve nedávno, s účinností od 1. července 2006, byl do zákona o správě daní a poplatků zařazen nový paragraf, který se týká právě ochrany před nečinností, který obsahuje poměrně jednoznačnou definici a zavádí procesní postupy pro zjednání nápravy.

Co je to tedy nečinnost? Jde o následující případy:

- správce daně nevydal rozhodnutí, respektive od posledního úkonu, který byl v daňovém řízení vůči poplatníkovi učiněn, uběhla lhůta šesti měsíců,
- správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoliv již shromáždil všechny podklady potřebné pro vydání tohoto rozhodnutí,
- pokud marně uplynula lhůta stanovená daňovým zákonem, v níž měl správce daně úkon provést nebo neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu obvyklá.

Daňový subjekt má v současné době právo upozornit nejbližšího nadřízeného správce daně (dříve bylo možné zjednat nápravu pouze podáním žaloby k příslušnému správnímu soudu), že ten nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů. Nadřízený správce daně tento podnět prověří a pokud je podnět odebaven, přikáže správci daně, aby stav nečinnosti odstranil. Pokud do třiceti dnů ode dne doručení podnětu nedojde
k nápravě, nadřízený správce daně zjedná nápravu ve své působnosti, nebo ve věci rozhodne sám, nebo ji předá jinému věcně příslušnému správci daně. Podstatné je, že náprava by měla být provedena bezodkladně. O provedených opatřeních potom nadřízený správce daně vyrozumí daňový subjekt. V případě, že nejblíže nadřízený správce daně neshledá podnět oprávněným, tak jej odloží, vyrozumí o tom daňový subjekt a uvede i důvody.

Tento způsob obrany proti nečinnosti správce daně je pro daňově subjekty méně administrativně i finančně náročný než žaloba v soudním řízení. K žalobě je ale možné přistoupit i nadále, ale teprve poté, co byl bezvýsledně uplatněn zmíněný postup.

5.2 Vyměřovací řízení

Vyměřovací řízení je část daňového řízení, ve které je stanovena výše daňové povinnosti. Daň může vyměřit jeně správce daně a to specifickým druhem rozhodnutí – platebním výměrem. Daňový subjekt je ze zákona nucen spolupracovat při vyměření daně prostřednictvím povinnosti vypočítat velikost daně13 a záleží pouze na něm, zda uplatní veškeré možné daňové úspory, které mu daňové zákony uplatnit umožňují. Podstatná a důležitá fakta pro výpočet daně sděluje správci daně prostřednictvím daňového přiznání nebo vyúčtování daně.

V roce 2008 vyplývají z jednotlivých daňových zákonů tyto daňové povinnosti14:

1. k daním z příjmů,
   a. fyzických osob,
   b. právnických osob,
   c. fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků,
   d. daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně,

13 U daně dědické a darovací poplatník uvádí v daňovém přiznání pouze skutečnosti potřebné pro stanovení základu daně a daň mu vypočte správce daně.

14 Viz Příloha D
2. k dani z přidané hodnoty,
3. ke spotřebním daním,
   a. z minerálních olejů,
   b. z lihu,
   c. z piva,
   d. z vína a meziproduktů,
   e. z tabákových výrobků,
4. k dani silniční,
5. k dani z nemovitostí,
6. k dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí,
7. k ekologickým daním,
   a. ze zemního plynu a některých dalších plynů,
   b. z pevných paliv,
   c. z elektriny,
8. k poplatku z biopaliv.

5.2.1 Daňové přiznání

Daňové přiznání nebo vyúčtování daně se podává na předepsaném tiskopise nebo na počítačových sestavách, které mají obsah, údaje i uspořádání zcela totožné s tiskopisem.

Rozlišujeme daňová přiznání řádná, opravná a dodatečná.

- Řádné daňové přiznání je daňový subjekt povinen podat v zákonné lhůtě nebo na výzvu správce daně.

\[15 \text{ Viz Přílohy E, F, G a H.}\]
Opravné daňové přiznání může daňový subjekt podat kdykoliv v době mezi podáním řádného daňového přiznání (případně dodatečného) a uplynutím posledního dne lhůty pro jeho podání.

Prostřednictvím dodatečného daňového přiznání lze změnit již vyměřenou daň. Aby se daňové řízení zjednodušilo, správce daně obvykle vyměří daň na základě skutečností uvedených v daňovém přiznání. V tomto případě nemusí doručovat platební výměr, pouze vyměření zaznamená do spisu. Tento způsob vyměření se nazývá vyměření bez sdělení. V případě, že správce daně zjistí případně, že daněvý základ a daň mají být v odlišné výši. Pokud daňový subjekt s výsledkem vytýkacího řízení nesouhlasí, nemá to vliv na vydání platebního výměru na částku, kterou správce daně v rámci tohoto řízení zjistil.

Může se stát, že daňový subjekt nebude reagovat na výzvu, nebo se mu nepodaří přesvědčit správce daně o správnosti sdělených údajů, nebo v případě, že ani nepodá daňové přiznání, správce daně je oprávněn vyměřit daň bez součinnosti s ním podle pomůcek. Ty si opatřuje sám a měl by také přihlédnout k možným zvýhodněním daňového subjektu (uplatnění odpočtů, slev na dani atd.). Jestliže správce daně žádné pomůcky nesežene, může základ daně a daň sjednat s daňovým subjektem. Vyměření daně podle pomůcek je prakticky nenapadnutelné.

Správce daně potřebuje určitou dobu na to, aby výši daně mohl prověřit, případně ji změnit. Období, ve kterém lze výši daně změnit nebo ji dodatečně vyměřit, se nazývá lhůta pro vyměření daně. Tato lhůta je stanovena na tři roky od konce zdaňovacího období, ve kterém byl daňový subjekt povinen podat daňové přiznání. Lhůta pro vyměření daně může být stanovena jinak ve zvláštním daňovém zákoně (např. u daně
Ještě před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo hlášení může daňový subjekt podat opravné přiznání nebo hlášení. Pro vyměřovací řízení potom správce daně použije toto přiznání a k předchozím přiznání vztahujícím se ke stejnému zdaňovacímu období nebude přihlížet.

Jestliže daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost, případně daňová ztráta, má být vyšší, respektive nižší, než poslední známá daňová povinnost, je povinen podat do konce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení, kde musí být uveden i den zjištění důvodu pro jeho podání. Do konce následujícího měsíce je daň také splatná. Ve stejně lhůtě může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání, jestliže jeho daňová povinnost má být nižší než poslední známá daňová povinnost. Když podá neplatně dodatečné daňové přiznání ještě před stanovením daňové povinnosti, může správce daně tyto nové informace využít pro stanovení daně.

Stejně jako řádné daňové přiznání, tak i opravné a dodatečné přiznání se podávají na tiskopisech, ty ale musí být zřetelně označeny jako opravné nebo dodatečné. V dodatečném daňovém přiznání se navíc vyznačí rozdíly proti poslední známé daňové povinnosti.

5.2.2 Lhůty pro podání daňového přiznání

Lhůty pro podání řádných daňových přiznání jsou zpravidla vymezeny zvláštními daňovými zákony. Daňové přiznání se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Lhůtu pro podání daňového přiznání lze v odůvodněných

16 Bez ohledu na to, zda byla daň stanovena platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.
případech prodloužit\textsuperscript{17}, a to zpravidla maximálně o tři měsíce. U daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a spotřebních daní lhůtu prodloužit nelze.

Je-li zdaňovací období kratší než jeden rok, podává se daňové přiznání do dvaceti pěti dnů po jeho uplynutí. V případě, že ve zdaňovacím období nenastala daňová povinnost, daňový subjekt tuto skutečnost musí písemně oznámit správci daně ve stejné lhůtě. Tuto lhůtu nelze prodloužit.

Pokud jsou součástí zdaňovaných příjmů uvedených v přiznání i příjmy zdaňované v zahraničí, může správce daně na žádost daňového subjektu prodloužit lhůtu pro podání přiznání až na deset měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Proti tomuto rozhodnutí se nemůže daňový subjekt odvolat.

Jestliže daňový subjekt zemře ještě před podáním daňového přiznání, je jeho právní nástupce povinen podat přiznání za něho do šesti měsíců po jeho smrti. Právní nástupnictví může přejít na stát, v tomto případě povinnost podat daňové přiznání nenastává. Také se může stát, že právní nástupce není znám, potom správce daně stanoví zmocněnce a ten podá přiznání do tří měsíců od svého ustanovení. Lhůtu pro právního nástupce i zmocněnce může správce daně prodloužit na základě žádosti.

Jestliže zanikne daňový subjekt bez provedení likvidace, je jeho právní nástupce nebo orgán, který o zrušení rozhodl, povinen podat do konce následujícího měsíce od jeho zániku daňové přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Tuto lhůtu může správce prodloužit až na tři měsíce. V případě likvidace trvá povinnost podávat daňové přiznání každý rok až do skončení likvidace, kdy daňový subjekt provede účetní uzávěrku ke dni ukončení činnosti a nejpozději do konce následujícího měsíce podá daňové přiznání.

Plátcí spotřebních daní, kterým podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak. Při dovozu vybraných výrobků se za

\textsuperscript{17} U poplatníka, který má povinnost mít účetní zázvěru ověřenu auditorem, nebo jeho daňové přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce.
daňové přiznání považuje celní prohlášení, jímž je navrženo propuštění vybraných výrobků do příslušného celního režimu.

Podle specifických ustanovení zákona o spotřebních daních mohou předkládat daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení a vybraně vybraných výrobků do příslušného celního režimu.

Spotřební daň (mimo spotřební daně z lihu) je splatná do čtyřiceti dnů po skončení zdaňovacího období a spotřební daň z lihu je splatná do padesáti dnů po skončení zdaňovacího období, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak. Daň vybraná při dovozu vybraných výrobků je splatná do deseti kalendářních dní ode dne, kdy bylo povinné osobě doručeno rozhodnutí o vyměření cli, daní a poplatků, nebo ústně sdělena výše daně, popřípadě ve lhůtě stanovené celním úřadem.

Plátcům ekologických daní, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání a zaplatit příslušnou daň do dvaceti pěti dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla.

S ohledem na změny v oblasti daně z přidané hodnoty po vstupu do Evropské unie má plátcův daně povinnost podat Souhrnné hlášení, pokud v předchozím kalendářním čtvrtletí uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie.

Pro daň z přímých sazby zpravidla platí povinnost plátce odvěst sraženou daň do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci, kdy ji byl povinen sražit. U výběru daně sražkou u zdroje podává plátce daně místo daňového přiznání vyúčtování daně.

Úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být sraženy jako zálohy na daň z přímých fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků odvede plátce daně nejpozději do dvacátého dne kalendářního měsíce, v němž mu povinnost srazit zálohy vznikla.
5.2.3 Místní šetření


Pracovník správce daně má právo vstoupit do každé provozní budovy včetně dopravních prostředků, a má přístup k účetním písemnostem, záznamům na technických nosičích dat, a to vše v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu. Šetření smí probíhat pouze v době příměřené předmětu šetření, zejména v době provozu. V rámci místního šetření může pracovník správce daně zajišťovat též zboží nebo věci, zejména v případě, chybí-li řádný průkaz o původu těchto věcí, o jejich množství, ceně nebo kvalitě, a jejich nezajištění by mohlo znemožnit nebo ztížit prokazování potřebných skutečností v průběhu daňového řízení.

Správce daně nemá povinnost dopředu informovat daňový subjekt o tom, kdy bude provedeno místní šetření. Správce daně je povinen předložit daňovému subjektu služební průkaz k ověření své totožnosti. O celém průběhu se sepíše protokol nebo úřední záznam, podle povahy šetření. To znamená, že pokud je místní šetření spojeno s ústním jednáním, musí správce daně vždy sepsat protokol. Úřední záznam se použije například v případě, je-li předmětem místního šetření ohledání místa.¹⁸ Součástí

protokolu nebo úředního záznamu je také rozhodnutí, kde správce daně stanoví lhůtu pro odstranění pochybení ohledně zajištěných věcí.

5.2.4 Daňová kontrola

K prověření výše daně stanovené daňovým subjektem má správce daně jeden významný nástroj a tím je daňová kontrola. Kontrolou správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti důležité pro správné stanovení daně u daňového subjektu. V jejím průběhu má správce daně poměrně široké pravomoci. Výběr daňového subjektu ke kontrole má správce daně předmětem v případech velikost daňového subjektu, špatné výsledky podnikatelské činnosti (dlouhotrvající ztráty), analýzy daňových příznání nebo zahájení konkurzu nebo likvidace společnosti. Daňový subjekt má povinnost zajistit vhodné místo pro provádění daňové kontroly a poskytnout informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplně jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů a tyto doklady také předložit a podat k nim potřebné vysvětlení nebo důkazy. Dále musí umožnit vstup do každé provozovny, místnosti, dopravních prostředků, které jsou využívány buď pro podnikání nebo souvisí s předmětem daně a správce daně má také právo jednat s jakýmkoliv pracovníkem daňového subjektu a půjčit si potřebné doklady mimo prostor kontrolovaného subjektu. Daňový subjekt nesmí v průběhu daňové kontroly zatajovat doklady a musí předkládat důkazy, které prokazují jeho tvrzení. Právem kontrolovaného daňového subjektu je předložení služebního průkazu pracovníka správce daně, přítomnost při jednání s jeho pracovníky, předkládat důkazní prostředky, podávat námětky proti postupu pracovníka správce daně a klást otázky svědkům a znalecům při ústním jednání a místním šetření. Na závěr daňové kontroly správce daně sepíše zprávu o daňové kontrole, která obsahuje způsob, jakým byl zjištěn výsledek uvedený ve zprávě, dále důkazní prostředky, na jejichž základě správce daně dospěl k tomuto výsledku, ustanovení právních předpisů, které daňový subjekt porušil a úvahy správce daně o hodnocení důkazů. Tuto zprávu správce daně zkonzultuje s daňovým subjektem. Ten má právo se k výsledku daňové kontroly vyjádřit, může navrhnout doplnění. Poté zprávu oba dva, tedy jak správce daně, tak daňový subjekt, podepisí. Ale i kdyby ji daňový subjekt nepodepsal, nemá to vliv na platnost zjištění uvedených ve zprávě.

Místní šetření i daňová kontrola jsou prostředkem správce daně, jak ověřit nebo zjistit
skutečnosti, které správci daně ukládá zákon o správě daní a poplatků, tedy věst řádnou správu daní. Rozdíl mezi místním šetřením a daňovou kontrolou je v tom, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje základ daně nebo jiné okolnosti, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně a to přímo u daňového subjektu. Daňová kontrola je svou povahou relativně samostatným řízením v rámci celkového daňového řízení, jímž se zjišťuje, zda-li daňovým subjektem spočítaná a odvedená odpovídá skutečnosti. Místní šetření je naproti tomu úkonem pracovníka správce daně, jímž správce daně zjišťuje jakékoliv jiné skutečnosti s daňovým řízením související i u osob odlišných od daňového subjektu.

Daňová kontrola se dále od místního šetření liší v tom, že v průběhu daňové kontroly má daňový subjekt stanoveny nejen povinnosti, ale i práva, zatímco v průběhu místního šetření má stanoveny pouze povinnosti a práva má přiznána pracovník správce daně.

5.2.5 Doručování

Doručení je podmínkou toho, aby rozhodnutí správce daně nabylo právních účinků u adresátově. Není-li například doručen dodatečný platební výr, nemůže být ani pravomocný, ani vykonatelný, a správce daně proto není oprávněn například zahájit exekuci.

Doručení úředních písemností je prováděno zpravidla poštou, může však být provedeno také pracovníky správce daně. Doručení do vlastních rukou (obálka s modrým pruhem) je základní formou doručování úředních písemností už vzhledem k základním zásadám daňového řízení, tedy k zásadě neveřejnosti a k zásadě mlčenlivosti. Do vlastních rukou se v daňovém řízení doručují písemnosti, u nichž tak stanoví zákon, nebo je-li den doručení rozhodný pro počátek běhu lhůty, jejíž nesplnění by pro příjemce mohlo být spojeno s právní újmou.

V některých případech dochází k situaci, kdy poštovní doručovatel písemnost označenou „Do vlastních rukou“ vydá jiné osobě než adresátovi. V těchto případech platí, že písemnost nebyla řádně doručena. Nezastížení adresáta zdržujícího se v místě doručení je řešeno takovým způsobem, že se zásilka, která má být doručena do vlastních rukou, uloží v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu a doručovatel o tom příjemce vhodným způsobem vyrozumí. Pokud si však
adresát písemnost ve stanovené patnáctidenní lhůtě nevyzvedne, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se adresát o uložení nedozvěděl.

Pro doručování zástupcům daňových subjektů platí, má-li daňový subjekt zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručují se písemnosti výhradně tomuto zástupci. Ve druhém případě, kdy má zástupce daňového subjektu plnou moc omezenou pouze na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům jak zástupci daňového subjektu, tak i samotnému daňovému subjektu.

Dokladem o doručení písemnosti je řádně vyplněná doručenka, která musí být podepsána osobu, která je adresátem (příjemcem).

V případech, kdy správci daně není znám pobyt nebo sídlo daňového subjektu a tento daňový subjekt nemá ustanoveného žádného zástupce, použije se doručení veřejnou vyhláškou. Stejným způsobem se postupuje i v případě, že se adresát písemnosti na místě svého pobytu, sídla nebo adrese pro doručování, které ohlásil správci daně, nezdržuje. Doručení veřejnou vyhláškou se provádí tak, že se vyvěší „oznámení o uložení písemnosti“ na úřední desce finančního úřadu a v místě posledního známého pobytu adresáta písemnosti (na úřední desce obce) po dobu patnácti dnů. Poslední den této lhůty se považuje za den doručení, i když se adresát o uložení písemnosti vůbec nedozví.

Příjemcům zdržujícím se v cizině, a jejichž pobyt je správci daně znám, se doručují úřední písemnosti přímo, v případě, že nemusí mít zmocněnec pro doručení. Jestliže je písemnost určena do vlastních rukou, zasílá se na mezinárodní doručenku. V ostatních případech bude doručováno do vlastních rukou příjemce prostřednictvím příslušného orgánu státní správy, který je pověřen k doručování písemností v cizině.

5.2.6 Opravné prostředky

Opravné prostředky slouží k ochraně práv daňového subjektu v daňovém řízení. Daňové subjekty se jejich prostřednictvím mohou u správce daně dožadovat přezkoumání rozhodnutí. Rozdělují se na opravné prostředky řádné a mimořádné. Řádné opravné prostředky lze použít proti rozhodnutí, které dosud nenabýlo právní moci. Mimořádnými opravnými prostředky lze korigovat i pravomocná rozhodnutí.

Je třeba rozlišovat mezi vykonatelností rozhodnutí a jeho právní mocí. Rozhodnutí je

Tabulka 3 Opravné prostředky v daňovém řízení

<table>
<thead>
<tr>
<th>Opravné prostředky</th>
<th>Řádné</th>
<th>Mimořádné</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>odvolání</td>
<td></td>
<td>obnova řízení</td>
</tr>
<tr>
<td>stížnost</td>
<td></td>
<td>přezkoumání daňových rozhodnutí</td>
</tr>
<tr>
<td>námitka</td>
<td></td>
<td>prominutí daně</td>
</tr>
<tr>
<td>reklamace</td>
<td>opravy zřejmých omylů a nesprávností</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Řádné opravné prostředky jsou k dispozici pouze daňovému subjektu, tedy jedině on je může podat. Naproti tomu mimořádné opravné prostředky může využít jak daňový subjekt, tak právce daně, respektive na jejich popud může být zahájeno řízení o těchto prostředcích.

1. Řádné opravné prostředky

Nejvýznamnějším řádným opravným prostředkem je odvolání. Odvolat se lze proti každému rozhodnutí správce daně, jestliže možnost odvolání není vyloučena přímo zákonem. Ve většině případů lze podat odvolání do třiceti dnů ode dne následujícího po doručení rozhodnutí.

Odvolání se podává písemně nebo ústně do protokolu u správce daně, proti jehož rozhodnutí je odvolání směrováno. Odvolání musí obsahovat údaje nutné k identifikaci účastníků (správce daně a toho, kdo se odvolává) a napadeného rozhodnutí (číslo jednací, číslo platebního výměru), uvedení rozporu s právními předpisy nebo se skutečností (v tomto případě se navrhují také důkazní prostředky). V odvolání se dále navrhují změny v rozhodnutí nebo návrh na zrušení rozhodnutí. O odvolání rozhoduje buď tento správce daně nebo jeho nadřízený orgán, kterému správce daně předá spisový
materiál a návrh rozhodnutí. Zatímco proti rozhodnutí správce daně se lze odvolat, rozhodnutí nadřízeného orgánu správce daně je konečné a odvolat se proti němu nelze. Nadřízený orgán se dokonce ani nemusí řídit návrhy daňového subjektu, ani správce daně – například jestliže daňový subjekt podal odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ve výši 15 000 Kč a rozhodnutí o odvolání nadřízeného orgánu stanoví doměřek daně ve výši 30 000 Kč, potom daňový subjekt musí toto rozhodnutí respektovat.

Stížnost je opravný prostředek, který upravuje obranu práv poplatníka daně v případech, kdy na něj stanoví a odvádí daň plátce daně, tj. ten, kdo mu vyplácí příjem. Pokud poplatník nesouhlasí se srážkou daně nebo se zálohou na daň, musí se nejprve obrátit na plátce daně se žádostí o vysvětlení. Ten má povinnost podat vysvětlení a chybu napravit, v případě, že se jí dopustil. Když poplatník nadále nesouhlasí s postupem plátce daně, může podat stížnost správci daně místně příslušnému tomuto plátci. Správce daně v této věci rozhodne a rozhodnutí doručí jak poplatníkoví, tak pláťci daně. Oba se také mohou proti rozhodnutí o stížnosti odvolat.

Námitku lze podat proti každému úkonu ve vymáhacím a zajišťovacím řízení a proti rozhodnutím předcházejícím vyměření daně, pokud není přímo stanoveno, že lze podat odvolání. Pomocí námitky se daňový subjekt brání proti určitým nárokům nebo tvrzením, proti obsahu znění protokolu o ústním jednání, proti postupu správce daně při daňové kontrole nebo v případě podjatosti. V praxi se námitka použije tehdy, nesouhlasí-li daňový subjekt například s převodem svého přeplatku na jedné dani na úhradu daňového nedoplatku na dani jiné nebo nesouhlasí-li s údaji na svém osobním daňovém úctu. Proti zamítnutí námitky se daňový subjekt nemůže odvolat.

Reklamací lze podat proti jakémukoliv úkonu při placení a evidenci daní. Reklamace je obdobný opravný prostředek jako námitka. V obou případech o podaném opravném prostředku rozhoduje vedoucí pracovník správce daně, kterému se námitka nebo reklamace předkládá. Reklamace se podává písemně nebo ústně do protokolu u správce daně.

2. Mimořádné opravné prostředky

Mezi mimořádné opravné prostředky patří ty, které můžeme použít proti rozhodnutím, která dosud nenabyla právní moci, ale také ty, které lze použít proti pravomocným rozhodnutím.
Nejvýznamnějším mimořádným opravným prostředkem je obnova řízení. Znamená zahájení nového řízení ve věci, ve které bylo vydáno pravomocné rozhodnutí. Řízení může být obnoveno správcem daně z úřední povinnosti, nebo na základě žádosti daňového subjektu, jestliže po nabytí právní moci rozhodnutí vyjdou najevo podstatné skutečnosti, které nemohly být uplatněny dříve a které podstatně mění fakta, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno (například rozhodnutí bylo vydáno na základě křivé svědecké výpovědi). Tyto skutečnosti nejsou ovlivněny nebo zaviněny ani daňovým subjektem, ani správcem daně. Pokud je řízení obnoveno, potom nové rozhodnutí ruší původní rozhodnutí a proti novému rozhodnutí lze podat odvolání.

Přezkoumání daňových rozhodnutí může být také zahájeno na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti správce daně. Přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let po roce, ve kterém přezkoumávané rozhodnutí nabyla právní moci. Rozhodnutí o zahájení přezkoumání vydává nadřízený orgán správce daně. Pomocí přezkoumání daňových rozhodnutí se přezkoumávají pouze rozhodnutí, která stanovují daňovou povinnost, jak už samotný název napovídá. Pro uplatnění tohoto mimořádného opravného prostředku musí být současně splněny určité podmínky – rozhodnutí musí být v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. I v tomto případě, stejně jako u obnovy řízení, platí, že kladné rozhodnutí o zahájení přezkoumání má odkladný účinek proti přezkoumávanému rozhodnutí.

Prominutí daně lze uplatnit z důvodů „nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů“ a u příslušenství daně „i z důvodu odstranění tvrdosti“ 19. Prominutí daně lze využít ve všech fázích daňového řízení. Žádost o prominutí daně lze podávat opakovaně, další žádost musí být ale jinak odůvodněna.

Opravy zřejmých omylů a nesprávností jsou obdobou námětů mezi řádnými opravnými prostředky. Opravu (například početní chyby při stanovení daně, nebo když daň byla stanovena někomu, kdo ji podle zákona není povinen platit) provádí správce daně, který daň spravoval a to opět na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti.

19 Viz § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.
5.3 Placení daní

Placení daní je jistě nejvíce sledovaná část daňového řízení, zejména proto, aby se ve stanovené době dostaly peníze do veřejných rozpočtů. Daň je splatná nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. I v případě placení daní lze splatnost daně prodloužit a to tím, že se prodlouží lhůta pro podání daňového přiznání. Když tuto možnost daňový subjekt nemá, může zažádat o posečkání daně, například v případě, že by musel odprodat majetek a způsobilo by mu to vážnou újmu.

Další možnost pro daňové subjekty představují splátky daně. Povolit splátky daně může správce daně i v jiném případě, než je výše zmíněný důvod odprodeje majetku, a povolení může vázat splnění určitých podmínek. Posečkání daně a povolení splátek oddalují riziko exekuce a také zpravidla snižují výši příslušenství daně, tj. peněžité sankce podle daňových zákonů, neboť po dobu posečkání daně nebo splátek se nepočítá úrok z prodlení.

Institut posečkání daně a jejich splátek je výrazem zásady přiměřenosti, základní zásady daňového řízení, podle které správce daně při vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty co nejméně zatěžují a umožňují přítom ještě dosáhnout cíle daňového řízení.

Při rozhodování o žádosti daňového subjektu o posečkání daně nebo povolení splátek by si správce daně měl zodpovědět, zda případné povolení posečkání daně neohrozí její vybrání, pokud daňový dlužník nezaplatí ve lhůtě stanovené správcem daně a zda je reálné, že po uplynutí žádané doby bude dluh skutečně splacen.

Žádost o posečkání by měla obsahovat částku požadovaného odkladu placení, období odkladu, respektive návrh splátkového kalendáře a důvody odkladu, které daňovému subjektu brání zaplatit daň a daňový subjekt by měl prokázat skutečnosti, které uvádí v žádosti (například aby přiložil bankovní výpis, pokladní knihu nebo peněžní deník). Rozhodnutí správce daně o žádosti je konečné a pokud dlužník některou ze splátek neuhradí v předepsaném termínu, rozhodnutí o povolení splátek pozbývá platnosti a dlužník je povinen celý nedoplatek uhradit najednou.
5.3.1 Příslušenství daně

Příslušenstvím daně se rozumí především sankce, které správce daně předepisuje nebo ukládá v průběhu daňového řízení. Mezi příslušenství daně se zahraují pokuty, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a penále. Příslušenství daně (kromě pokut) sleduje osud daně, to znamená sníží-li se daň, sníží se i z ní odvozené příslušenství daně.

Příslušenství daně se dělí do dvou skupin podle toho, zda se vztahují k nepeněžité povinnosti nebo k nedoplatek na dani.

Tabulka 4 Příslušenství daně

<table>
<thead>
<tr>
<th>Příslušenství daně</th>
<th>vážící se k daňovému dluhu</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>pokuta</td>
<td>úrok z prodlení</td>
</tr>
<tr>
<td>zvýšení daně</td>
<td>penále</td>
</tr>
<tr>
<td>další náklady řízení</td>
<td>exekuční náklady</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Základní sankcí za nesplnění nepeněžité povinnosti je *pokuta*. Může být uložena opakovaně, ale v souhrnu nesmí přesáhnout 2 000 000 Kč. Při ukládání pokuty správce daně přihlíží k závažnosti, době trvání a následkům. Rozhodnutí o uložení pokuty musí být odůvodněno a daňový subjekt proti němu může podat odvolání (do třiceti dnů od doručení), které má odkladný účinek.

Zvláštním případem pokuty je zvýšení daně. To může správce daně uložit daňovému subjektu v případě, že opožděně podal daňové přiznání. Závisí čistě na rozhodnutí správce daně, jestli toto příslušenství daně využije a zvýšení může činit až 10 % částky daně uvedené v daňovém přiznání. Ostatně u všech sankcí při nesplnění nepeněžní povinnosti se správce daně rozhoduje, zda-li je uloží nebo ne.

Uplatňovanou sankci vážící se k daňovému dluhu, pro daně splatné od roku 2007, je *úrok z prodlení*. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené.
Českou národní bankou\textsuperscript{20}, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení je daňový subjekt povinen uhradit správci daně za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Tuto sankci lze uplatňovat po dobu pěti let prodlení.

Druhou sankcí vážící se k daňovému nedoplatku je penále, které v současné době představuje částku jednorázové sankce, která se zjednodušeně řečeno stanoví jako určité procento z dodatečně vyměřené částky daně nebo daňové ztráty, konkrétně 20 % při zvýšení daně nebo snížení odpočtu daně, nebo ve výši 5 %, pokud je snížována daňová ztráta. Penále nevzniká v případě, pokud správce daně dodatečně vyměřil základ daně na základě dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Tento postup do určité míry motivuje daňové subjekty, aby opravily svá daňová přiznání, pokud zjistí, že původně přiznaná a odvedená povinnost byla vypočtena v nižší výši. Pokud daňový subjekt sám podá dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost, předepíše správce daně pouze zmiňovaný úrok z prodlení bez penále.

Náklady daňového řízení zahnují především exekuční náklady a dále například náklady spojené s náhradami vyplacenými svědkům a dalším účastníkům daňového řízení při ústním jednání. Exekuční náklady jsou specifickou sankcí, která by měla pokrýt náklady správce daně spojené s daňovou exekucí. Tyto náklady hradí daňový dlužník a zahnují náklady na výkon zabavení a na výkon prodeje a činí 2 % vymáhaného nedoplatku, nejméně ale 200 Kč.

### 5.3.2 Zálohy na daň

K platebním povinnostem daňových subjektů patří i zálohy na daň. Povinnost platit tyto zálohy plynule přímo ze zákona, který stanoví i lhůtu a výši, nebo poplatník platí stanovené zálohy na základě rozhodnutí správce daně. Daňový subjekt může podat žádost o stanovení záloh jinak, v případě, že předpokládá, že daňová povinnost bude výrazně nižší než v předchozím zdaňovacím období nebo že jeho příjmy budou nerovnoměrně rozloženy v průběhu zdaňovacího období. Správce daně potom může změnit výši záloh, jejich lhůtu a nebo může od povinnosti zálohouvat upustit. Po

\textsuperscript{20} V současné době činí sazba repo sazby 3,75 \%.
skončení zdaňovacího období se zálohy na daň započítávají na úhradu skutečné výše daně.

5.3.3 Způsob placení daní

Daně se platí příslušnému správci daně v české měně. Vždy musí být uvedeno, za koho se daň platí a na kterou daň je platba určena. Úhradu daně správce daně eviduje na účtu daňového subjektu u příslušné daně. V případě, že je na účtu daně zaévidováno několik splatných částek, postupuje správce daně podle určitého pravidla. Tím je závazné pořadí úhrady na daň:

1. náklady řízení, pokuty a penále, zvýšení daně,

2. nejstarší nedoplatky na dani,

3. běžné platby daní,

4. úrok.

Z tohoto pořadí vyplývá, že část příslušenství daně má přednost před samotnou daňovou povinností. Uvedeme si příklad: Daňový subjekt neuhradil pokutu, která byla již splatná, potom se platba na daň (míněná daňovým subjektem jako záloha na daň) použije na úhradu pokuty, čímž vznikne daňovému subjektu nedoplatek na dani, ke kterému je mu správce daně povinen předepsat penále.

Daň lze platit

- bezhotovostním převodem z účtu na příslušný účet správce daně,

- v hotovosti – prostřednictvím banky, spořitelně nebo pošty na příslušný účet správce daně, nebo v pokladně správce daně (součet plateb za jednoho daňového dlužníka nesmí přesáhnout 500 000 Kč za jeden den), nebo výkonnému úředníkovi při výkonu exekuce, nebo pracovníku správce daně v blokovém řízení,

- kolkovými známkami, platebními známkami,

- přeplatekem na jiné dani.

Na účtu daně se evidují splatné částky i došlé platby a z toho důvodu může na tomto účtu vzniknout jak nedoplatek, tak i přeplatek. Přeplatek na dani je částka plateb, která

5.4 Vymáhací řízení

V pravidlech, kterými se řídí daňové řízení, musí být uveden (a také je) postup, kterým lze vymáhat daně v případě, pokud daňový dlužník nechce nebo není schopen zaplatit. Bez těchto pravidel by výběr daní nebyl dostatečně účinný. Vymáhací řízení je proces, ve kterém správce daně využívá zákonem stanovené prostředky k tomu, aby donutil daňového dlužníka zaplatit jeho daňový nedoplatek.

Stejně jako v případě vyměřovacího řízení, i pro vymáhací řízení jsou dány lhůty pro správce daně. Nejdůležitější lhůta trvá šest let a dává správci daně právo nejpozději do konce této doby, která se začíná počítat od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, vymáhat daňové nedoplatky. Po šesti letech je právo na vymáhání daňového nedoplatku promlčeno. Ale pokud správce daně v průběhu této lhůty provede nějaký úkon směřující k vybrání nebo vymožení nedoplatku, tak tato původní šestiletá lhůta se přerušuje a začíná běžet lhůta nová. Celkově může správce daně daňové nedoplatky vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným.

K zajištění výběru daňových nedoplatků před výkonem daňové exekuce slouží obecné zástatní právo k věcem a pohlédávkám daňového dlužníka nebo jeho věřitele. Zástatní právo uplatňuje správce daně rozhodnutím, ve kterém uvede, na kterou daňovou pohlédavku a na které věci či pohlédavky se zástatní právo vztahuje. V rozhodnutí správce daně stanoví, na které věci se zákonné zástatní právo uplatňuje. Zástatní právo vzniká dnem nabytí právní moci rozhodnutí správce daně. Rozhodnutí o zřízení zástatního práva správce daně doručuje subjektům, které vedou příslušnou evidenci
majetku, ke kterému bylo zástaní právo zřízeno:

- katastrálnímu úřadu, jedná-li se o nemovitosti,
- Středisku cenných papírů, jedná-li se o zaknihované cenné papíry,
- městskému úřadu nebo magistrátu, jedná-li se o motorové vozidlo,
- Ministerstvu dopravy, jedná-li se o námořní plavidla,
- Úřadu pro civilní letectví, jedná-li se o letadla apo d.

Movité věci by měly být po dobu trvání zástaního práva označeny, aby bylo patrné, že je věc zastavena a kterým zástaním věřítelem. Movité věci vhodné k zástavě si správce zjišťuje prostřednictvím místního šetření, vyhledávací činnosti u daňových subjektů, případně může využít svědectví třetích osob nebo osob přezvědných.

Pokud se správce daně obává o to, zda budou uhrazeny dosud nesplacené daně, například proto, že se daňový dlužník už v minulém období snažil vyhnout zaplacení daní, může využít postupu v zajišťovacím řízení. Toto řízení představuje soubor úkonů správce daně, které vedou k zajištění i dosud nesplacené nebo nestanovené daně za běžný kalendářní rok nebo minulá léta. Zajištění daně se provádí zajišťovacím příkazem, v němž správce daně uloží daňovému subjektu, aby nejpozději do tří dnů zajistil částku daně ve prospěch správce daně, a to způsobem, který je v příkazu uveden (zejména složením jistoty na účet správce daně). Pokud daňový subjekt složí dostatečnou jistotu, správce daně již jiné zajišťovací úkony provádět nebude.

Základem vymáhacího řízení je daňová exekuce. Před zahájením exekuce správce daně zpravidla písemně vyzve daňového dlužníka ke splacení daňového nedoplatku. V této výzvě je určena náhradní lhůta pro zaplacení. Výjimečně může být exekuce zahájena i bez výzvy a to v případě, že hrozí zmaření výkonu. Stejným způsobem postupuje správce daně i při vymáhání příslušenství daně a neuhrazených záloh na daň. Po marném uplynutí náhradní lhůty správce daně zahájí výkon daňové exekuce vydáním exekučního příkazu, který se doručuje daňovému dlužníkovi nebo ručiteli a dalším osobám, kterým jsou exekučním příkazem ukládány nějaké povinnosti. Daňová exekuce může být vykonána prostřednictvím jedné z následujících forem:

- přikázáním pohledávky, která je určená na peněžní prostředky na účtu daňového
dlužníka nebo jiné pohledávky (tento případ bývá většinou první volbou),

- srážkou mzdy nebo sociální dávky (nemocenská, důchod, podpora v nezaměstnanosti, stipendium),
- prodejem movitého majetku,
- prodejem nemovitého majetku.

Exekuční příkaz se vystavuje na základě vykonatelného výkazu nedoplatků, vykonatelného rozhodnutí, kterým se ukládá peněžité plnění (například pokuta), nebo na splatnou částku zálohy na daň. Jedná se o tzv. exekuční tituly, které jsou základní podmínkou pro vymáhání daňového nedoplatku, a musí mít stanovené náležitosti, aby byly vykonatelné.

Výkaz nedoplatků sestavuje místně příslušný správce daně z údajů vedených v evidenci daňového dlužníka. Musí obsahovat:

- přesné označení daňového dlužníka,
- druh daně, ke které se váže nedoplatek a výše tohoto nedoplatku,
- údaj o původní splatnosti dlužné daně,
- den, ke kterému je výkaz nedoplatků sestavován,
- doložka vykonatelnosti.

Samostatně ale není výkaz nedoplatků rozhodnutím v daňovém řízení, je pouze interní evidencí správce daně, proto je vykonatelný pouze v případě, že jsou vykonatelná všechna rozhodnutí21, která jsou podkladem pro tento výkaz.

Exekuce může být odložena, pokud si daňový dlužník zažádá o splátky, o posečkání daně nebo o prominutí daňového nedoplatku. Jestliže správce daně této žádosti vyhoví, je daňová exekuce odložena. Ale jen do té doby, než uplyne lhůta stanovená v případě některého důvodu odložení.

---

21 Vykonatelné rozhodnutí znamená, že místně příslušný správce daně má právo se dožadovat splnění povinnosti daňovým dlužníkem, které jsou stanoveny rozhodnutím i proti jeho vůli.
6 Závěr

Významnou úlohu ve státě představují daně, které tvoří velkou část státních finančních prostředků a které jsou současně důležité pro zabezpečení základních funkcí státu. Soustava daní a možnost dostat se tak do postavení daňového subjektu (stát se tak poplatníkem nebo plátcem daně) je poměrně široká. Daně a jejich problematika jsou součástí právního řádu každého vyspělého státu. Daně představují nezastupitelný prvek stabilního příjmu veřejných rozpočtů a jeden ze zdrojů vynalážených na tvorbu veřejných statků.

Je proto nutné, aby existovala i soustava právních pravidel, která by zajistila efektivní stanovení a plnění daňových povinností. Tuto úlohu splňuje zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který obsahuje soubor pravidel upravujících převážně postup správy daně a práva a povinnosti daňových subjektů, které jsou současně důležité pro zabezpečení základních funkcí státu.

Právní úprava správy daní se musela vždy přizpůsobit aktuálnímu stavu, protože i v průběhu historie docházelo k častým změnám a vývojům v této oblasti. V porevoluční době zákonodárci často a dalo by se říci překotně, novelizovali tento zákon, což vždy jistě nebylo optimální řešení. Dosud byl zákon o správě daní a poplatků téměř padesátkrát novelizován, čímž se stal nepřehledným a je složité se v něm orientovat, ale zároveň můžeme vidět, že se jedná o velice dynamický a důležitý právní předpis.

V rámci první části daňového řízení, v přípravném řízení, zákon o správě daní a poplatků upravuje registrační povinnost daňových subjektů. Tato regulace má obecnou povahu, je proto třeba pamatovat, že tento proces může podléhat speciálním pravidlům nacházejícím se v právních předpisách upravujících jednotlivé daně, které mají před Zákonem o správě daní a poplatků přednost. Přípravné řízení zahrnuje jak obecnou registrační povinnost, tak i obecnou oznamovací povinnost daňových subjektů. Správci daně je zákonem umožněno zaregistrovat daňové subjekty z úřední povinnosti, a to pro případ, že registrační či oznamovací povinnost není subjektem splněna dobrovolně.

V rámci přípravného řízení jsou zákonem dále stanoveny práva a povinnosti pro případ ukončení činnosti daňového subjektu.
Úspěšná registrace daně z přímů je prvním krokom k dobré spolupráci mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňový subjekt se tak poprvé setkává se správcem daně a získává i základní informace o daňovém řízení. Na druhé straně správce daně zakládá první informace o daňovém subjektu do databáze.

Význam vyměřovacího řízení, druhé části daňového řízení, spočívá v tom, že v jeho průběhu dochází k vypočtení základu daně a následnému stanovení konečné daňové povinnosti. Vyměřovací proces lze rozdělit do dvou fází. V první fázi daňový subjekt sám interpretuje a aplikuje příslušná ustanovení zákona. Do této fáze správce daně nijak nezasahuje a je tudíž ponecháno na vůli daňového subjektu zhodnotit svou situaci a zvolit správný postup. Daňový subjekt má v této fázi rovněž právo zvolit si, zda si svou daňovou povinnost stanoví sám, nebo si na něj učiní daňový poradce. Stěžejní povinností této fáze vyměřovacího procesu je vypočtení daňové povinnosti a její následná prezentace správci daně formou daňového přiznání nebo hlášení, případně opravného či dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Lze tedy shrnout, že daňové řízení vychází ze zásady, že daňový subjekt má zákonnou povinnost sám daň přiznávat, což realizuje tím, že podá daňové přiznání, ve kterém je povinen si daň sám vypočítat. Daňové přiznání poté slouží správci daně jako podklad pro kontrolu, zda daň byla vypočtena ve správné výši. Skutečnosti uvedené v daňovém přiznání je daňový subjekt povinen správci daně prokázat.

V okamžiku, kdy daňový subjekt učiní své podání se vyměřovací proces přesouvá do své druhé fáze, kterou je kontrola těchto uvedených skutečností a tím i splnění povinnosti ze strany daňového subjektu. V této fázi se daňový subjekt dostává do nerovného postavení. Správci daně jsou přiznána velmi významná oprávnění spočívající v možnosti autoritativně vymezen daňovému subjektu práva a ukládat povinnosti, přičemž splnění těchto povinností může správce daně rovněž autoritativně vyžadovat a zákon mu k tomu poskytuje dostatečné prostředky. Z tohoto důvodu je nezbytné dát daňovému subjektu možnosti, jimiž lze zvrátit případné svévolné rozhodnutí správce daně. Správce daně má řadu možností, jak daňovou povinnost stanovit a řadu prostředků, které k tomu může použít. Tato široká oprávnění, ať už se jedná o institut doručování (místa, kde je možné doručit), kontrolování (opakovaná daňová kontrola) nebo prostředky, které mohou být použity při vyměření daně (pomůcky) jsou předmětem sporů mezi oběma stranami.
Výsledkem vyměřovacího řízení je rozhodnutí, na základě kterého je daňovému subjektu uložena povinnost zaplatit vyměřenou a předepsanou daň.

Vyměřovací řízení vytváří předpoklady pro uplatnění dalších fází daňového řízení, protože bez existence možnosti daň vyměřit by daňovému subjektu nemohla být uložena ani povinnost tuto daň odvěst příslušnému správci daně. Je zde patrná úzká souvislost a vliv především na fázi placení daní, kdy se daňový subjekt dostává do pozice daňového dlužníka a nesplní-li svou zákonnou povinnost, je správce daně oprávněn zahájit daňovou exekuci k vymožení daňového nedoplatku.

Způsob stanovení a placení daní by ze strany státu neměl vycházet z principu vybrat ode všech co nejvíce, ale měl by být naopak založen na principu spolupráce správce daně s daňovým subjektem a principu motivace daňového subjektu k dobrovolnému odvodu jeho daňové povinnosti. Právní úprava by měla docílit toho, že se daňový subjekt nebude vyhýbat plnění svých zákonných povinností. Tato pravidla právní úpravy týkající se jednotlivých daní do jisté míry splňují. Daňovým subjektům jsou přiznávány výhody v podobě daňově odečitelných položek a dalších způsobů, jakými je možné snížit jejich daňový základ.

Problémů mezi poplatníky a správci daně je jistě mnoho. Nutno podotknout, že do svízelných situací se daňový subjekt mnohdy dostane na základě vlastního jednání z důvodu například nesplnění zákonné povinnosti se zaregistrovat u správce daně, nebo podat daňové přiznání, nedodržení lhůty pro podání daňového přiznání nebo pro zaplacení daňového nedoplatku, nebo jen z důvodu prosté neznalosti zákonů, což jej však neomlouvá.
Seznam použité literatury

1. Adresář územních finančních orgánů

2. ČECH, V. Silnější zbraně na nečinnost úřadů. Profit, 2007, roč. 18, č. 30, s. 50.
   ISSN 1212-3498.

3. Česká národní banka. [cit. 2008-05-10]. Dostupné na WWW:

4. GROSSOVÁ, M. Finanční úřady a vy: nejčastější otázky a odpovědi. 1. vyd. Brno:

5. HAMERNÍKOVÁ, B.; MAATYOVÁ, A. a kol. Veřejné finance. 3. vyd. Praha:

6. HANUŠ, J.; HOLUŠA, B.; MUSILOVÁ, L. Správa daní jak ji neznáte...2. vyd.


8. ŠIMÁČKOVÁ, K. Jak se vyplatí neplatit. Ekonom, 2007, roč. LI/07, č. 20. s. 68-
   69. ISSN 1213-7693.

9. VANČUROVÁ, A.; VÁCHOVÁ, L. Daňový systém 2006 aneb učebnice daňového


11. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, v platném znění
Seznam obrázků

Schéma 1 Daňový systém České republiky................................................................. 5
Schéma 2 Přímé daně v České republice................................................................. 7
Schéma 3 Nepřímé daně v České republice............................................................... 8
Tabulka 1 Struktura územních finančních orgánů..................................................... 10
Tabulka 2 FR podle územní příslušnosti a počet příslušných FÚ.................................. 12
Schéma 4 Účastníci daňového řízení................................................................. 14
Schéma 5 Zásady daňového řízení........................................................................ 15
Tabulka 3 Opravné prostředky v daňovém řízení..................................................... 38
Tabulka 4 Příslušenství daně ................................................................................. 42
Přílohy