

**Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta**

Hana Pavlová

Daňové subjekty a jejich postavení

Diplomová práce

Olomouc 2012

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma: Daňové subjekty a jejich postavení vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 12. 4. 2012

Poděkování

Chtěla bych tímto poděkovat paní JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D. za odborné vedení této diplomové práce.

Obsah

Úvod	str. 8
1 Správa daní	str. 10
2 Osoby zúčastněné na správě daní	str. 13
2.1. Daňový subjekt	str. 13
2.1.1. Poplatník daně a plátce daně	str. 14
2.1.1.1. Daňový poplatník	str. 15
2.1.1.2. Plátce daně	str. 15
2.2. Osoby, které v určitých případech nabývají stejné postavení jako daňový subjekt	str. 16
2.2.1. Daňový ručitel	str. 16
2.2.2. Dělená správa	str. 17
2.2.3. Správce dědictví a insolvenční správce	str. 17
2.2.4. Přejedání daňové povinnosti	str. 18
2.3. Třetí osoby	str. 19
3 Procesní způsobilost daňového subjektu	str. 20
3.1. Procesní způsobilost fyzických osob	str. 20
3.2. Procesní způsobilost právnických osob	str. 20
3.3. Zástupce daňového subjektu	str. 22
3.4. Plátcova pokladna	str. 23
4 Daňové subjekty nepřímých daní	str. 24
4.1. Daňové subjekty daně z přidané hodnoty	str. 24
4.1.1. Osoba povinná k dani	str. 24
4.1.2. Plátce daně	str. 26
4.1.3. Osoba identifikovaná k dani	str. 26
4.1.4. Skupina	str. 27
4.2. Plátcí daní spotřebních	str. 27

4.3. Plátcí daní ze zemního plynu a některých dalších plynů, z pevného paliva a elektřiny	str. 28
5 Daňové subjekty přímých daní	str. 29
5.1. Daňové subjekty dle zákona o daních z příjmů	str. 29
5.1.1. Poplatníci daně z příjmů fyzických osob	str. 29
5.1.2. Plátce daně z příjmů fyzických osob	str. 30
5.1.3. Poplatníci daně z příjmů právnických osob	str. 30
5.2. Daňové subjekty dle zákona o dani z nemovitostí	str. 31
5.2.1. Poplatníci daně z pozemků	str. 31
5.2.2. Poplatníci daně ze staveb	str. 32
5.3. Daňové subjekty dle zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí	str. 33
5.3.1. Poplatník daně dědické	str. 33
5.3.2. Poplatník daně darovací	str. 34
5.3.3. Poplatník daně z převodu nemovitostí	str. 34
5.4. Poplatníci daně dle zákona o dani silniční	str. 35
6 Povinnosti daňového subjektu	str. 37
6.1. Daňová povinnost	str. 37
6.2. Povinnost tvrzení a důkazní	str. 37
6.2.1. Povinnost tvrzení	str. 38
6.2.1.1. Řádná daňová tvrzení	str. 39
6.2.1.2. Dodatečná a opravná daňová tvrzení	str. 40
6.2.2. Povinnost důkazní	str. 40
6.3. Registrační povinnost	str. 41
6.4. Záznamní povinnost	str. 42
6.5. Povinnost mlčenlivosti	str. 43
6.6. Povinnost daň zaplatit	str. 44
7 Práva daňového subjektu	str. 46
7.1. Právo na spravedlivý proces	str. 46
7.2. Právo na tlumočníka a právní pomoc	str. 47
7.3. Právo na poučení aneb poučovací povinnost správce daně	str. 47

7.4. Práva v rámci provádění dokazování	str. 48
7.5. Právo nahlížení do spisu	str. 49
7.6. Právo na přezkum rozhodnutí a jiné prostředky ochrany daňového subjektu	str. 49
7.6.1. Prostředky ochrany směřující proti vadnému rozhodnutí	str. 50
7.6.2. Další prostředky ochrany	str. 52
Závěr	str. 53
Bibliografie	str. 55
Shrnutí (Resumé)	str. 60
Klíčová slova (Key Words)	str. 62

Seznam použitých zkratk

ČNB	Česká národní banka
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějšího předpisu (technické novely)
DPH	daň z přidané hodnoty
LZPS	zákon č. 2/1993 Sb., listiny základních práv a svobod, ve znění pozdějšího předpisu
ObčZ	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ObchZ	zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších právních předpisů
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších právních předpisů
SŘ	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších prvních předpisů
SŘS	zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších právních předpisů
Ústava	zákon č. 1/1993 Sb., ústava české republiky, ve znění pozdějších právních předpisů
ZDDDPN	zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších právních předpisů
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších právních předpisů
ZDS	zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších právních předpisů
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších právních předpisů
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 304/2009 Sb. účinném ke dni 1. ledna 2010

Úvod

Téma daňových subjektů a jejich postavení jsem si vybrala, jelikož daňové právo mě během mého studia zaujalo především vzhledem k tomu, že stát jednostranně předepisuje jedinci povinnost k plnění bez existence jakékoliv protiplnění a taktéž vzhledem k faktu, že se subjekt nemůže vzniku daňové povinnosti nikterak bránit. Tato diplomová práce si bude klást za cíl vymezení pojmu daňových subjektů a shrnutí jejich postavení, tj. souhrnu práv a povinností. Jelikož je vymezení daňových subjektů rozseto po jednotlivých daňových zákonech, bude třeba tyto subjekty, po obecném přiblížení pojmu daňového subjektu, v jejich ustanovení vyhledat. Poněvadž se dá předpokládat, vzhledem ke složitosti úpravy daňových zákonů, že i vymezení daňových subjektů bude taktéž nepřehledné, budu se snažit tyto daňové subjekty z jednotlivých daňových subjektů vyabstrahovat a jejich zákonné vymezení zpřehlednit. Daňové subjekty jsou dle daňové právní teorie děleny na daňové poplatníky a plátce daně, úkolem této práce je ověřit, zda dle daňových zákonů neexistují další osoby, které jsou označovány za daňové subjekty a zda je osoba plátce daně imanentním daňovým subjektem pouze pro nepřímé daně.

Tato diplomová práce si bude klást za cíl nejen výzkum otázky, v jakém okamžiku se osoba stává daňovým subjektem, ale taktéž bude chtít shrnout základní práva a povinnosti daňového subjektu při správě daní, zejména s reflexí ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces dle čl. 36 LZPS, jelikož obecně panuje ve společnosti přesvědčení, že daňové subjekty mají při správě daní pouze povinnosti a nikoliv práva, proto bude účelem této práce tuto představu vyvrátit. Budoucí výzkum by se dále mohl zabírat problematikou, zda je ochrana poskytovaná českým právním řádem daňovým subjektům dostatečná a v případě potřeby učinit návrhy k vylepšení postavení daňového subjektu. V opačném protipólu jako základní povinnost daňového subjektu se pak jeví daňová povinnost, od které jsou další povinnosti daňového subjektu odvozeny.

Jako zdroj pro tuto absolventskou práci mi poslouží několik typů publikací, především odborná literatura věnovaná daňovému právu, různé „příručky“ pro účetní a daňové poradce a v neposlední řadě komentáře, které se věnují nejen jednotlivým hmotně právním zákonům, které však obsahují i procesně právní normy, ale taktéž správě daní, konkrétně DŘ a jeho předchůdci ZSDP. Ke zvolenému tématu se budu taktéž snažit o vyhledání příslušných časopiseckých zdrojů, které se budou daným tématem zabývat, jelikož existuje poměrně velké množství časopisů, které se daňovému právu věnují. Dále se budu snažit o vyhledání příslušné judikatury soudů a její vyjádření v textu této práce, jelikož judikatura soudů

v mnohých případech vede ke sjednocení rozhodovací praxe správních úřadů. V současné době existuje mnoho zdrojů, které jsou přístupné dálkově prostřednictvím internetu, i když je obsah těchto stránek mnohdy chybný existují i internetové zdroje, o které se budu moci opřít, jako portály daňových poradců nebo oficiální internetové stránky Ministerstva financí České republiky. V současné době si dovoluji říci, že neexistuje publikace, které by souhrnně vymezila daňové subjekty a dále se zabývala jejich postavení, tj. souhrnem jejich práv a povinností. S obecným vymezením daňových subjektů a některých jejich práv a povinností se lze setkat pouze v publikaci Václava Boňka a kol. *LEXIKON – DAŇOVÉ POJMY*¹, jenž jako pouhý slovník nemůže postihnout celou šíři zvoleného tématu.

Při vytváření této diplomové práce jsem vycházela v první řadě ze zákonné úpravy daňových subjektů, kterou jsem jako ostatní prameny podrobila vědecké analýze. Analytická metoda má určitý vztah k výkladu zákonných ustanovení, proto je nutno vycházet taktéž z výkladových metod, např. argumentů a simili, a contrario, a maiori ad minus a a minori ad maius. Při výzkumu zvoleného tématu budu též používat metodu dedukční a indukční, jelikož z textu zákonodárce lze v mnohých případech vytušit i jeho záměr. Popisná metoda bude užitá v těch případech, kdy je nutno určitý termín pouze obecně vysvětlit, aby text práce mohl dále logicky plynout. Poněvadž názory autorů odborných publikací si nemusí v každém případě odpovídat, mohou být zastoupeny taktéž prvky srovnávací. Vzhledem k tomu, že DŘ nahradil ZSDP je na některých místech použita i metoda historická či srovnání obou právních úprav.

Poněvadž je daňový subjekt osobou zúčastněnou na správě daní, bude první kapitola věnována vymezení správy daní, další kapitola se bude chtít zabývat vymezením právé pojmu osoby zúčastněné na správě daní, v jejímž rámci bude provedeno obecné vymezení daňových subjektů a jejich rozdělení na daňové poplatníky a plátce daně. Následující kapitola bude osvětlovat procesní způsobilost daňových subjektů, kromě nich mají procesní způsobilost jednat v rámci správy daní taktéž jeho zástupci a plátcova pokladna. Pátá a šestá kapitola stručně rozebere daňové subjekty přímých a nepřímých daní podle jednotlivých daňových zákonů. Postavení daňového subjektu při správě daní je určeno souborem jeho práv a povinností, poslední dvě kapitoly podrobí zkoumání právě tyto práva a povinnosti.

¹ BONĚK, Václav a kol. *LEXIKON – DAŇOVÉ POJMY*. Praha: Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001.

1 Správa daní

Vymezení správy daní je vzhledem k tématu daňových subjektů potřebné, jelikož je jednou z osob zúčastněných na správě daní. Daňové právo je součástí správního práva, jelikož upravuje správu peněžních prostředků určených zákonem (jak taktéž vyplývá i ze samotného pojmu správy daní), či na základě zákona do veřejných rozpočtů.² Slovy zákona upravuje DŘ postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Správa daně je pak takový postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správou daní se realizuje úprava jednotlivých hmotně právních daňových zákonů. DŘ se použije, neupravuje-li jiný daňový zákon upravující určitou daň správu daní jinak. To znamená, DŘ je ve vztahu k jednotlivým daňovým zákonům, které upravují správu daně, *lex generalis* a jednotlivé daňové zákony mají pak charakter úprav zvláštních.

Předmětem správy daní je daň v širším slova smyslu.³ Daně jsou dle ustanovení § 2 DŘ příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu⁴ (vratka). Určení co se rozumí daní je tedy důležité, DŘ tak činí v ustanovení § 2 odst. 3 písm. a)-c). Předmětem správy daní tak v širším slova smyslu je: peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek; peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle DŘ nebo peněžité plnění v rámci dělené správy. Předmětem správy daní se na rozdíl od dřívější právní úpravy stalo clo a peněžité plnění, jestliže zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle DŘ.

Daní v užším slova smyslu se rozumí konkrétně daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň silniční, daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí a daň ekologické. U všech ostatních peněžitých plnění rozdílných od daní v užším smyslu, které jsou podle DŘ spravována, se jedná pouze o procesní podřazení pod slovo daň, aby při jejich správě mohl být použit DŘ. Z podřazení pod pojem daň nelze odvozovat věcnou příslušnost územních finančních orgánů.⁵ Pod pojem daně dále spadá také daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Příslušenstvím

² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 22 s. (§ 4 daňového řádu).

³ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 7s. (§ 2 daňového řádu).

⁴ Veřejným rozpočtem se pak rozumí: státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie, a taktéž rozpočet, o němž to stanoví zákon.

⁵ KRATOCHVÍL, Jaroslav, TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem (Poradce č. 4)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011, 15 s. (§ 13 daňového řádu).

daně jsou úroky, penále, pokuty a náklady řízení, pokud jsou ukládány nebo vznikají podle daňového zákona.

Dle ustanovení čl. 11 odst. 5 LZPS lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, i když LZPS hovoří pouze o daních a poplatcích, bylo by v rozporu se smyslem tohoto ustanovení, toto pravidlo nevztáhnou i na další peněžité plnění, např. cla, pokud mají charakter daně nebo poplatku.⁶

Zásady, které se uplatní při správě daní, jsou upraveny v ustanoveních § 5-9 DŘ, které jsou důležité z hlediska interpretace ustanovení DŘ.⁷ Základní zásady správy daní vyplývají z obecných zásad dobré správy. Dobrá správa je takový postup správce daně, který je nejen v souladu se zákonem, ale zároveň mu nelze vytknout svévoli, účelovost, vyhýbavost, neefektivnost, liknavost a jiné nežádoucí znaky.⁸ Daňová správa by se neměla řídit pouze zásadami stanovenými výslovně DŘ.⁹ SŘ stanoví, že zásady, které jsou v něm uvedeny, platí i v případě speciálních zákonů, proto by se tyto zásady měly užívat v těch případech, kdy právní úprava daňového procesu neodpovídá zásadám v § 2-8 SŘ.¹⁰

Součástí správy daní je daňové řízení. Daňové řízení se dle ustanovení § 134 DŘ vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Toto řízení končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Daň se posuzuje za zdaňovací období nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Daňové řízení se skládá z dílčích řízení. Těmito dílčími řízeními jsou: řízení nalézací (vyměřovací, doměřovací, o řádném opravném prostředku), řízení při placení daní (o posečkání daně, rozložení její úhrady na splátky, o zajištění daně, exekuční, o řádném opravném prostředku) a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. V daňovém řízení se realizuje daňová povinnost daňového subjektu jako zdroj příjmu veřejného rozpočtu.¹¹

⁶ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 7s. (§ 2 daňového řádu).

⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně, 1. část. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 15, č. 8, 2 s.

⁸ Veřejný ochránce práv JUDr. Otakar Motejl shrnul své poznatky, které jsou aplikovatelné i pro účely správy daní, vycházel přitom i z Evropského kodexu dobré správní praxe, z doporučení Rady Evropy o dobré správě a z dalších mezinárodních dokumentů. Správce daně by měl při správě daní ctít následující zásady: legalita, nestrannost, včasnost, předvídatelnost, přesvědčivost, přiměřenost, efektivnost, odpovědnost, otevřenost a vstřícnost. I když daňový řád obsahuje jen některé tyto zásady, správce daně by měl dodržovat všechny.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, s. 27-31 (část první hlava II. daňového řádu).

⁹ Tamtéž.

¹⁰ KINDL, Milan. O použití správního řádu při správě daní. *Daně a finance*, 2011, roč. 19, č. 3, 22 s.

¹¹ KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 1. vydání. Praha: Linde, 2011, 15 s.

Osoby, které vystupují při správě daní, jsou osoby zúčastněné na správě daní a správce daně. Správce daně má vůči osobám zúčastněným na správě daně vrchnostenské postavení, poněvadž může jednostranně ukládat povinnosti a vynutit splnění povinností daňových subjektů a třetích osob při správě daní. Naopak osoby zúčastněné na správě daní nemohou vynutit splnění povinností správcem daně v řízeních podle daňového řádu.¹² Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně, tak aby byl naplněn účel daňového řízení, jímž je správné stanovení a vybrání daně.¹³ Dle čl. 2 odst. 3 Ústavy může správce uplatňovat svoji pravomoc pouze v případech, v mezích a způsobem, který stanoví zákon. Pro správce daně platí, že co není zákonem výslovně dovoleno, je zakázáno.¹⁴

¹² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 14 s. (k § 1 daňového řádu)

¹³ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 159 s.

¹⁴ FIALA, Josef a kol. *Občanské právo hmotné*. 3. Vydání. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2002. 17 s.

2 Osoby zúčastněné na správě daní

DŘ rozeznává na jedné straně osoby zúčastněné na správě daní a na straně druhé správce daně jako osoby, které při správě daní vystupují. Určení, zda se jedná o osobu zúčastněnou na správě daní, je důležité, jelikož s touto osobou bude správce daně následně jednat. Jestliže správce daně určí tuto osobu chybně, vystavuje se riziku porušení některé ze svých povinností, např. povinnosti zachovávat mlčenlivost.¹⁵ Osobou zúčastněnou na správě daní je ve smyslu této legislativní zkratky daňový subjekt a třetí osoby. Těmito třetími osobami jsou jiné osoby, odlišné od daňového subjektu a správce daně. Při správě daní se navíc často objevují případy, kdy mohou vystupovat osoby, které mají stejné postavení jako daňový subjekt, avšak daňovým subjektem nejsou. Především právní úprava ZSDP v ustanovení § 7 stanovovala, že daňového řízení se účastní správce daně prostřednictvím pověřených pracovníků, daňové subjekty a třetí osoby. Tento koncept nová právní úprava opustila, když za osoby zúčastněné na správě daní označuje pro přehlednost pouze daňové subjekty a třetí osoby.

2.1. Daňový subjekt

Ustanovení § 20 DŘ hovoří o daňovém subjektu jako osobě, kterou za daňový subjekt označuje zákon, nebo jako o osobě, kterou zákon označuje za poplatníka nebo plátce daně. Daňovým subjektem tak mohou být i jiné osoby než poplatník a plátce, na něž jsou obecně daňové subjekty děleny. Touto jinou osobou je např. osoba identifikovaná k dani dle ZDPH či osoby dle 108 ZDPH. Daňovým subjektem se osoba stane, naplní-li zákonem požadované skutečnosti, které jsou stanoveny příslušným daňovým hmotně právním zákonem pro vznik daňové povinnosti. Daňový subjekt není vždy účastníkem daňového řízení. Daňovým subjektem se totiž osoba zpravidla stává ještě předtím, než je zahájeno daňové řízení, tedy než se stane účastníkem daňového řízení, a může jím být také tehdy, pokud je již ukončeno.¹⁶ Daňový subjekt má podle ustanovení § 20 odst. 2 DŘ práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i tehdy přestal-li být daňovým subjektem.

Daňová teorie při vymezení pojmových znaků daňově právního vztahů používá pojem

¹⁵ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VI. Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní. *Daňový expert*, 2010, roč. 6, č. 6, 2 s.

¹⁶ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář - 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 123 s. (§ 20 daňového řádu).

subjekt daňově právního vztahu. Tento pojem však není totožný s daňovým subjektem dle DŘ, proto je nutné si uvědomit rozdíly mezi oběma pojmy a používat je správně. Podle daňové teorie je daň závazkovým vztahem, ve kterém vzniká státu oprávnění požadovat splnění daňové povinnosti, přičemž povinný subjekt za poskytnutou daň nezískává protiplnění, které by bylo ekvivalentní.¹⁷ Tento závazkový vztah je vztahem hmotně právním. Na jedné straně stojí subjekt povinný (daňový dlužník), na druhé straně stojí stát reprezentovaný příslušným finančním orgánem jako subjekt oprávněný (daňový věřitel).¹⁸ Z výše uvedeného tedy vyplývá, že subjekt daňově právního vztahu je pojmem hmotně právním, v zákonné úpravě se s tím pojmem však nesetkáme. Na rozdíl od něj je pak daňový subjekt pojmem procesně právním, jak již vyplývá i z toho faktu, že jej DŘ řadí do okruhu osob zúčastněných na řízení.

2.1.1. Poplatník daně a plátce daně

Současný DŘ na rozdíl od § 6 ZSDP pojmy daňového poplatníka a plátce daně nevymezil, právní veřejnost se shoduje na tom, že toto vymezení v ZSDP zůstává nadále vodítkem pro terminologii.¹⁹ Až jednotlivé daňové zákony konkrétně stanoví, kdo je poplatníkem a kdo plátcem daně. Tyto zvláštní daňové zákony by tedy měly používat označení jako daňový subjekt, plátce daně a poplatník. Pojem daňový subjekt pak zahrnuje osobu daňového poplatníka i plátce daně a určité ustanovení jej použije v případě, kdy se stanoví povinnosti nebo přiznávají práva oběma typům těchto subjektů.²⁰ Obecně lze říci, že daňoví poplatníci jsou spojováni s daněmi přímými a plátcí daně jsou imanentní pro nepřímé daně. Toto obecné pravidlo však neplatí vždy. Například daň z příjmů fyzických osob, která je daní přímou, je vybírána nebo srážena prostřednictvím plátce daně. Taktéž úprava nepřímých daní označuje některé osoby za plátce daně, i když jsou spíše poplatníky. Například plátce daně z přidané hodnoty je povinen odvést daň z přidané hodnoty z použití majetku, u něhož uplatnil odpočet daně na vstupu, pro účely nesouvisející s uskutečňováním jeho ekonomických činností.²¹

¹⁷ ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 9 s.

¹⁸ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009. 144 s.

¹⁹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 92 s. (§ 20 daňového řádu).

²⁰ Tamtéž.

²¹ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 123-124 s. (§ 20 daňového řádu).

2.1.1.1. Daňový poplatník

Poplatníkem je osoba, která je podle zákona povinna daň vypočítat v daňovém přiznání a zaplatit prostřednictvím správce daně.²² Ustanovení § 6 odst. 2 ZSDP stanovovalo, že poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy a majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Pokud je k dani povinen pouze tento subjekt nedochází k tzv. přenosu daňového břemene na osobu plátce daně, proto je daňový poplatník je typický pro úpravu daní z příjmů, daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí, daně silniční a daně z nemovitostí, tedy pro úpravu přímých daní. Při poplatkové povinnosti se povinná osoba taktéž nazývá poplatníkem.²³ Výjimku z tohoto pravidla představuje např. odvod daně, resp. zálohy na daň z příjmů u zaměstnance srážkou ze mzdy prostřednictvím zaměstnavatele jako plátce daně nebo při zdaňování úroků z vkladů na vkladních knížkách – srážkou daně u zdroje příjmu.²⁴

2.1.1.2. Plátce daně

V mnohých případech však poplatník neodvádí daň sám a činí tak za něj na základě zákona osoba od poplatníka daně odlišná.²⁵ V těchto případech odvod daně uloží zákon až plátcí daně. Plátcem daně dle § 6 ZSDP je osoba, která pod svou vlastní osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo jim sraženou na základě tzv. přenosu daňového břemene. Daň je zahrnuta do prodávaného výrobku či poskytovaných služeb a následně plátcem vybrána. Poplatníkem daně pak je spotřebitel nebo uživatel služby, který daň platí v konečné ceně zboží či služby plátcí daně.²⁶ Plátce daně může daň poplatníkům také srazit, např. při výplatě mezd nebo dividend. Poplatníkem daně pak je spotřebitel nebo uživatel služby, který daň platí v konečné ceně zboží či služby plátcí daně.²⁷ Plátcí daně se vyskytují v úpravě ZDPH, zákona o spotřebních daních, ekologických daní a u daní z příjmů fyzických i právnických osob. U ostatních daní se tento daňový subjekt, vzhledem k jejich výstavbě, ani objevit nemůže.²⁸

²² PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 329 s.

²³ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty.* 3. vydání. Praha: Linde, 2009. 143 s.

²⁴ PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 329 s.

²⁵ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo.* 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 159 s.

²⁶ SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 37 s.

²⁷ Tamtéž.

²⁸ BONĚK, Václav a kol. *LEXIKON – DAŇOVÉ POJMY.* Praha: Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. 282 s.

2.2. Osoby, které v určitých případech nabývají stejné postavení jako daňový subjekt

Následující část diplomové práce se zabývá vymezením osob, které za určitých podmínek mají stejné práva a povinnosti jako daňový subjekt, ale daňovým subjektem se nestávají. Tyto osoby nejsou daňovými subjekty, i když jim zákon přiznává stejné postavení, a autoři daňově právní literatury se shodují i v tom, že nejsou ani třetími osobami (viz dále), jejich postavení při správě daní je tedy postavením zvláštním. V obecné rovině se jedná o osoby, které jsou povinny k dani namísto původního daňového dlužníka, jako např. daňový ručitel, správce dědictví, či insolvenční správce. Speciální daňové zákony pak mohou určit, které další osoby získávají procesní postavení daňového subjektu, např. § 108 odst. 3 ZDPH.

2.2.1. Daňový ručitel

Daňový ručitel je osoba, která má určitý vztah k daňovému subjektu nebo objektu daně a které je zákonnou normou uloženo ručení pro případ, že poplatník daně nemůže nebo odmítá daň zaplatit.²⁹ Daňové ručení tedy nevzniká na základě vůle osob nýbrž ze zákona³⁰ a daňový ručitel se této povinnosti nemůže jednostranně ani po dohodě s daňovým poplatníkem zprostit. Zákonné ručení připadá v úvahu, pokud nebyl daňový nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné. Správce daně může taktéž rozhodnout o přijetí ručení třetí osoby odlišné od daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně, nebo o přijetí bankovní záruky k zajištění dosud neuhrazené daně, a to na základě předloženého písemného prohlášení banky v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku. Tento typ ručení není zákonným jako předchozí typ, ale vzniká na základě vůle třetí osoby nebo banky.³¹

Daňový ručitel není daňovým subjektem a ani třetí osobou, přesto je mu třeba přiznat postavení daňového subjektu, jelikož je povinen splnit za daňový subjekt jeho daňovou

²⁹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 159 s.

³⁰ Zákon povinnost ručení ukládá například § 56 odst. 5 ObchZ, § 8 odst. 1 písm. a) ZDDDPN.

³¹ Zajištění bývá také namísto ručitele obstaráno i daňovým zástavním právem, které je vztaženo na zdaňovaný předmět, příjem apod. Daňová pohledávka může být zajištěna i před svým vznikem a to např. v případě, kdy poplatníkům se sídlem nebo bydlištěm v cizině (mimo členské státy EU) se z příjmů plynoucích jim z tuzemska zadržuje určitá částka na úhradu příští daňové povinnosti.
BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 159 s.

povinnost, pokud nedojde k jejímu dobrovolnému plnění plátcem.³² Pokud by toto postavení nebylo daňovému ručiteli přiznáno, nemohl by se nijak bránit proti daňové povinnosti, která by byla nesprávně určena. Zaplacení daňového nedoplatku ručitelem představuje zásah do jeho majetkové sféry, a tedy zásah do základního práva pokojně užívat majetek.

2.2.2. Dělená správa

Podle DŘ je daňovým subjektem rovněž osoba, které bylo uloženo určitého peněžitého plnění podle SŘ (tzv. dělená správa). Podle § 161 DŘ má tato osoba stejné postavení jako daňový subjekt. V tomto případě tedy není nutné, aby daňovou povinnost stanovoval zvláštní daňový hmotně právní předpis, nejedná se o daňový subjekt podle jednotlivých daňových zákonů, ale v rámci procesní úpravy mají tyto osoby obdobné postavení jako daňový subjekt. V DŘ je upravena tzv. dělená správa procesní a dělení správa věcná. Dělená správa procesní se vyznačuje tím, že při ukládání povinností k peněžitému plnění se postupuje podle nedaňového zákona a při jeho placení se postupuje podle DŘ. Ukládání povinnosti i správu placení vykonává též správní orgán. Dělená správa věcná se týká těch situací, kdy povinnosti k peněžitému plnění uloží rozdílný správní orgán než ten, který je příslušný ke správě placení.³³

2.2.3. Správce dědictví a insolvenční správce

Dle stanovení § 20 odst. 3 DŘ osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména správce dědictví a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt. Tato právní fikce platí po dobu běhu lhůty pro vyměření daně, resp. po dobu, po kterou může správce daně vymáhat nedoplatek daně. V odst. 3 § 20 DŘ je zohledněna judikatura Nejvyššího správního soudu, jenž pro tzv. zvláštní správce dovedl stejná práva a povinnosti, jako pro daňový subjekt.³⁴ Způsobnost jednat za daňový subjekt je v těchto případech převedena na jinou osobu, přičemž tato osoba není zástupcem daňového subjektu, jelikož správce dědictví či insolvenční správce neprojevují vůli daňového subjektu, přesto jsou tito oprávněni provádět právní úkony týkající se majetku daňového subjektu na účet daňové subjektu.

³² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 97 s. (§ 22 daňového řádu).

³³ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 17 s. (§ 2 daňového řádu).

³⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád: Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 512 s. (§ 112 daňového řádu).

Správce dědictví ani insolvenční správce tak nejsou třetími osobami dle ustanovení § 22 DŘ, i když jsou odlišnými subjekty od daňového subjektu. Existuje názor, že jednání samotného daňového subjektu nebude mít přednost před jednáním těchto osob podle ustanovení § 28 odst. 6 DŘ, a ani správce daně nemůže vyžadovat jednání přímo s daňovým subjektem.³⁵ S tímto názorem nelze nesouhlasit, jelikož se jedná o osoby, které byly hlavně v případě insolvenčního správce vrchnostenským aktem pověřeni nakládat s majetkem jiné osoby.³⁶ Daňovému subjektu by mělo i v tomto případě zachováno právo na účinné hájení svých práv a oprávněných zájmů.

2.2.4. Přejedod daňové povinnosti

Ustanovení § 239 a násl. DŘ upravuje přejedod daňové povinnosti v případě úmrtí fyzické osoby či zániku právnické osoby. Dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná. To neplatí, pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona (viz § 173 a násl. DŘ). Daňová povinnost, která vznikla zůstaviteli, přejedod na jeho dědice, který tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele. Není-li dědic znám a nebyl-li dosud ustanoven správce dědictví, podá správce daně podnět soudu k tomu, aby správce dědictví ustanovil z důvodu obecného zájmu; do ustanovení správce dědictví se daňové řízení staví. Případně- li dědictví státu, zjistí správce daně z moci úřední ve spolupráci s příslušnou organizační složkou státu daňovou povinnost zůstavitele a tuto daňovou povinnost v souladu se zákonem vypořádají. Daňová povinnost zaniklé právnické osoby bez právního zástupce přejedod na právního nástupce, zřizovatele, či zakladatele. ObchZ rozeznává zánik právnické osoby s likvidací nebo bez likvidace. Pokud zaniká právnická osoba s právním nástupcem, není likvidace vyžadována, to samé platí, pokud dojde k zániku právnické osoby v rámci insolvenčního řízení, kterým se vypořádají veškeré závazky právnické osoby. V případě zániku právnické osoby s právním nástupcem, získává právní nástupce postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby na žádost

³⁵ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 125 s. (§20 daňového řádu).

³⁶ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2005, sp. zn.. 1 Afs 55/2004, se na hmotněprávním postavení daňového subjektu (úpadce) prohlášením konkurzu nic nemění potud, že i nadále zůstává daňovým dlužníkem, správce daně tedy vyměřuje daň jemu, a nikoliv správci konkurzní podstaty (dnes insolvenčnímu správci). V tom samém rozsudku navíc soud konstatoval, že i když je ustanoven správce konkurzní podstaty, nemění to nic na tom, že se rozhodnutí vydaná při správě daní doručují nejenom správci konkurzní podstaty, ale také daňovému subjektu, o jehož právech a povinnostech se rozhoduje.

podanou správci daně.³⁷ V případě zániku právnické osoby s likvidací je likvidátor povinen podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení v zákoně stanovené lhůtě.

2.3. Třetí osoby

Třetí osoby jsou pro správu daní vymezeny negativním způsobem.³⁸ Dle ustanovení § 22 DR jsou třetími osobami osoby odlišné od daňového subjektu, i přes to mají tyto osoby práva a povinnosti při správě daní nebo jejich práva a povinnosti mohou být správou daní dotčena. Do skupiny třetích osob dle důvodové zprávy patří např. osoba svědka, odborného konzultanta, znalce tlumočnicka, jakož i další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní.³⁹ Jsou to tedy takové osoby, jejichž znalosti, zkušenosti či dokumenty, které mají v držení, jsou pro výkon správy daní potřebné, a jejichž práva jsou při správě daní dotčena.⁴⁰ Do této skupiny osob zúčastněných na správě daní není možné řadit osoby, které za určitých zákonem stanovených podmínek získávají postavení daňového subjektu, jak bylo uvedeno výše.

³⁷ KRATOCHVÍL, Jaroslav, TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem (č. 4)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011, 25 s. (§ 239-241 daňového řádu).

³⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně, 1. část. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 15, č. 8, 2 s.

³⁹ Dosavadní právní úprava ve svém ustanovení § 7 odst. 2 ZSDP do této skupiny řadila tyto osoby: svědci a osoby přezvědné, osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení; znalci, tlumočníci a auditoři; ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení; státní orgány a orgány obcí; případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem.

⁴⁰ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 129 s. (§22 daňového řádu).

3 Procesní způsobilost daňového subjektu

Dle ustanovení § 24 DŘ jedná osoba zúčastněná na správě daní při správě daní samostatně v tom rozsahu, v jakém má způsobilost k právním úkonům, přičemž způsobilost k právním úkonům je upravena v ObčZ.⁴¹ Osobou zúčastněnou na správě daní může být buď právnická osoba, nebo fyzická osoba. Způsob jakým tyto osoby jednají je odlišný vzhledem k tomu, že přirozenou osobou je pouze osoba fyzická. Právnická osoba vzniká pouze na základě vůle fyzických osob, je tedy subjektem odvozeným a musí vždy jednat prostřednictvím fyzických osob. Jednání těchto osob se pak považuje za samotné jednání právnické osoby. Za daňový subjekt může v rámci správy daní jednat i její zástupce.

3.1. Procesní způsobilost fyzických osob

Způsobilost fyzických osob být nositeli práv a povinností vzniká narozením. Daňovým subjektem může být i dítě nebo nasciturus, tedy nenarozené dítě, pokud se narodí živé.⁴² Způsobilost k právním úkonům pak vzniká v plném rozsahu dosažením zletilosti, před dosažením osmnáctého roku života se zletilost nabývá pouze uzavřením manželství. Další právní předpisy mohou způsobilost k právním úkonům upravit jinak.⁴³ Způsobilost k právním úkonům lze i omezit nebo i zcela vyloučit soudním rozhodnutím. Fyzické osoby jednají buď samostatně nebo prostřednictvím svého zákonného či smluvního zástupce (o zastoupení je pojednáno níže).

3.2. Procesní způsobilost právnických osob

Procesní způsobilostí právnických osob je upravena v § 24 DŘ. V porovnání s fyzickými osobami je jednání právnických osob o něco složitější. Jménem právnické osoby je oprávněn při správě daní jednat její statutární orgán, nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jejím jménem podle jiného právního předpisu jednat. Právnická osoba může taktéž pověřit svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává činnost této právnické osoby, aby činila právní úkony jejím jménem před správcem daně v rozsahu daném pověřením.

⁴¹ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VI. Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní. *Daňový expert*, 2010, roč. 6, č. 6, 2 s.

⁴² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 100 s. (k §24 daňového řádu).

⁴³ ZP upravuje způsobilost fyzických osob k právním úkonům odlišně, postačí, že zaměstnanec dovršil patnáctý rok svého života a zakončil povinnou školní docházku, přičemž z tohoto pravidla existují výjimky.

I při tomto pověření se však stále doručuje přímo právnické osobě.⁴⁴ Pokud tyto osoby překročí své oprávnění, vznikají práva a povinnosti právnické osobě jen pokud se právní úkon týká předmětu činnosti právnické osoby a zároveň se jedná o překročení, o kterém druhý účastník nemohl vědět. Úprava jednání právnické osoby dle DŘ a ostatních předpisů, které tento institut upravují je shodná.⁴⁵

Na základě „technické novely DŘ, byl do ustanovení § 24 DŘ přidán prokurista právnické osoby, který je při správě daní oprávněn jednat jménem této právnické osoby, může-li podle udělené prokury jednat samostatně. Před touto novelou byl prokurista řazen mezi zástupce daňového subjektu, což taktéž znamenalo, že písemnosti týkající se podnikající fyzické nebo právnické osoby se zřízenou prokurou se podle § 41 DŘ měly doručovat prokuristovi a nikoliv podnikateli, což mohlo eliminovat použitelnost datových schránek těchto právnických osob.⁴⁶ Dle nového znění se tak bude doručovat přímo právnické osobě.

Statutární orgán právnické osoby je jedním z údajů, které se zapisují do obchodního. Právnická osoba je dle § 127 odst. 2 DŘ povinna nahlásit správci daně při registraci statutární orgán nebo pověřené osoby, které jsou oprávněny jednat jejím jménem, a následně je povinna aktualizovat změny v těchto údajích.⁴⁷ Pokud ještě nebyl proveden zápis do obchodního rejstříku o nově ustanoveném statutárním orgánu nebo jeho členu, prokazuje se statutární orgán své oprávnění jednat za právnickou osobu dokladem, kterým bylo o změně statutárního orgánu rozhodnuto (např. notářským zápisem).⁴⁸ Pro právnické osoby, které se do obchodního rejstříku nezapisují (nadace, nadační fondy, občanské sdružení apod.), platí, že se statutární orgán prokazuje listinou osvědčující, že je statutárním orgánem.

Správce daně jedná jako kterákoliv jiná osoba v důvěře v zápis do obchodního rejstříku, který je veřejně přístupným registrem, osoby v něm zapsané jsou podnikateli. Jiným veřejným registrem, kam se zapisují podnikatelé, je živnostenský rejstřík. Správce daně tedy jedná v dobré víře v tento zápis, že tento stav odpovídá skutečnému stavu.

⁴⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně, 1. část. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 15 č. 8, 2 s.

⁴⁵ Dle ustanovení § 20 ObčZ právní úkony právnické osoby činí ti, kteří jsou k takovému jednání oprávněni smlouvou o zřízení právnické osoby, zakládající listinou nebo zákonem (statutární orgán). Za právnickou osobu mohou jednat i její pracovníci nebo členové, pokud je to stanoveno ve vnitřních předpisech právnické osoby nebo je to vzhledem k jejich pracovnímu zařazení obvyklé, respektive ten, kdo byl při provozování podniku pověřen určitou činností, a je proto zmocněn ke všem úkonům, ke kterým dochází při výkonu této činnosti podle § 15 odst. 1 ObchZ.

⁴⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Zásadní změny daňového řádu v souvislosti s technickou novelou. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 6, 18 s.

⁴⁷ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VI., Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní. *Daňový expert*, 2010, roč. 6, č. 6, 2 s.

⁴⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 101 s. (§ 24 daňového řádu).

Tento názor potvrdil i Nejvyšší správní soud, podle kterého platí, že jednal-li správce daně v důvěře v zápis do obchodního rejstříku, nelze z ničeho dovozovat, že u něj měla vzniknout pochybnost o tom, zda zápis v obchodním rejstříku neodpovídá skutečnosti.⁴⁹

3.3. Zástupce daňového subjektu

Procesní způsobilost jednat v rámci správy daní za daňový subjekt má i jeho zástupce. Ustanovení § 25 DŘ stanoví, kdo je zástupcem osoby zúčastněné na správě daní. Zástupcem⁵⁰ daňového subjektu tak může být: zákonný zástupce, ustanovený zástupce, zmocněnec, společný zmocněnec nebo společný zástupce. Tyto osoby jsou osobami zúčastněnými na správě daní, vzhledem k tomu, že se v jejich případě nejedná přímo o daňový subjekt, spadají pod druhou kategorii osob zúčastněných na správě daní, tedy pod kategorii třetích osob. Důvodem pro jednání zástupcem může být skutečnost, že subjekt nemůže při správě daní jednat nebo jednáním pověřit jinou osobu z důvodů odborné způsobilosti (daňový poradce nebo advokát). Dle ustanovení § 26 odst. 1 písm. a) DŘ je také správce daně oprávněn ustanovit zástupce daňovému subjektu a to pouze pro účel správy daní. Dle tohoto ustanovení správce daně daňovému subjektu ustanoví zástupce, pokud je nemožné určit či je nejasné s kým má za určitý daňový subjekt jednat.

Plná moc, na jejímž základě jedná zástupce, nemůže být generální, nýbrž speciální, v opačném případě by správce daně daňový subjekt vyzval k odstranění tohoto nedostatku.⁵¹ Konkrétnější úprava zastoupení na základě plné moci na rozdíl od ZSDP byla zvolena také proto, že jestliže dříve nebylo možné z plné moci dovodit, zda se jedná o speciální či generální plnou moc, považovala se plná moc za generální, následkem čehož byly písemnosti odesílány pouze zástupci na základě generální plné moci.⁵² DŘ totiž stanoví, že má-li osoba, které je doručováno zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. Zástupci i zastoupenému se písemnost doručuje jen, jestliže má něco osobně vykonat, přičemž za rozhodný den doručení se považuje ten, který nastal později.

⁴⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 7 Afs 163/2004.

⁵⁰ Rozlišujeme několik druhů zastoupení, a to zastoupení na základě zákona, na základě soudního rozhodnutí nebo na základě plné moci či mandátní smlouvy, přičemž zastoupení vzniklá na základě zákona a soudního rozhodnutí jsou označována jako zákonná zastoupení a jednání na základě plné moci či mandátní smlouvy za smluvní zastoupení. Další členění zastoupení je na přímé a nepřímé, přičemž zákonem je upraveno pouze zastoupení přímé, kdy práva a povinnosti vznikají přímo osobě zastoupené.

⁵¹ KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Přívodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 1. vydání. Praha: Linde, 2011, 15 s.

⁵² BONĚK, Václav. Zastupování daňového subjektu na základě plné moci a nový daňový řád. *Daně a finance*, 2010, roč. 18, č. 3, 10 s.

I v tom případě, že je daňový subjekt zastoupen podle § 25 a násl. DŘ může správce daně trvat na tom, aby některý úkon byl proveden přímo daňovým subjektem. V tomto případě se jedná o průlom do práva na zastoupení a do práva na právní pomoc dle čl. 36 LZPS, proto by mělo být ze spisu patrné, jaké okolnosti a důvody správce daně k tomuto postupu vedly.⁵³ Toto oprávnění správce daně bylo zakotveno z toho důvodu, že některé úkony mohou být efektivně provedeny pouze samotným zastoupeným. Správce daně může takto učinit jen v případě nezbytnosti, dřívější právní úprava ZSDP znala dle § 10 odst. 4 pojem „nutný případ“, který je obsahově shodný jako nově stanovený termín „nezbytný“. Za nutný případ se považuje neodkladný nebo neopakovatelný úkon či zmaření účelu zamýšleného úkonu.⁵⁴

Jestliže daňový subjekt při správě daní zastupuje daňový poradce nebo advokát, je tento zástupce označen legislativní zkratkou poradce, přičemž daňovým poradcem může být i právnická osoba poskytující daňové poradenství, jež má obdobné procesní postavení jako daňový poradce.⁵⁵ Od zástupce je třeba odlišovat odborného konzultanta, kterého si v rámci správy daní mohou přibrat pouze daňové subjekty nebo jejich zástupci, a to v souladu s právem na právní pomoc dle čl. 36 odst. LZPS. I když si daňový subjekt přibere odborného konzultanta, jsou otázky i nadále kladeny jemu a on se o nich může s odborným konzultantem radit. Jelikož odborný konzultant není zástupcem daňového subjektu, nepřísluší mu žádná procesní práva.⁵⁶

3.4. Plátcova pokladna

Institut plátcovy pokladny je upraven v § 21 DŘ. Má-li plátce daně organizační jednotku, kde dochází k výkonu povinností stanovených daňovým zákonem (zejména vybírání, srážení nebo zajištění daně), a kde jsou k tomu uloženy potřebné doklady, je tato organizační jednotka plátcovou pokladnou, pokud tak stanoví zákon. Plátcova pokladna není daňovým subjektem, jedná se pouze o organizační složku subjektu a to jak právnické osoby, tak i podnikající fyzické osoby. I přesto, že se nejedná o daňový subjekt, má při správě daní procesní způsobilost dle odst. 6 § 24 DŘ.

⁵³ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 116 s. (§ 27 daňového řádu).

⁵⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, sp. zn.7 Aps 2/2010. K vymezení pojmu nutný případ došlo taktéž v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, sp. zn. Aps 1/2009.

⁵⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně, 1. část. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 15, č. 8, 2 s.

⁵⁶ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VI., Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní. *Daňový expert*, 2010, roč. 6, č. 6, 2 s.

4 Daňové subjekty nepřímých daní

Nepřímé daně jsou spojeny především s osobou tzv. plátce daně, jenž odvádí daň sraženou či vybranou na výstupu od poplatníků daně na základě tzv. přenosu daňové břemene. Poplatníkem daně pak je spotřebitel nebo uživatel služby, který daň platí v konečné ceně zboží či služby plátcí daně.⁵⁷ Z tohoto obecného dělení daňových subjektů existuje i jistá anomálie, kterou je tzv. osobu identifikovanou k dani podle § 96 ZDPH. Osoba identifikovaná k dani totiž není osoba, která poskytuje zdanitelné plnění, naopak je to osoba, která je příjemcem zdanitelného plnění a v případě, že by se tato osoba stala osobou povinnou k dani, by byla pouhým poplatníkem daně. Daňovými subjekty by se mohli zdát osoby uvedené v ustanovení § 108 ZDPH, který vymezuje osoby povinné daň přiznat a zaplatit, avšak ty získávají pouze procesní postavení daňového subjektu dle odst. 3 § 108 ZSDP.

4.1. Daňové subjekty daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je typickou nepřímou daní a v české daňové soustavě je ze současných nepřímých daní také daní nejstarší. ZDPH stanovuje podmínky, za kterých se osoba stává osobou povinnou k dani, pokud tato osoba není od uplatňování daně osvobozena, stává se plátcem daně, jehož stíhá příslušná registrační povinnost. Další daňovým subjektem je osoba identifikovaná k dani, přičemž osobám povinným daň přiznat a zaplatit dle ustanovení § 108 ZDPH se dostává pouze procesní postavení daňového subjektu. Úprava daňových subjektů ZDPH je poněkud nepřehledná, další daňové subjekty obsahuje ustanovení § 19 ZDPH, který upravuje dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropského společenství, dále ustanovení § 94, které vyjmenovává plátce DPH. Vzhledem k velkému množství daňových subjektů, které obsahuje ZDPH jsem se tyto rozhodla vymežit pouze v obecné rovině.

4.1.1. Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani, je osoba, která slovy zákona samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Z tohoto obecného pravidla zákon hned stanovuje výjimku pro skupinu podle § 5a ZDPH, jelikož tato ekonomickou činnost samostatně nevykonává, poněvadž se jedná o seskupení daňových subjektů, které se pro daňové účely považuje za jediného plátce.

⁵⁷ SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 37 s.

V § 5 odst. 2 zákon ZDPH stanoví, co se pod ekonomickou činností rozumí, generálně lze říci, se jedná o podnikatelskou činnost dle § 2 ObchZ, i když ji daňový subjekt nemusí vždy vykonávat za účelem dosažení zisku. Rozhodujícím pojmovým znakem ekonomické činnosti je totiž úplatnost, nikoliv ziskovost či neziskovost činnosti, osoba nemusí ani disponovat potřebnými licencemi k výkonu určité činnosti.⁵⁸ Za ekonomickou činnost zákon považuje také soustavné využívání hmotného či nehmotného majetku za účelem získání příjmů. V tomto případě se daňovým subjektem může stát fyzická osoba, která soustavně pronajímá svůj byt, a proto by dle zákona měl být tento příjem zdaněn dle ZDPH.⁵⁹

Sám zákon pak určí, jaká činnost se za ekonomickou nepovažuje. Je to činnost, která není uskutečňována samostatně, to znamená, že osoba, která ji uskutečňuje, je v podřízeném postavení k osobě, pro kterou tuto činnost uskutečňuje. Touto nesamostatnou činností je předně činnost zaměstnanců.⁶⁰ Tato výjimka je logická, jelikož příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky jsou zdaněny dle ZDP, navíc by této dani měly podléhat hlavně příjmy z podnikatelské činnosti. Příjmy za autorské příspěvky jsou zdaňovány podle zvláštního právního předpisu.⁶¹

V odst. 3 § 5 ZDPH uvádí výčet veřejnoprávních subjektů⁶² v čele se státem, kraji a obcemi, které nepovažuje za osoby povinné k dani, i když při své činnosti vybírají úplatu, např. místní a správní poplatky. To však platí pouze, pokud vykonávají svojí působnost v oblasti veřejné správy, např. mohou vybírat soudní, správní či místní poplatky. I z tohoto pravidla také existuje výjimka, jestliže ÚHOS rozhodne, že touto činností dochází k výraznému narušení hospodářské soutěže.⁶³ Příloha č. 3 k ZDPH stanoví, kdy se naopak tyto subjekty považují za osoby povinné k dani vždy. Jsou to takové činnosti, které mají spíše ekonomický než správní charakter (např. dodávka vody, tepla, chladu a elektřiny), i když se tyto dvě složky činnosti veřejnoprávního subjektu mohou prolínat.

⁵⁸ DRÁBOVÁ, Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 38 s. (§ 38 zákona o dani z přidané hodnoty).

⁵⁹ PANTŮČEK, Igor. *Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář s příklady*. Praha: Linde Praha, a.s., 2005, 27 s. (§5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

⁶⁰ Zaměstnanec při závislé činnosti totiž nejedná pod svým jménem a svojí vlastní majetkovou odpovědností.

⁶¹ Tento příjem je zdaněn zvláštní sazbou daně z příjmů fyzických osob dle § 36 odst. 2 písm. t) ZDP.

⁶² Dříve toto ustanovení ZDPH konkrétní výčet veřejnoprávních subjektů neobsahoval, stanovil, že jím je veřejnoprávní subjekt při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy. Novelizované znění je konkrétnější. Komunitární předpisy nechávají členským státům volnost, aby samy stanovily, které subjekty označí za veřejnoprávní.

⁶³ Zdá se jako nepravděpodobné, že by takto ÚHOS rozhodl, Igor Pantůček v komentáři k tomuto ustanovení uvádí příklad, kdy tyto subjekty provádějí ověřování veřejných listin, přičemž tato činnost konkuruje se stejnou činností notářů.

PANTŮČEK, Igor. *Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář s příklady*. Praha: Linde Praha, a.s., 2005, 27 s. (§5 zákona o dani z přidané hodnoty).

4.1.2. Plátce daně

Plátcem daně dle ZDPH je osoba vykonávající ekonomickou činnost, jejíž obrat přesáhne částku 1.000.000,- Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Osoba, která se stane plátcem, je povinna podat přihlášku k registraci, jestliže svoji registrační povinnost nesplní, budou registrovány z moci úřední. Osoby, které daný obrat naopak nepřesáhnou, jsou osvobozené od uplatňování daně. Zákon na některých svých místech zakládá povinnost registrace i pro jiné osoby povinné k dani, které nepřekročí tento obrat, např. při pořízení zboží z jiných členských států EU od osob registrovaných k dani v jiném členském státě. Povinnost registrace zákon ukládá především tzv. daňovým rezidentům, které mají na území České republiky sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Osoba povinná k dani se může také rozhodnout, že se osobou povinnou k dani stane a přihlášku podá dobrovolně, i bez překročení požadovaného obratu.⁶⁴

4.1.3. Osoba identifikovaná k dani

Kromě výše zmíněného plátce daně, který je typickým daňovým subjektem, zná ZDPH ještě jeden typ daňového subjektu, kterou je osoba identifikovaná k dani, kterou zákon vymezuje pro případy, kdy dochází k uskutečňování zdanitelného plnění osobou registrovanou k dani v zahraničí. Slovy zákona je osobou identifikovanou k dani právnická osoba nepovinná k dani, tudíž taková, která nevykonává samostatnou ekonomickou činnost, ale činnost neziskovou, a to v případě, kdy z jiného členského státu EU pořizuje zboží a celková hodnota tohoto zboží přesáhne částku 326.000,- Kč za běžný kalendářní rok. Do této hodnoty se však nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku, jelikož tato osoba se stává vždy osobou povinnou k dani. Obdobné platí i pro zboží, které podléhá spotřební dani. Zřízení institutu osoby povinné k dani zajišťuje, aby při pořízení zboží či z jiného členského státu platili i osoby, které nejsou osobami povinnými k dani (např. kraj nebo obec, které vykonávají pouze svoji působnost v rámci veřejné správy nikoliv ekonomickou činnost jako osoby povinné k dani).⁶⁵ Osoba povinná k dani, která se stane osobou identifikovanou k dani a není plátcem daně, je povinna podat přihlášku k registraci k této dani.

⁶⁴ PANTŮČEK, Igor. *Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář s příklady*. Praha: Linde Praha, a.s., 2005, s. 292 - 293 (§ 94 - 95 zákona o dani z přidané hodnoty).

⁶⁵ BÁRTA, Jan, HOCHMANNOVÁ, Olga, ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011, 377 s. (k § 96 zákona o dani z přidané hodnoty).

4.1.4. Skupina

Vzhledem k tomu, že osobami povinnými k DPH jsou především podnikatelé, kteří často vytvářejí podnikatelská seskupení dle § 66 ObchZ, jim ZDPH vychází vstříc, když stanoví, že tyto spojené osobami vytvářejí tzv. skupinu, která může být registrována k DPH jako jediný plátc. Ta se pak následně považuje za jedinou osobu povinnou k dani. Pro osoby, které se této skupiny účastní, je výhodou, že plnění uskutečněná v rámci této skupiny nepodléhají zdanění, které by zvyšovalo cenu výrobku nebo služby. Ustanovení § 5a ZDPH nestanoví, že by těmito spojenými osobami měli být pouze právnické osoby. Při širším výkladu lze dovodit, že je možné, aby se osoba podílela i na vedení fyzické osoby. Dle Informace ke skupinové registraci MF to však může být pouze osoba právnická.⁶⁶

4.2. Plátcí daní spotřebních

Druhou nejstarší daní je daň spotřební. ZDS obdobně jako ZDPH za daňový subjekt označuje plátce daně, jelikož se jedná o nepřímou daň. Obecně je plátcem této daně fyzická nebo právnická osoba, která vybrané výrobky v tuzemsku vyrábí nebo které mají být tyto výrobky, ať již vyvážené nebo dovážené, propuštěny.⁶⁷ Vzhledem k tomu, že tato diplomová práce pojednává o daňových subjektech obecně a nikoliv o daňových subjektech dle ZDS, nebudu se tímto vymezením dále zabývat, jelikož vymezení plátců spotřební daně je nejkomplikovanější z celé právní úpravy. Jen konstatuji, že další daňové subjekty jsou tímto zákonem v podstatě subsidiárně stanoveny (i když textu zákona tak nezní), protože zákonodárce počítal, že plátcí daně spotřební se budou chtít placení daně vyhnout tím, že vybrané výrobky nebudou do volného daňového oběhu řádně uvádět. K této problematice se několikrát vyjadřoval i Nejvyšší správní soud, podle jehož právního názoru osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, se stává plátcem spotřební daně ex lege (a to bez povinnosti registrace).⁶⁸ Ustanovení týkající se jednotlivých spotřebních daní obsahují speciální ustanovení, které vymezují další osoby,

⁶⁶ DRÁBOVÁ, Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 38 s. (§ 38 zákona o dani z přidané hodnoty).

⁶⁷ BONĚK, Václav a kol. *LEXIKON – DAŇOVÉ POJMY*. Praha: Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. 285 s.

⁶⁸ Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu zastává právní názor, že dopravce se stává plátcem spotřební daně, neprokáže-li, že přepravované výrobky jsou zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Příslušný subjekt se tedy v takovém případě stane plátcem daně bez dalších podmínek, pouze na základě toho, že vybrané zboží dopravuje nebo skladuje a neprokáže jeho zdanění. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 1 Afs 94/2009.

které jsou taktéž plátcí daně.

4.3. Plátcí daní ze zemního plynu a některých dalších plynů, pevných paliv a elektřiny

Daně ekologické byly do české daňové soustavy přidány zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým byly zapracovány příslušné předpisy EU, předmětem této daně představují jisté ohrožení životního prostředí, a proto na osoby, které jsou vymezeny tímto zákonem jako plátcí, dopadá daňová povinnost, pokud je poskytují. Plátcem daně je především dodavatel, který předmět daně dodal konečnému spotřebiteli, nebo provozovatel distribuční soustavy či přepravní soustavy. Další plátcí daně pak nastupují v případě, kdy dodání konečnému spotřebiteli, bylo provedeno takovým způsobem, jež vedl k vyhnutí se daňové povinnosti nebo vedoucí k jejímu snížení.

5 Daňové subjekty přímých daní

Pro přímé daně je typickým daňovým subjektem daňový poplatník. Poplatník je osoba, jejíž příjem, majetek či jiné majetkové právo je přímo podrobena dani. Zde nedochází k tzv. přenosu daňového břemene na osobu plátce daně. Avšak i v úpravě přímých daní existuje výjimka. ZDP zná taktéž plátce daně, poněvadž to bývá zaměstnavatel, kdo za své zaměstnance odvádí daň z příjmů fyzických osob. Navíc tzv. trojdaň zná i osobu ručitele, který ovšem není daňový subjekt, avšak tento má pouze obdobná procesní práva a povinnost jako daňový subjekt.

5.1. Daňové subjekty dle zákona o daních z příjmů

ZDP upravuje dvě rozdílné daně, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Z uvedeného vyplývá, že se v jednom případě je plátce daně fyzickou osobou a ve druhém právnickou, tzn. v případě daně z příjmu ze závislé činnosti. I přes skutečnost, že daň z příjmů je přímou daní, upravuje ZDP takové typ daňového subjektu, kterým je plátce. Plátcí daně z příjmů fyzických osobou jdou dělení ještě dále do dvou podskupin a to plátce daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou a plátce daně vybírané zálohově.⁶⁹

5.1.1. Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

Fyzické osoby, které jsou poplatníky daně, ZDP dělí na daňové rezidenty a nerezidenty, pokud mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví něco jiného.⁷⁰ Daňovými rezidenty jsou fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště⁷¹ nebo se zde obvykle zdržují. Daňový rezident nemusí mít ani české státní občanství, rozhodné je jeho bydliště nebo to že se tu obvykle zdržuje. Označení daňový rezident pochází z mezinárodního práva, kdy se v mezinárodních smlouvách o zamezení

⁶⁹ BONĚK, Václav a kol. *LEXIKON – DAŇOVÉ POJMY*. Praha: Praha: Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. 283 s.

⁷⁰ MARKOVÁ, Hana. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 240 s. (§ 2 zákona o dani z příjmů).

⁷¹ Pojem bydliště je odlišný od pojmu trvalého pobytu podle § 10 odst. 1 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a o rodných číslech, ve znění pozdějších předpisů. Trvalým pobytem je adresa pobytu občana v České republice, kterou si občan zvolí. Bydlištěm se pak rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

BOŠNJKOVIČ, Elena a kol. *Daň z příjmů (Poradce č. 6-7)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011, 16 s. (§ 2 zákona o daních z příjmů).

dvojiho zdanění poplatník s neomezenou daňovou povinností takto označuje.⁷² Tyto subjekty tak mají neomezenou daňovou povinnost, a to jak k příjmům, jejichž zdroj se nachází na území České republiky i mimo něj. Daňoví nerezidenti jsou pak fyzické osoby, které nejsou daňovými rezidenty, nebo ti, o nichž tak stanoví mezinárodní smlouvy. Daňové nerezidenty stíhá daňová povinnost pouze k příjmům, jejichž zdroj se nalézá na území České republiky. Osoby, které se na území České republiky trvale zdržují, tj. jsou daňovými rezidenty, jestliže tak činí za účelem studia nebo léčení, platí daň pouze z příjmů, jejich zdroj se nachází na území České republiky, i když by je za jiných okolností stíhala neomezená daňová povinnost. Bylo by nepřiměřenou tvrdostí, pokud by na tyto dopadala neomezená daňová povinnost.

5.1.2. Plátce daně z příjmů fyzických osob

I když je osoba plátce daně pro přímé daně netypická v ZDP má své opodstatnění, a to z toho důvodu, že jím je zaměstnavatel, který daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků od svých zaměstnanců sráží, nebo vybírá. Jestliže daň sráží, stává se poplatníkem daně vybrané srážkou. Pokud ji vybere, vybere ji pouze zálohově. Jestliže zaměstnavatel odvádí daň zálohově, může jej poplatník požádat o roční zúčtování, kdy na konci zdaňovacího období může poplatník daně uplatnit různá snížení základu daně či snížení daně, na základě kterých může dojít k vrácení části daňové povinnosti.

5.1.3. Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Poplatníci daně z příjmů právnických osob jsou vůči fyzickým osobám vymezeny negativním způsobem. Zákon stanoví, že poplatníky daně z příjmů jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami. Dle zákona jsou dále poplatníky organizační složky státu podle zákona o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Zároveň odst. 2 § 17 ZDP stanoví, že ČNB je od této daně osvobozena. I poplatníci této daně jsou rozděleni na daňové rezidenty a nerezidenty. V tomto případě první skupinu tvoří ty právnické osoby, které mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení. Právnická osoba tak na území České republiky své skutečné sídlo, odkud je skutečně řízena a kde má veřejnost možnost se s ní stýkat. Daňovým rezidentům vzniká daňová povinnost jak k příjmům, které pocházejí ze zdrojů, které se vyskytují jak na území České republiky, tak mimo něj. Daňovými nerezidenty se pak rozumí všechny ostatní právnické osoby,

⁷² MARKOVÁ, Hana. *Zákon o dani z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 241 s. (§ 2 zákona o dani z příjmů).

kteřé na území České republiky nemají sídlo nebo místo svého vedení. Tyto pak stíhá daňová povinnost pouze ohledně příjmů, které plynou ze zdrojů na území České republiky.

5.2. Daňové subjekty dle zákona o dani z nemovitostí

Obdobně jako ZDP upravuje ZDN daně dvě, a to daň z pozemků a daň ze staveb. Pro poplatníka je důležité, aby určil, poplatníkem které daně vlastně je. Ani pro orgány veřejné moci však není v některých případech jednoduché určit, zda se v daném případě jedná o pozemek nebo o stavbu.⁷³ Daňové břemeno týkající se této dani leží především na vlastníkoví zdaňované nemovitosti ležící na území České republiky bez ohledu na to, kde se nachází bydliště nebo sídlo poplatníka.⁷⁴

5.2.1. Poplatníci daně z pozemků

Nejčastěji je poplatníkem daně z pozemků logicky vlastník daného pozemku zapsaný v katastru nemovitostí k 1. lednu příslušného zdaňovacího období, dále jím může být nájemce pozemku či uživatel pozemku, je-li vlastnická parcela nesporná. V platných mapách katastrů nemovitostí se jedná o označený pozemek, který je taktéž nesporně vymezen v terénu.⁷⁵ Osoby rozdílné od vlastníka pozemku jsou poplatníky především kvůli restitucím nemovitého majetku, který byl za minulého režimu znárodněn. Jestliže je vlastníkem pozemku stát, stává se poplatníkem jeho organizační složka nebo státní organizace. Je nutné si uvědomit, že organizační složka státu není osobou v právním slova smyslu, i když ZDPN za daňový subjekt považuje. Poplatníkem daně, jehož vlastníkem je stát, může být taktéž právnická osoba, která má právo trvalého užívání⁷⁶, nebo které se toto právo postupem času změnilo na výpůjčku.

Místo vlastníka pozemku může být za splnění zákonných předpokladů poplatníkem

⁷³ Určení toho, zda se v daném případě jedná o stavbu či o pozemek nemusí být tak snadné jak se na první pohled zdá, např. Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 22 Cdo 1121/2008, ze dne 16.7.2008 stanovil, který rozebíral, zda hráz rybníka je součástí pozemku, na němž se nachází, nebo se již jedná o stavbu.

⁷⁴ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 46 s. (§ 3 zákona o dani z nemovitostí).

⁷⁵ BONĚK, Václav a kol. *LEXIKON – DAŇOVÉ POJMY*. Praha: Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. 305 s.

⁷⁶ Části národního majetku mohly být za minulého režimu odevzdány bezplatně do trvalého užívání jiným organizacím než státním, zejména družstevním, nebo občanským sdružením (např. pozemky určené k výstavbě domů byly předávány do trvalého užívání stavebním bytovým družstvům). Přesto se však až do vydání zákona č. 219/2000 Sb. řídilo právo trvalého užívání ustanovením § 70 hosp. zákoníku; účinností tohoto zákona se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku. Sagit nakladatelství ekonomické a právní literatury Ostrava. *Právo trvalého užívání* [online]. danari.cz, 1. května 2004 [cit. 20. března 2012]. Dostupné na <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=151&typ=r&levelid=oc_332.htm>.

této daně i nájemce pozemku v případě, kdy skutečný vlastník pozemku není znám a právo dočasného užívání národního majetku se dle § 876 ObčZ změnilo na právo nájmu k majetku ve vlastnictví České republiky. Právo nájmu vzniklo u pozemků vedených v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem⁷⁷, spravované Pozemkovým fondem České republiky či správou státních hmotných rezerv⁷⁸, nebo převedené na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí. ZDN také podpůrně stanoví, že vlastníkem pozemku je uživatel pozemku, pokud vlastník pozemku není znám, nebo u pozemků, jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené. Náhradní pozemky jsou uživatelům přidělovány dle zákona č. 284/1991 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úradech, do časově omezeného nájmu nebo do zatímního užívání, jestliže není vlastníkovu možné vyčlenit jeho skutečný pozemek a pokud se předpokládá výměna vlastnických práv. Jestliže má k pozemku práva zakládající daňovou povinnost více osob, jsou k dani tyto osoby povinny společně a nerozdílně, to však neplatí, kdy je vlastnictví pozemku odvislé od vlastnictví k bytu nebo samostatného nebytového prostoru, poplatníkem daně bude v tomto případě, každá osoba ke svému podílu, který na daném pozemku vlastní, zvlášť.

5.2.2. Poplatníci daně ze staveb

Poplatníkem daně ze staveb je v zásadě osoba, která disponuje vlastnickým právem ke stavbě, bytu nebo samostatného nebytového prostoru.⁷⁹ Opět je rozhodujícím kritériem, že se předmětná stavba nachází na území České republiky bez ohledu na bydliště či sídla poplatníka, a to v souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Jestliže je vlastníkem stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru stát ZDN stanoví obdobná pravidla pro určení osoby poplatníka. Poplatníky daně jsou také Pozemkový fond České republiky nebo Státní správa hmotných rezerv, které výše zmíněné předměty této daně spravují, jestliže jsou tyto pronajaty, stává se poplatníkem této daně nájemce. To samé platí, pokud stavbu, jež byla pronajata, spravuje ministerstvo financí na základě rozhodnutí o privatizaci. Bylo by totiž neefektivní, kdyby stát vybíral daň sám od sebe a přicházel o část

⁷⁷ Dle zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, ve znění pozdějších předpisů zemědělské a lesní pozemky, jejichž hranice v terénu neexistují a jsou sloučeny do větších půdních celků, se evidují do doby jejich zobrazení v katastrální mapě, nejpozději však do doby ukončení pozemkových úprav podle zvláštního předpisu, zjednodušeným způsobem.

⁷⁸ Pozemkový fond disponuje působností pro správu a prodej pozemků ve vlastnictví státu. Správa státních hmotných rezerv je ústředním orgánem státní správy v oblastech hospodářských opatření pro krizové stavy a státních hmotných rezerv.

⁷⁹ RUDINSKÁ, Eva, DOKOUPILOVÁ, Eugenie a kol. *Daň z nemovitostí, úplné znění zákona s komentářem (Poradce č. 12)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2007, 19 s. (§ 8 zákona o dani z nemovitostí).

nájemného.⁸⁰

5.3. Daňové subjekty dle zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí

Poplatníci daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí jsou rozděleny do skupin I. - III., jenž jsou vymezeny v ustanovení § 11 ZDDDPN. I. skupinu tvoří osoby, které jsou příbuznými v řadě přímé a manžel. Do II. skupiny náleží příbuzní v řadě pobočné (konkrétně sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety), dále manželé dětí (tedy zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu 1 roku před převodem nebo úmrtí zůstavitele ve společné domácnosti dle § 117 ObčZ a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány na výživu nabyvatele, dárce nebo zůstavitele. Konečně do III. skupiny patří ostatní fyzické a právnické osoby, které nespádají do skupin I. až II. Skupina, do níž poplatník patří, ovlivňuje jak sazbu daně, tak osvobození od daně. Pro daň dědickou a darovací platí, že poplatníci daně uvedení v I. a II. skupině jsou od této daně zcela osvobozeni a nemusejí ani (na rozdíl od ostatních daní) podávat daňové přiznání, jež nemusí být podána na předepsaném tiskopise vydaném Generálním finančním ředitelstvím. Zákodárce tak chtěl osvobodit od těchto daní převod či přechod majetkových hodnot v rámci nejužší rodiny a vyjadřuje tak dle mého mínění tímto především sociální nikoli ekonomický aspekt, který rodina především obsahuje.

5.3.1. Poplatník daně dědické

Daň dědická zakládá daňovou povinnost v případě bezúplatné přechodu⁸¹ majetku⁸² či jiné majetkové hodnoty pro případ smrti (mortis causa), a to pro dědice, který je poplatníkem této daně. Podle dosavadní právní úpravy ObčZ je možné dědit na základě zákona, závěti nebo na základě obou těchto právních důvodů. Jiné dědické tituly současná právní úprava nepřipouští. Stejně účinky jako smrt osoby má prohlášení osoby za mrtvou rozhodnutím soudu.⁸³ Nový ObčZ stanovuje ještě další právní důvody dědění, např. odkaz,

⁸⁰ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 116 s. (§ 8 zákona o dani z nemovitostí).

⁸¹ Přechod se od převodu liší tak, že převod je výrazem vůle subjektu, jež jej činí. Naopak přechod je vůle prost.

⁸² Předmětem daně darovací a dědické může být jak majetek movitý, tak majetek nemovitý, kdežto předmětem daně z převodu nemovitostí, je pouze nemovitost.

⁸³ BOŠNJAKOVIČ, Elena, TICHÝ, Mojmir a kol. *Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí s komentářem (Poradce č. 3)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2012, 16. s. (§ 2 zákona o dani dědické, dani darovací a z převodu nemovitostí).

se kterými se bude muset právní úprava ZDDDPN po nabytí účinnosti tohoto právního předpisu vyrovnat. Po smrti zůstavitele je ex offio zahajováno dědické řízení dle OSŘ, výsledkem tohoto řízení je pravomocné rozhodnutí, kterým soud stanoví, kdo je dědicem a jaká část majetku v pozůstalosti na něj připadá, nebo schválí dohodu dědiců, kterou si dědictví mezi sebou vypořádávají. Soud může taktéž rozhodnout, že dědictví nepřipadá žádnému dědici, a dědické řízení zastavit pro nepatrný majetek nebo předlužené dědictví přenechat věřitelům.

5.3.2. Poplatník daně darovací

V případě bezúplatného převodu majetku či jiné majetkové hodnoty mezi živými (inter vivos), je poplatníkem daně darovací daně nabyvatel majetkové hodnoty, která byla předmětem tohoto převodu. Daň darovací je vybírána z neúplatného nabytí majetku, jak movitého, tak nemovitého, ale i jiného majetkového prospěchu.⁸⁴ Jestliže je darování činěno fyzickou osobou s trvalým pobytem na území ČR nebo právnickou osobou se sídlem v tuzemsku do zahraničí, je poplatníkem této daně vždy dárce. Zajištění placení této daně je zajišťováno ručitelem, který sice není daňovým subjektem, ale může se těšit stejnému rozsahu práv a povinností jako má daňový subjekt. Ručitelem se stává dárce daně, avšak logicky nikoliv pro případ, kdy vystupuje jako poplatník, pro případ, kdy daňová povinnost není primárně splněna poplatníkem. Dárce je tedy ručitele pouze v prvním případě, kdy bezúplatný převod nemá přeshraniční prvek. Jestliže je předmětem darování nemovitost nacházející se mimo území České republiky, daň se v tomto případě nevybírání.⁸⁵ Darování je v podstatě jakýkoliv právní vztah, jehož pojmovým znakem je bezúplatnost a nenastává pro případ smrti.

5.3.3. Poplatník daně z převodu nemovitostí

V případě trojdaní si může povšimnout, že daňová povinnost tíží a daňovým subjektem se zcela smysluplně stává osoba, která převodem či přechodem získala nějaký majetek nebo jinou majetkovou hodnotu, proto se v tomto případě stává poplatníkem daně převodce. Nabyvatel nemovitosti se ex lege stává ručitelem a nemůže se této povinnosti nikterak zprostit. Poplatník daně z převodu nemovitostí se může stát taktéž poplatníkem daně

⁸⁴ BOŠNJKOVIČ, Elena, TICHÝ, Mojmir a kol. *Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí s komentářem (Poradce č. 3)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2012, 24. s. (§ 5 zákona o dani dědické, dani darovací a z převodu nemovitostí).

⁸⁵ Tamtéž, 24. s. (§ 5 zákona o dani dědické, dani darovací a z převodu nemovitostí).

z příjmů či dokonce plátcem DPH, jestliže převod nemovitosti provádí v rámci samostatně vykonávané ekonomické činnosti, tedy podnikání. V praxi se stává, že převodce nemovitosti uzavře s nabyvatelem soukromoprávní smlouvu, ve které si sjednají přechod daňové povinnosti na nabyvatele, přičemž o tuto daňovou povinnost se sníží kupní cena nemovitosti. Tato smlouva však vůči správci daně nemá právní účinky a poplatníkem daně tak i nadále zůstává převodce. Právním důvodem převodu nemovitostí bude nejčastěji kupní smlouva, avšak může jím být i smlouva směnná. V případě směny nemovitostí jsou účastníci právního vztahu vzájemně zároveň v pozici převodce i nabyvatele, a proto se stávají poplatníky daně společně a nerozdílně.

K převodu nemovitosti může dojít i v rámci výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě nebo o nabytí smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací, v tomto případě je poplatníkem nabyvatel, jelikož původní vlastník nemá dostatek finančních prostředků a získané protiplnění putuje ihned na úhradu jeho dluhů. Ve výše uvedených případech spíše než o převod půjde o přechod nemovitosti, jelikož ten neprobíhal na základě svobodné vůle původního vlastníka.

5.4. Poplatníci daně dle zákona o dani silniční

Poplatníkem daně silniční je především fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem silničního motorového vozidla a jeho přípojného vozidla, které jsou registrovány a provozovány v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání, a která je zapsána v technickém průkazu. Daň silniční nerovnoměrně zatěžuje pouze podnikající osoby, dle mého názoru právě ony nejvíce ničí silniční síť těžkými vozy. Otázkou však je, proč jsou tyto subjekty touto daní zatěžovány, pokud používají osobní automobil, který povrch vozovky nijak neničí.

Vozidlo používané k podnikatelské činnosti taktéž nemusí být registrováno na podnikatele, pro něhož je využíváno, přesto bude poplatníkem právě on. Tento případ nastává v zákonem předvídané situaci, kdy zaměstnanec k této činnosti používá svůj osobní automobil a zaměstnavatel mu za to vyplácí cestovní náhrady. Další specifickou situací, která může u této daně nastat, je případ, kdy provozovatel vozidla je osobou odlišnou

od vlastníka (finanční leasing- smlouva o nájmu s následnou koupí věci), kdy vlastníkem věci je leasingová společnost, která vozidlo pronajímá leasingovému nájemci.⁸⁶ Leasingová společnost je v tomto případě poplatníkem daně, jelikož pronájem vozidla leasingovému nájemci se považuje za podnikatelskou činnost, ke které je vozidlo ve vlastnictví leasingové společnosti využíváno. Uživatel vozidla se stává poplatníkem, pokud provozovatel vozidla zemřel, zanikl nebo byl zrušen.

⁸⁶ NOVOTNÁ, Monika, NOVOTNÝ, Petr. *Zákon o dani silniční. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, 23 s. (§ 4 zákona o dani silniční).

6 Povinnosti daňového subjektu

Základní povinností daňového subjektu je daňová povinnost, od které se odvíjejí ostatní další povinnosti daňového subjektu. Vznik daňové povinnosti je specifikován v každém daném hmotně právním daňovém zákoně. Na daňovou povinnost jsou navázány i další akcesorické povinnosti, zejména procesních (podat tvrzení, provést platbu).⁸⁷ Těmito ostatními povinnostmi jsou: povinnost tvrzení a důkazní, povinnost mlčenlivosti, záznamní povinnost, registrační povinnost a také v neposlední řadě povinnost tvrzenou daň zaplatit.

6.1. Daňová povinnost

Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem. Dle ustanovení § 3 DŘ vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy se naplní skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Co se rozumí předmětem daně, je stanoveno jednotlivými zvláštními daňovými zákony, tyto taktéž stanoví datum nebo způsob určení data, ke kterému příslušná daňová povinnost vzniká. Podle důvodové zprávy je tak reflektována hmotně právní úprava, protože nikoliv všechny daňové zákony vymezují předmět daně jako určitou skutečnost (u daně z nemovitostí je předmětem daně nemovitost, která je věcí a nemůže být skutečností).⁸⁸

Neztotožňuji se s názorem obsaženým v důvodové zprávě k DŘ, že daňová povinnost je souborem práv a povinností, jelikož by došlo k terminologicky nesprávnému podřazení práva pod povinnost. Na daňovou povinnost se váže množství akcesorických povinností při správě daní. Některé hmotně právní zákony pojem daňová povinnost zaměňují za pojem daň.⁸⁹ Přičemž daň je již konkrétní plnění daňové povinnosti.

6.2. Povinnost tvrzení a důkazní

Nejrychlejší a nejjednodušší způsob, kterým stát jako účastník hmotně právního daňového vztahu, může zjistit vznik daňové povinnosti, je tvrzení a předložení důkazů

⁸⁷ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 21 s. (§ 3 daňového řádu).

⁸⁸ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 20 s. (§ 3 daňového řádu).

⁸⁹ Tamtéž, 21 s. (§ 3 daňového řádu).

daňovým subjektem. Je to právě daňový subjekt, jenž disponuje potřebnými podklady, které odrážejí vznik daňové povinnosti, proto má v první řadě vzniklou daňovou povinnost tvrdit a prokázat on. Stát by jinak neměl možnost vznik daňové povinnosti zjistit. DŘ taktéž upravuje postupy, kterými správce daně zjišťuje daňovou povinnost a její výši, pokud v tomto daňový subjekt selže. Skutečnost, že daňový subjekt při správě daní stíhá povinnost tvrzení i důkazní je průlomem do ústavněprávní ochrany autonomie subjektu.⁹⁰ Dle právní teorie musí být každý zásah do ústavně zaručených práv legitimní. V tomto případě je důvodem této legitimacy veřejný zájem na získání prostředků k financování činností státu.

V českém právním prostředí v poslední době došlo ke změně náhledu na břemeno tvrzení a důkazní, které při správě daní spočívá na daňovém subjektu. Za průlomový se v této oblasti považuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, sp. zn. 8 Afs 14/2010⁹¹, který pod vlivem judikatury Evropského soudního dvora povinnost unesení povinnosti důkazní vyvažuje anglickým termínem „good faith“. Povinnost důkazní a tvrzení tak již není chápána jako absolutní. Je nutné upozornit, že povinnost tvrzení a důkazní má dvě ohraničení a to věcné a časové. Věcné omezení znamená, že tato povinnost je svázána s určitou daňovou povinností. Časové omezení je dáno prekluzivní lhůtou dle § 148 DŘ pro stanovení daně.⁹²

6.2.1. Povinnost tvrzení

Daňovou povinnost daňový subjekt tvrdí prostřednictvím podání⁹³, které se souhrnně nazývají jako daňová tvrzení. Daňová tvrzení se dále dělí na řádná, dodatečná a opravná.

⁹⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád: Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 213-215 (§ 93 daňového řádu).

⁹¹ Nejvyšší správní soud se v tomto svém rozsudku vyrovnával s rozhodnutím Evropského soudního dvora Optigen ve věci Teleos, podle kterého má plátce daně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky směrnice o DPH, i když jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Nejvyšší správní soud dovodil, že výše uvedená právní věta Evropského soudního dvora je obdobně použitelná i na podmínky osvobození od daně z přidané hodnoty.

⁹² NOVÁKOVÁ, Petra. *Limits of a tax subject's burden of proof in intra-Community supply, or Does the Czech Supreme Administrative Court really interpret the VAT principles in accordance with Court of Justice of the European Union judicature* [online]. danari.cz, 1. prosince 2010 [cit. 15. března 2012]. Dostupné na <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d28654v35805-limits-of-a-tax-subject-s-burden-of-proof-in-intra-community/?search_query=Limits+of+a+tax+subject%2Cs+burden+of+proof+in+intra-Community+supply%2C+or+Does+the+Czech+Supreme+Administrative+Court+really+interpret+the+VAT+principles+in+accordance+with+Court+of+Justice+of+the+European+Union+judicature%3F&search_results_page=>>.

⁹³ Podání je procesní úkon, který činí daňový subjekt vůči příslušnému správci daně. Daňový subjekt podáním plní své procesní povinnosti a uplatňuje svá práva. Je nutné si uvědomit, že ne všechny procesní úkony daňového subjektu jsou podáním, jako typický příklad je uváděna platba, která je úkonem hmotně právním. Podání také není např. nahlášení do spisu či účast na jednání.

Následující text pojedná alespoň zevrubně, k jakému účelu jednotlivá daňová tvrzení slouží. Pokud daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení, správce daně jej k tomu vyzve. Jestliže daňový subjekt této výzvě nevyhoví, může správce daně stanovit daň pomocí pomůcek, s řádným nesplněním povinnosti tvrzení daňovým subjektem, zákon spojuje taktéž různé sankce.

6.2.1.1. Řádná daňová tvrzení

Mezi řádná daňová tvrzení, jak již bylo poznamenáno výše, se řadí daňové přiznání, daňové hlášení a vyúčtování. Každé toto podání daňového subjektu slouží k tvrzení daňové povinnosti daňového subjektu, avšak mají jiný účel a taktéž bývají specifické pouze pro určité případy. Dle mého názoru je řádné daňové tvrzení typický typ podání pro správu daní, jelikož je k němu povinný každý daňový subjekt v souladu se zásadou, že břemeno tvrzení a důkazní při správě daní lpí prioritně na daňovém subjektu, za splnění zákonem stanovených podmínek. Podáním řádného daňového tvrzením (konkrétně daňovým přiznáním a vyúčtováním) daňový subjektem je ex lege zahájeno daňové řízení, konkrétně část daňového řízení označovaná jako vyměřovací řízení. Nedojde-li k zahájení vyměřovacího řízení podáním daňového subjektu, správce daně vyměřovací řízení zahájí ex officio výzvou k podání řádného daňového tvrzení.

Daňový subjekt je na základě povinnosti tvrzení v daňovém přiznání povinen sám sobě daň vyčíslit a uvést předepsané údaje, jakož i další skutečnosti rozhodné pro vyměření daně (veškerá osvobození, slevy a odpočty). Z uvedeného vyplývá, že s povinností podat daňové přiznání nebo vyúčtování souvisí povinnost daň zaplatit. Na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, jež obsahují potřebná tvrzení a důkazy o nich, správce daně daň vyměří. Následně mohou nastat dvě situace. První je, že daň tvrzená daňovým subjektem se nijak neliší od daně vyměřené správcem daně. V tomto případě je daňová povinnost splněna a správce daně tudíž nemusí daňovému subjektu rozhodnutí oznamovat. Druhá je, že daň vyměřená správcem daně se od daně tvrzené daňovým subjektem bude lišit. V tomto druhém případě správce daně je již povinen platební výměr vydat.

Některým daňovým subjektům je daňovými zákony stanovena povinnost registrace. Pokud těmto daňovým subjektům nevznikne za příslušné zdaňovací období daňová povinnost, pro kterou je registrován, je povinen to sdělit správci daně právě ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Ostatní daňové subjekty tato povinnost při nevzniku daňové povinnosti ve zdaňovacím období nestíhá, proto je tato povinnost jistým vybočením z mé

obecně stanovené zásady, že ostatní povinnosti se odvozují od vzniku daňové povinnosti. Tato povinnost je stanovena z jisté procesní ekonomie, jelikož správce daně by jinak očekával podání daňového přiznání a daňový subjekt by k plnění jeho povinnosti zbytečně vyzýval.⁹⁴

6.2.1.2. Dodatečná a opravná daňová tvrzení

Může nastat situace, kdy daňový subjekt po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení nebo po nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně zjistí skutečnosti, na základě které má být daň vyšší než jemu poslední známá daň. I v tomto případě stíhá daňový subjekt povinnost tvrzení. Pokud daňový subjekt, že daň měla být nižší než poslední známá daň, má pouze oprávnění tuto skutečnost před správcem daně uplatnit. Zahájení doměřovacího řízení je, na rozdíl od jiných procesních úprav možné i přes existenci pravomocného rozhodnutí, jelikož je pro správu daní charakteristické na rozdíl od jiných procesních, že původní vyměření daně nezakládá překážku rei iudicatae.⁹⁵ Pokud existuje daňová povinnost, kterou daňový subjekt netvrdil, může správce daně zahájit taktéž doměřovací řízení ex officio výzvou k podání dodatečného daňového přiznání. Dále může správce daně vydat dodatečný platební výměr na základě provedené daňové kontroly.

Pokud si daňový subjekt uvědomí, že podal chybné daňové tvrzení, může do té doby, do které mu běží lhůta pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování toto své selhání zhojit opravným daňovým přiznáním nebo opravným vyúčtováním, a to i opakovaně. V tomto případě daňový subjekt nestíhá žádná sankce za opožděné tvrzení daně jako je tomu v případě dodatečného daňového přiznání, jelikož svá tvrzení stihl učinit ve lhůtě pro podání řádného daňového tvrzení. Původní daňové tvrzení se tímto opravným daňovým přiznáním nahrazuje a k dřívějšímu podání není přihlíženo. Daňový subjekt může opravná daňová tvrzení využít nejen pro řádná daňová tvrzení, ale i pro opravu dodatečného daňového tvrzení nebo opravného daňového tvrzení.⁹⁶

6.2.2. Povinnost důkazní

Daňový subjekt dle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ je povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení. Břemeno důkazní k prokázání své daňové

⁹⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 600 s. (§136 daňového řádu).

⁹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád: Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 315 s. (§ 143 daňového řádu)

⁹⁶ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 834 s. (§ 138 daňového řádu).

povinnosti tak při správě daní leží prioritně na daňovém subjektu. Jestliže daňový subjekt své břemeno důkazní neunes, správce daně daňový subjekt vyzve k řádnému splnění této jeho povinnosti. Dle názoru Nejvyššího správního soudu daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především pomocí účetnictví (pokud jej daňový subjekt vede podle zákona o účetnictví), ledaže správce daně prokáže, že údaje tam obsažené jsou nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

Již dřívější judikatura Nejvyššího správního soudu stanovila pro praxi správců daní pravidlo, podle kterého daňové subjekty musí dokazovat, pokud jsou k tomu správcem daně vyzváni, pouze ty skutečnosti uvedené v jejich daňových tvrzeních a správce daně není oprávněn požadovat prokázání jiných skutečností. Tento názor Nejvyššího správního soudu byl vtělen i do ustanovení § 98 DŘ. K unesení důkazního břemene daňovým subjektem pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin.⁹⁷ K obdobnému názoru dospěl i Ústavní soud, podle kterého je daňový doklad je pouhým formálním důkazem, který finalizuje skutečně provedené zdanitelné plnění.⁹⁸ Z toho vyplývá, že jestliže ke zdanitelnému plnění skutečně nedošlo, není možné, aby se daňový subjekt zprostil své důkazní povinnosti pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, pokud existují pochybnosti o faktickém stavu.

DŘ dále taxativně vyjmenovává skutečnosti, které prokazuje správce daně. Vyjdeme-li z interpretace prostřednictvím argumentu a contrario, tyto skutečnosti pak nemá povinnost prokazovat daňový subjekt. Správce daně tak po něm předložení důkazů prokazujících tyto skutečnosti nemůže požadovat, jelikož se jedná o důkazy, kterými správce daně daňovému subjektu osvědčuje, že při správě daní postupoval v souladu se zákonem.⁹⁹ Co se týká jiných skutečností než těch, o kterých DŘ stanovím, že je prokazuje daňový subjekt či správce daně, lze říci, že obecně platí pravidlo, podle kterého pokud zákon mlčí o tom, kdo nese důkazní břemeno, nese důkazní břemeno ten, kdo tuto skutečnost tvrdí.¹⁰⁰

6.3. Registrační povinnost

Dle důvodové zprávy k návrhu DŘ se registrační povinnost uplatní u daní, které mají kontinuální charakter, tj. daňové povinnosti v nich vznikají pro jednotlivá zdaňovací období, a správci daně umožňuje přehled o klíčových údajích potřebných pro správné stanovení daně

⁹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, sp. zn. 8 Afs 14/2010.

⁹⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99.

⁹⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád: Komentář*. 1 vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 215 s. (§ 93 daňového řádu).

¹⁰⁰ Tamtéž, 210 s. (§92 daňového řádu).

a dále zajišťuje její placení. Dá se předpokládat, že daňová povinnost bude vznikat kontinuálně u ekonomických činností. Dle § 125 DŘ registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, který obdrží povolení nebo získá oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, které jsou předmětem daně.¹⁰¹ Dále je přihlášku k registraci povinná podat osoba, jejíž výsledky jsou předmětem daně, ale nemusí disponovat povoleními, příkladem těchto daňových subjektů jsou osoby vykonávající svobodná povolání (umělci, sportovci apod.).

Daňové subjekty, které jsou podrobeny registrační povinnosti, jsou povinny podat přihlášku k registraci. Pokud daňový subjekt nepodá registrační přihlášku, i když došlo ke vzniku registrační povinnosti, správce daně vydá rozhodnutí o registraci ex officio. Daňovému subjektu, který ke své činnosti nepotřebuje povolení nebo oprávnění, vzniká registrační povinnost okamžikem, kdy tento začne vykonávat činnost, jejíž výsledky jsou předmětem daně, nebo pobírat příjmy, které jsou předmětem daně, přičemž záleží na tom, která z těchto skutečností nastala dříve.¹⁰² Každému daňovému subjektu, který se rozhodl podnikat „na černo“, je tak dána možnost neporušovat alespoň daňové předpisy. Na tuto povinnost navazuje i ochrana takových údajů před ostatními orgány.¹⁰³ Registrační povinnost dopadá i na daňové subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, pokud se jedná o příjmy podrobené dani v České republice. Pokud plátcí daně vznikla povinnost vykonávat daňovým zákonem stanovené úkony, je taktéž povinen podat přihlášku k registraci. Registrační povinnost nevzniká daňovému subjektu, u kterého vznikla jen nahodilá nebo jednorázová daňová povinnost nebo u kterého je předmětem daně pouze nemovitost, jako již i poplatníkovi, který má výhradně povinnost platit daň nepřímo prostřednictvím plátce daně.

6.4. Záznamní povinnost

S břemenem tvrzení a důkazním souvisí tzv. záznamní povinnost, která lpí na daňovém subjektu, který uskutečňuje samostatnou ekonomickou činnost, při níž činí

¹⁰¹ Tímto správním aktem je např. živnostenské oprávnění dle živnostenského zákona, osvědčení o zápisu do evidence zemědělského podnikatele podle zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, rozhodnutí o registraci nestátního zdravotnického zařízení podle zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, rozhodnutí o udělení licence Energetickým regulačním úřadem podle energetického zákona, osvědčení o splnění podmínek k výkonu veterinární léčebné péče a preventivní činnosti podle zákona č. 381/1991 Sb., vydané Komorou veterinárních lékařů ČR, a další osvědčení jiných profesních komor jako např. Advokátní komory, Komory daňových poradců.
BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 767 s. (§ 125 daňového řádu).

¹⁰² BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 768 s. (§ 125 daňového řádu).

¹⁰³ Tamtéž, 565 s. (§ 97 daňového řádu).

platby v hotovosti.¹⁰⁴ Platby v hotovosti jsou pod tak intenzivním dohledem státu kvůli tomu, že jsou špatně dohledatelné a finanční prostředky při nich použité tak snadno končí v šedé ekonomice. Podle § 97 DŘ daňový subjekt, který podniká nebo uskutečňuje jinou samostatně výdělečnou činnost a při těchto činnostech činí platby v hotovosti, je povinen vést průběžnou evidenci hotovostních plateb. Záznamní povinnost daňový subjekt však nestíhá, pokud tyto platby zaznamenává v jiné evidenci, kterou stanoví zákon (např. kniha ubytovaných u provozovatelů ubytovacích zařízení, evidence o cenách, evidence dle ustanovení § 100 ZDPH, evidence podle zákona o účetnictví¹⁰⁵). Stanovení povinnosti vedení další evidence by bylo v tomto případě zbytečné v souladu se zásadou dobré správy a nepřiměřeně by zatěžovala daňový subjekt.

I přesto že daňový subjekt vede evidenci podle právního předpisu, dává DŘ správci daně možnost uložit daňovému subjektu zvláštní individuální záznamní povinnost, je-li to potřebné pro správné zjištění a stanovení daně. Tato potřeba vyvstává zejména u specifických činností daňových subjektů, jejichž povaha a způsob jejího provádění daňovým subjektem dostatečně odůvodňuje uložení záznamní povinnosti.¹⁰⁶ Daňové subjekty mnohdy shledávají uložení záznamní povinnosti za úřední šikanu, správci daně naopak tvrdí, že bez záznamní povinnosti nebudou schopni stanovit základ daně a daň. Uložení záznamní povinnosti skutečně nemůže představovat šikanózní výkon práva vůči daňovým subjektům. Dle § 92 odst. 5 písm. b) a c) DŘ je správce daně povinen prokázat, z jakých konkrétních důvodů u konkrétního daňového subjektu nepostačují obecně závazné právní předpisy ke správnému zjištění a stanovení daně. Je tedy již vyloučeno plošné ukládání záznamní povinnosti neurčitému okruhu adresátů.¹⁰⁷ Nově jsou rozhodnutí povinně odůvodněna, je možno se proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti odvolat.

6.5. Povinnost mlčenlivosti

Při správě daní spočívá prioritní břemeno tvrzení a důkazní na daňovém subjektu, z toho důvodu jsou základními zásadami správy daní neveřejnost a mlčenlivost.

¹⁰⁴ Pro platby prováděné v hotovosti je stanoveno omezení podle zákona č. 124/2002 Sb., o převodech peněžních prostředků, elektronických platebních prostředcích a platebních systémech (zákon o platebním styku).

¹⁰⁵ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 422 s. (§97 daňového řádu).

¹⁰⁶ KRATOCHVÍL, Jaroslav, TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem (Poradce č. 4)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011, 104 s. (§ 97 daňového řádu).

¹⁰⁷ HAJDUŠEK, Tomáš, PIECH, Marek. *Záznamní povinnost* [online]. danari.cz, 1. dubna 2011 [cit. 3. dubna 2012]. Dostupné na <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33513v42957-zaznamni-povinnost/?search_query=z%C3%A1znamn%C3%AD+povinnost&search_results_page=>>.

Tato povinnost tak nestíhá samotný daňový subjekt ohledně informací jím získaných nebo použitých při správě jeho vlastních daní.¹⁰⁸ Tento daňový subjekt naopak disponuje právem se této mlčenlivosti domáhat vůči úřední osobě správce daně a osobě zúčastněné na správě daní. Při správě daní se o poměrech jiných osob může dozvědět taktéž osoba zúčastněná na správě daní, která je rovněž daňovým subjektem. V takovém případě povinnost mlčenlivosti na daňový subjekt dopadá. Daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní. V takovém případě k porušení povinnosti mlčenlivosti nedochází. Porušení povinnosti mlčenlivosti je dle ustanovení § 246 přestupkem a fyzické osobě, která se tohoto přestupku dopustila lze uložit pokutu. Tato pokuta však nepřipadá daňovému subjektu, do jehož práv bylo zasaženo, ale správci daně. Daňový subjekt se dále může domáhat náhrady škody nebo jiného zadostiučinění.

6.6. Povinnost daň zaplatit

Daňový subjekt v daňovém tvrzení sám sobě daň vyčísluje a je povinen uvést předepsané údaje, jakož i další skutečnosti rozhodné pro vyměření daně (veškerá osvobození, slevy a odpočty). Tato povinnost má charakter hmotně právní, jelikož vyplývá jako jedna z povinností daňově právního vztahu. Daň, kterou si je povinen daňový subjekt v daňovém tvrzení vypočíst, je obecně splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, a to v zákonné výši nikoliv ve stanovené. Ode dne splatnosti daně v zákonné výši se odvíjí příslušenství daně, jestliže daň není placena řádně a včas. Jelikož se DŘ používá subsidiárně, jestliže příslušný daňový zákon nestanoví jinak dle § 4 DŘ, může speciální daňový zákon upravit otázku splatnosti daně upravovat odlišně, tak že stanoví pevné datum, či metodou určení počtu dnů v návaznosti na rozhodnou skutečnost. Speciální daňový zákon upravuje jinak pro daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí. Jestliže se prodlužuje den pro podání řádného daňového tvrzení, dochází taktéž k prodloužení splatnosti daně.¹⁰⁹ Pokud není daň v tento den uhrazena, stává se daňovým nedoplatkem.

Činí-li však výše daně vyměřená správcem daně vyšší částku než daň tvrzená subjektem, je tento rozdíl splatný do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední. Pro rozhodnutí správce daně,

¹⁰⁸ KRATOCHVÍL, Jaroslav, TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem (Poradce č. 4)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011, 56 s. (§ 52 daňového řádu).

¹⁰⁹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 596 s. (§ 135 daňového řádu).

kteřé ukládá náhradní lhůtu splatnosti daňové povinnosti, je příznačný na rozdíl od ostatních rozhodnutí, že vykonatelnost takového rozhodnutí nastává až po nabytí právní moci rozhodnutí. Takové rozhodnutí tedy není předběžně vykonatelné.¹¹⁰ To znamená, že daňový subjekt se dočasně může vyhnout jejímu plnění, podáním odvolání. Úrok se však i nadále počítá ode dne původního dne splatnosti.

¹¹⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 604 s. (§139 daňového řádu).

7 Práva daňového subjektu

Z pohledu daňových subjektů se může zdát, že při správě daní mají pouze povinnosti. Povinnosti daňových subjektů jsou pro správné zjištění a stanovení daně klíčové, ale často představují zásah do jejich autonomní oblasti. Povinnosti daňového subjektu jsou pak vyvažovány jejich právy. Nejdůležitějším právem daňového subjektu je právo na spravedlivý proces dle čl. 36 LZPS, které je realizováno právy ostatními, např. právem na přezkum rozhodnutí vydaných v rámci správy daní, dále jsou důležitá práva, jež náleží daňovým subjektům v rámci dokazování či postupů správce daně.

7.1. Právo na spravedlivý proces

Jako je základní povinností daňového subjektu daňová povinnost a všechny ostatní povinnosti se od této primární povinnosti odvíjí, je základním právem daňového subjektu právo na spravedlivý proces. Právo na spravedlivý proces zjednodušeně řečeno znamená právo daňového subjektu na zákonné a věcně správné rozhodnutí v jeho věci. Jak již bylo řečeno výše, je toto právo zaručováno dalšími právy, která jsou stanovena jak přímo v LZPS tak v DŘ. Lze také říci, že právo na spravedlivý proces je vlastně tvořeno těmito jednotlivými právy. Zárukou práva na spravedlivý proces je právo na přezkoumání rozhodnutí orgánu veřejné moci nezávislým a nestranným soudem. V případě správy daní se tak může daňový subjekt dožadovat přezkoumání rozhodnutí správce daně ve správním soudnictví podle SŘS. Jestliže byla daňovému subjektu způsobena škoda nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, může se domáhat její náhrady podle zvláštního právního předpisu.¹¹¹ Dvouinstančnost je ústavně zaručena jen pro trestní řízení, avšak DŘ právo na přezkum rozhodnutí druhou instancí taktéž umožňuje. Zásah do základních lidských práv obsažených v LZPS je důvodem pro podání ústavní stížnosti po vyčerpání posledního procesního prostředku.

¹¹¹ Jestliže by daňový subjekt utrpěl škodu vyvolanou nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem, kterým jsou dle judikatury i průtahy v řízení, může podat žalobu dle OSŘ, jelikož se jedná soukromoprávní nárok. Předtím se však musí pokusit o narovnání se správcem daně a o tuto náhradu u něho žádat.

7.2. Právo na tlumočníka a právní pomoc

Každý daňový subjekt má právo, aby s ním bylo jednáno v jazyce, kterému nejlépe rozumí, za tím účelem, aby mohl účinně hájit svoje práva. Tlumočné v zásadě platí sám daňový subjekt. To ovšem neplatí pro příslušníky národnostních menšin, které tradičně obývají území České republiky¹¹², v tomto případě platí tlumočné stát.

Každý daňový subjekt má taktéž právo na kvalifikovanou právní pomoc, toto právo vyplývá má ústavní základ v čl. 37 LZPS. Právo na právní pomoc umožňuje daňovému subjektu jako právními laikovi přizvat k účasti na řízení osobu, která disponuje odbornými znalostmi. Osobou poskytující právní pomoc může být kdokoliv, koho si daňový subjekt zvolí, nejenom daňový poradce nebo advokát. Daňového poradce či advokáta má daňový subjekt právo ustanovit svým zástupcem. Daňový subjekt či jeho zástupce si může taktéž ke své pomoci při správě daní přizvat tzv. „odborného konzultanta“. V případě odborného konzultanta se však nejedná o zástupce daňového subjektu, proto tato osoba nemůže za daňový subjekt při správě daní jednat a nepřísluší mu žádná procesní práva.¹¹³

7.3. Právo na poučení aneb poučovací povinnost správce daně

Obecná poučovací povinnost správce daně a z ní vyplývající právo daňového subjektu na přiměřené poučení je stanovena v § 6 odst. 3 DŘ. Správce daně je povinen poučit osoby zúčastněné na správě daní, stanoví-li to zákon nebo je-li to vzhledem k povaze úkonu nezbytné. Poučovací povinnost je vystavena na myšlence, že osobě zúčastněné na správě daní by neměla být na újmu neznalost DŘ.¹¹⁴ Kromě této poučovací povinnosti obecného charakteru existují speciální poučovací povinnosti v rámci svých jednotlivých institutů daňového práva. Poučení učiněné správcem daně by nemělo znít příliš určitě, je spíše konstatováním variant, kterých může daňový subjekt využít, aby mohl uplatnit svá práva či plnit své povinnosti.

¹¹² Pro určení příslušníka národnostní menšiny se vychází z ustanovení Evropské Charty regionálních či menšinových jazyků č. 15/2007 Sb. m. s.

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 408 s. (§ 76 daňového řádu).

¹¹³ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VI., Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní. *Daňový expert*, 2010, roč. 6, č. 6, 2 s.

¹¹⁴ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 44 s. (§ 6 daňového řádu).

7.4. Práva v rámci provádění dokazování

Účelem dokazování je v souladu se zásadou materiální pravdy zjištění skutečného skutkového stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Pokud by došlo ke stanovení daně na základě neúplně nebo nesprávně zjištěného stavu věci, bylo by tím zasaženo do majetkových práv daňových subjektů, která jsou ústavně zaručena.¹¹⁵ Odpovědnost za správné zjištění skutkového stavu věci při správě daní nese správce daně, proto DŘ umožňuje správci daně využít různých postupů¹¹⁶ k získání potřebných důkazů, pokud tak daňový subjekt nesplní svoji důkazní povinnost. Správce daně při dokazování postupuje v souladu se základními zásadami správy daní podle ustanovení § 5 až 9.¹¹⁷ Pokud by některá z těchto zásad byla správcem daně porušena, naskýtala by se daňovému subjektu možnost uplatnění opravného prostředku či iniciace dozorčího prostředku proti konečnému rozhodnutí.

Daňový subjekt a jeho zástupce mají právo se prováděného dokazování účastnit, a to taktéž dle čl. 38 LZPS, a taktéž právo pokládat otázky vyslychaným svědkům či znalcům atd. Daňový subjekt je povinen a zároveň oprávněn prokazovat jím uvedená tvrzení, v rámci dokazování tak má právo navrhnout správci daně důkazy k prokázání svých tvrzení. Správce daně však není návrhy důkazů osoby zúčastněné na správě daní vázán. Ústavní soud ve svém nálezu stanovil tři důvody, pro které nemusí být důkazní návrh účastníka akceptován. Prvním důvodem je, že navrhovaný důkaz nemá souvislost s řízením. Další příčinou neprovedení důkazu při správě daní je, skutečnost že důkaz není schopen ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost. Konečně posledním důvodem dle názoru Ústavního soudu je nadbytečnost důkazu, která spočívá v tom, že tvrzení bylo již ověřeno nebo vyvráceno.¹¹⁸ Jedná se tedy o situaci, ve kterých důkazní prostředky nejsou schopny osvětlit skutkový stav věci.

¹¹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád: Komentář*. 1 vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 211 s. (§ 92 daňového řádu).

¹¹⁶ Mezi postupy při správě daní patří: vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Těmito postupy získává správce daně důkazní prostředky ke správnému zjištění a stanovení daně, jestliže daňový subjekt neunese břemeno důkazní, které leží a priori na něm. K vyhledávací činnosti, místnímu šetření a daňové kontrole se tak správce daně uchýlí tehdy, jestliže má konkrétní pochybnosti o daňovém tvrzení daňového subjektu. (Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07). Dle důvodové zprávy k návrhu daňového řádu se daňová kontrola jako největší zásah do autonomie oblasti daňového subjektu uplatní jen v těch případech, kdy je nutné provádět rozsáhlé dokazování. Pokud mají být prokázány jen dílčí skutečnosti, uplatní se ostatní postupy.

¹¹⁷ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – I.díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 511 s. (§ 92 daňového řádu).

¹¹⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09.

7.5. Právo nahlížení do spisu

Veškeré písemnosti, které se týkají práv a povinností daňového subjektu, se zakládají do spisu, k těmto listinám má daňový subjekt přístup skrze své právo k nahlížení do spisu. Daňový subjekt je oprávněn nahlížet do těch částí spisu, které se týkají jeho práv a povinností v souladu se zásadou neveřejnosti a mlčenlivosti. Úprava dle DŘ je speciální vůči obecné úpravě obsažené v zákoně o svobodném přístupu k informacím, proto je taktéž hlava čtvrtá části druhé DŘ nazvaná ochrana a poskytování informací. Dle názoru Ústavního soudu je právo daňového subjektu nutno chápat v širších souvislostech, a to jako právo získat informace, které správce daně v souvislosti s jeho daňovou povinností uchovává.¹¹⁹ Oprávnění daňového subjektu k nahlížení do spisu zahrnuje i právo k nahlížení do soupisů všech písemností, které jsou do spisu založeny a to včetně soupisů písemností založených v části vyhledávací, avšak s tou podmínkou, že ze soupisu nebude patrný obsah písemností.¹²⁰ Za stejných podmínek jako při nahlížení do spisu může daňový subjekt taktéž nahlížet do svých osobních daňových účtů podle ustanovení § 140 DŘ.

Oprávnění daňového subjektu k nahlížení do spisu se obecně týká celého spisu, tak jak veden správcem daně, výjimka existuje pouze pro část vyhledávací spisu. Zařazení písemnosti do vyhledávací části spisu provede správce daně pouze v těch případech, kdy daňový subjekt neprojevuje dostatečnou součinnost a naopak se snaží uniknout zákonně stanovené dani.¹²¹ Na žádost daňového subjektu může správce daně za podmínek stanovených zákonem daňovému subjektu umožnit náhled do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části, či dokonce povolit i nahlížení do této části.

7.6. Právo na přezkum rozhodnutí a jiné prostředky ochrany daňového subjektu

Prostředky ochrany daňového subjektu lze rozdělit do dvou základních skupin, jelikož DŘ upravuje prostředky ochrany, které směřují již proti určitému rozhodnutí správce

¹¹⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05.

¹²⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 251 s. (§ 66 daňového řádu).

¹²¹ KRATOCHVÍL, Jaroslav, TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem (Poradce č. 4)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011, 70 s. (§ 69 daňového řádu).

daně¹²², a dále další prostředky ochrany, které žádné rozhodnutí nenapadají. Tyto prostředky jsou daňový subjekt důležité, jelikož jimi aktivně může zasahovat do řízení, které v souladu se zákonem, nebo jimi správce žádá o určitou výjimku z jeho zákonného postupu, i tuto výjimku však zákon musí připouštět.

7.6.1. Prostředky ochrany směřující proti vadnému rozhodnutí

Existují různé prostředky nápravy vadných rozhodnutí podle závažnosti vad, které napravují. Trpí-li rozhodnutí pouze zjevnými nesprávnostmi, může daňový subjekt správce daně žádat o vydání opravného usnesení směřujícího k odstranění těchto vad. Dalšími prostředky, kterými lze rozporovat vydané rozhodnutí, jsou opravné a dozorčí prostředky. Opravné prostředky jsou ty, kterými disponuje daňový subjekt a na zahájení řízení o opravných prostředcích má při splnění zákonem stanovených podmínek právní nárok. Opravné prostředky se podle tohoto, jestli rozhodnutí napadené daňovým subjektem nabylo právní moci, dělí na opravné prostředky řádné a mimořádné. Dozorčí prostředky jsou výrazem řídicího dohledu nadřízeného správce daně, kdy tento dozírá na zákonnost i věcnou správnost rozhodnutí podřízených správců daní. Daňový subjekt může k zahájení řízení o dozorčím prostředku podat pouze podnět, na jehož kladné vyřízení nemá právní nárok.

Jediným řádným opravným prostředkem při správě daní, kterého může daňový subjekt využít, je odvolání. Odvolání je univerzální opravný prostředek, jehož může daňový subjekt využít k nápravě nezákonnosti rozhodnutí i jeho věcné nesprávnosti. Pro správu daní platí tzv. „obecná odvolací klauzule“, jelikož je odvolání připuštěno proti všem rozhodnutím vydaným při správě daní, pokud není stanoven opak.¹²³ Zákon stanoví jinak pro rozhodnutí, která jsou označována jako „výzva“ (např. výzva k podání řádného daňového přiznání, či k předložení důkazů apod.), opět není-li stanoveno jinak, a také pro tzv. „konkludentním platebním výměřům“. Proti konkludentnímu platebnímu výměru tak daňový subjekt nemůže podat odvolání, jelikož se má za to, že daňový subjekt s takto stanovenou částkou souhlasí,

¹²² Rozhodnutí správce daně je individuálním správním aktem konstitutivní či deklaratorní povahy. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2011*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 61 s.

¹²³ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 495 s. (§ 109 daňového řádu).

poněvadž to byl právě on, kdo ji v daňovém tvrzení vyčíslil.¹²⁴ V případě nemožnosti odvolání proti konkludentnímu platebnímu výměru je otázkou, zda právní úprava DŘ až příliš nepočítá s profesionalitou daňového subjektu.¹²⁵ K nelibosti daňového subjektu může být rozhodnutí v rámci odvolacího řízení správcem daně měněno i v neprospěch daňového subjektu, na rozdíl od jiných procesních úprav, tak aby rozhodnutím správního orgánu bylo v souladu se současným zjištěním stavu věci.¹²⁶

Mimořádným opravným prostředkem, kterého daňový subjekt může využít, je obnova řízení, přičemž obnova řízení může být využita i správcem daně jako daně jako prostředek dozorčí. Daňový subjekt se jejím prostřednictvím může domáhat odstranění pouze vad skutkových, zjistí-li nové skutečnosti či důkazů, které nemohly být bez zavinění osoby zúčastněné na správě daní v proběhlém řízení použity a jež mohou mít za následek jiné rozhodnutí ve věci. Tyto novoty nesmí být dle judikatury Nejvyššího správního soudu zcela nové, ale musely existovat již za původního řízení.¹²⁷ Obnovené řízení provádí správce daně, které napadené rozhodnutí vydal, což může pro daňový subjekt znamenat nevýhodu, jelikož úřední osoby tohoto správce daně mohou být vůči němu podjaté. V obnoveném řízení je vydáno zbrusu nové rozhodnutí, které původní rozhodnutí nahradí. Proti tomuto rozhodnutí, jelikož je zcela nové, je daňový subjekt oprávněn uplatnit odvolání, dokud nenabylo právní moci.

Ryze dozorčím prostředkem se bohužel, vzhledem k důvodům uvedeným výše, se stalo přezkumné řízení. Přezkumné řízení tedy může využít pouze nadřízený správce daně a daňový

¹²⁴ KRATOCHVÍL, Jaroslav, TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem (Poradce č. 4)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011, 150 s. (§ 140 daňového řádu).

¹²⁵ Pokud daňový subjekt následně zjistí, že daňová povinnost má být vyšší než poslední známá daň je povinen podat dodatečné daňové přiznání. Problémem nastává v případě, kdy daňový subjekt zjistí, že daňová povinnost má být nižší než poslední známá daň. Daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, avšak pouze z důvodů existence nových skutečností nebo důkazů. Pro dodatečné daňové přiznání, tak nejsou připuštěny důvody právní, což daňový subjekt zbavuje možnosti ochrany jeho práv proti konkludentnímu platebnímu výměru, vůči němuž není přípustné ani odvolání, dodatečné daňové přiznání a ani obnova řízení, jelikož ta se uplatní pouze pro důvody skutkové. Jestliže tedy daňový subjekt udělá chybu v právním hodnocení své daně a správce daně toto rozhodnutí převezme, nemůže se daňový subjekt bránit jinak než až ve správním soudnictví. Tento problém by mohlo vyřešit původní pojetí přezkumného řízení podle ZSDP, které znalo přezkumné řízení nejen jako dozorčí prostředek, ale taktéž jako řízení zahájené na žádost daňového subjektu, jelikož v rámci přezkumného řízení dochází k přezkoumání vad právních. Daňový subjekt tak může využít pouze k podnětu na nařizení přezkumu rozhodnutí, na jehož kladné vyřízení nemá právní nárok.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 612 s. (§ 141 daňového řádu).

¹²⁶ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, 528 s. (§ 115 daňového řádu).

¹²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 149/2005.

subjekt může k jeho zahájení dát pouze podnět. Přezkumné řízení stojí v jakémisi protipólu k obnově řízení, jelikož slouží k odstranění vad spočívajících v nezákonnosti rozhodnutí.

7.6.2. Další prostředky ochrany

Kromě opravných a dozorčích prostředků zná DŘ další prostředky ochrany, které nesměřují k revizi rozhodnutí. Těmito prostředky jsou ochrana proti nečinnosti správce daně, námitka na podjatost úřední osoby, námitka proti úkonu správce daně při placení. Daňový subjekt disponuje taktéž různými žádostmi. Těmito žádostmi jsou např. žádost o prodloužení lhůty, žádost o navrácení lhůty v předešlý stav, žádost o vyslovení neúčinnosti doručení, žádost o posečkání úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky. Podání některých žádostí je úkonem, se kterým je spojena povinnost zaplatit správní poplatek. Poměrně nedávno přidaným institutem, kterého daňový subjekt může využít, je stížnost jako obecný prostředek ochrany daňového subjektu, jestliže se setká s nevhodným postupem správce daně nebo s nevhodným chováním úředních osob.¹²⁸ Nevýhodami stížnosti je její subsidiárnost, jelikož ji lze využít pouze tehdy, pokud byly již vyčerpány jiné prostředky ochrany, které DŘ upravuje (např. opravné prostředky, ochrana před nečinností, námitka proti úkonu správce daně při neplacení), a skutečnost, že je posuzována přímo správcem daně, jehož chování je předmětem stížnosti, a proto často dochází k negativnímu vyřízení této žádosti. Daňový subjekt pak může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti.

¹²⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Jaké prostředky může využít daňový subjekt podle daňového řádu? *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 9, 17 s.

Závěr

Tato diplomová práce si kladla za cíl vymezení pojmu daňových subjektů a shrnutí jejich práv a postavení. Kdo je oním daňovým subjektem v obecné rovině upravuje DŘ, přičemž jednotlivé daňové zákony poskytují konkrétní právní úpravu pro jednotlivé daně, proto tato práce nejdříve shrnula úpravu dle DŘ a dále se věnovala jednotlivým zákonům. Složitost úpravy daňových zákonů se projevila především u ZDPH, ZDS, právní úpravy environmentálních daní a ZDP, k popsání všech konkrétních subjektů tak v těchto případech nemohlo dojít vzhledem k omezenému rozsahu, jaký poskytuje diplomová práce. Vzhledem k výše uvedenému tak tato práce nemohla poskytnout úplný přehled daňových subjektů, což však nebylo ani kladeno za cíl, jelikož účelem mělo být pouhé jakési zpřehlednění zákonné úpravy daňových subjektů.

V textu této práce došlo k ověření otázky, zda je daňovým subjektem pouze poplatník daně a plátce daně. Jelikož již DŘ v obecné úpravě předpokládá existence i jiných daňových subjektů, vymezuje diplomová práce i tyto další daňové subjekty, které nejsou daňovými zákony označeny za poplatníky daně či plátce daně. Dále se můžeme taktéž setkat s osobami, které sice daňovými subjekty nejsou, ale při správě daní jsou jim poskytnuta stejná procesní práva a povinnosti jako daňovému subjektu. Lze taktéž dojít k závěru, že nelze bezezbytku setrvávat na spojení přímých daní pouze s poplatníkem daně, jelikož za fyzickou osobu zaměstnance odvádí daň z příjmu fyzických osob jeho zaměstnavatel. Poplatníka daně lze i nadále pokládat za daňový subjekt, který je výlučně spjat s daněmi přímými.

Cílem tohoto textu bylo taktéž přinést shrnutí práv a povinností daňového subjektu, jelikož souhrn práv a povinností určuje postavení daňového subjektu, kterého se mu dostává. Základní povinností daňového subjektu je daňová povinnost, pokud jakékoli osobě tato povinnost vznikne, stává se automaticky daňovým subjektem, jemuž je zákonem uložena povinnost k plnění bez poskytnutí jakéhokoliv protiplnění, této povinnosti se daňový subjekt může zprostit pouze jejím splnění či pokud daňový subjekt uplatní příslušné osvobození od daně. Jelikož daňová povinnost nemůže existovat sama o sobě, realizuje se prostřednictvím dalších povinností hmotně právního či procesního charakteru. Těmito dalšími povinnostmi jsou povinnost tvrzení a důkazní, registrační povinnost, záznamní povinnost a povinnost daň zaplatit. Povinnost mlčenlivosti při správě daní slouží spíše k ochraně daňových subjektů, i když za jistých okolností může stíhat

i samotný daňový subjekt.

V demokratickém právním státě by mělo dojít k vyvážení povinností daňových subjektů, které jsou mu zákonem při správě daní uloženy, stanovením jeho práv, tak aby mohlo dojít k realizaci práva daňového subjektu na spravedlivý proces dle čl. 36 LZPS. Právo na spravedlivý proces dle mého názoru zjednodušeně řečeno znamená právo daňového subjektu na zákonné a věcně správné rozhodnutí v jeho věci, a jako takové je zaručeno dalšími právy, která jsou stanovena jak přímo v LZPS tak v DŘ. Těmito dalšími právy jsou: právo na tlumočníka a právní pomoc, právo na poučení, práva v rámci provádění dokazování, právo na přezkum a právo na přezkum rozhodnutí a jiné prostředky ochrany daňového subjektu. Přičemž jsem při vytváření této práce dospěla ke krizovým momentům, kdy se mi nezdála práva daňového subjektu dostatečně chráněna. Vzhledem k výše uvedenému lze tedy myšlenku, že daňové subjekty nepanují žádnými právy vyvrátit jako lichou. Ze svých zkušeností můžu poznamenat, že některá práva, ke kterým došel např. Ústavní soud, byli pro mé známé, kteří se zabývají daňovou problematikou velice překvapující. Práva daňových subjektů proto existují, avšak v mnohých případech o nich neexistuje povědomí společnosti.

Z výše uvedeného je patrné, že k postihnutí postavení daňového subjektu se podařilo pouze ve velmi obecné rovině, přičemž k vymezení všech konkrétních práv a povinností, jež jsou poskytnuty všemi daňovými zákony, by bylo nadmíru obtížné, a taktéž takový výsledek nebylo možno ani očekávat. Tato obecná abstrakce má za účel orientaci pouze v základním postavení daňového subjektu, přičemž z ní je patrné jaké právní postavení se daňovému subjektu v českém daňovém právu dostává. Lze tedy říci, že sice má povinnosti, kterých se nemůže zprostit a ani je na sebe dobrovolně nepřevzal, avšak zákon mu na vyvážení těchto nevýhod poskytuje určitá oprávnění, kterými se může bránit pouze omezeně, jelikož daňové povinnosti, pokud podle zákona vznikla, se nemůže nijak bránit.

Bibliografie

Knižní zdroje

Primární knižní zdroje

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 1. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010.

KRATOCHVÍL, Jaroslav, TARANDA, Petr. *Daňový řád s komentářem (Poradce č. 4)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. *Daňový řád: Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010.

Sekundární knižní zdroje

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009.

BÁRTA, Jan, HOCHMANNOVÁ, Olga, ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011.

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: Komentář – 2. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 834 s. (§ 138 daňového řádu).

BONĚK, Václav a kol. *LEXIKON – DAŇOVÉ POJMY*. Praha: Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001.

BOŠNJAKOVIČ, Elena a kol. *Daň z příjmů (Poradce číslo 6-7)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2011.

BOŠNJAKOVIČ, Elena, TICHÝ, Mojmír a kol. *Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí s komentářem (Poradce č. 3)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2012.

DRÁBOVÁ, Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.

FIALA, Josef a kol. *Občanské právo hmotné*. 3. vydání. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2002.

GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum. Daňový řád 2011*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.

KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 1. vydání. Praha: Linde, 2011.

MARKOVÁ, Hana. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006.

NOVOTNÁ, Monika, NOVOTNÝ, Petr. *Zákon o dani silniční. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006.

PANTŮČEK, Igor. *Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář s příklady*. Praha: Linde Praha, a.s., 2005.

PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.

RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006.

RUDINSKÁ, Eva, DOKOUPILOVÁ, Eugenie a kol. *Daň z nemovitostí, úplné znění zákona s komentářem (Poradce č. 12)*. Český Těšín: PORADCE s.r.o., 2007.

SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.

ŠIROKÝ, Jan a kol., *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008.

Časopisecké zdroje

BONĚK, Václav. Zastupování daňového subjektu na základě plné moci a nový daňový řád. *Daně a finance*, 2010, roč. 18, č. 3, 10 s.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Jaké prostředky může využít daňový subjekt podle daňového řádu? *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 9, 17 s.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně, 1. část. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 15, č. 8, 2 s.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Zásadní změny daňového řádu v souvislosti s technickou novelou. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 16, č. 6, 18 s.

JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část VI. Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní. *Daňový expert*, roč. 2010, č. 6, 2 s.

KINDL, Milan. O použití správního řádu při správě daní. *Daně a finance*, 2011, roč. 19, čisl. 3, 22 s.

Judikatura

Judikatura Nejvyššího správního soudu ČR

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2005, sp. zn.. 1 Afs 55/2004.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 149/2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, sp. zn. 7 Aps 2/2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, sp.zn. 159 Aps 1/2009.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2 2006, sp. zn.. 7 Afs 163/2004.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, sp. zn. 8 Afs 14/2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 1 Afs 94/2009.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, sp. zn. 8 Afs 14/2010.

Judikatura Ústavního soudu ČR

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99.

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006 sp. zn. IV. ÚS 359/05.

Nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 7. 2008, sp.zn. 22 Cdo 1121/2008.

Právní předpisy

Daňové zákony

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějšího předpisu (technické novely).

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 304/2009 Sb. účinném ke dni 1. ledna 2010.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů.

Ostatní právní předpisy

Zákon č. 1/1993 Sb., ústava české republiky, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 124/2002 Sb., o převodech peněžních prostředků, elektronických platebních prostředcích a platebních systémech (zákon o platebním styku), ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 2/1993 Sb., listiny základních práv a svobod, ve znění pozdějšího předpisu.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších prvních předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších právních předpisů.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších právních předpisů.

Internetové zdroje

HAJDUŠEK, Tomáš, PIECH, Marek. *Záznamní povinnost* [online]. danari.cz, 1. dubna 2011 [cit. 3. dubna 2012]. Dostupné na <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33513v42957-zaznamni-povinnost/?search_query=z%C3%A1znamn%C3%AD+povinnost&search_results_page=>>.

Krajský soud v Ústí nad Labem. *Daňové penále a registrační povinnost daně z přidané hodnoty* [online]. danari.cz, 19. července 2010 [cit. 24. března 2012]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d29774v36975p1-danove-penale-a-registracni-povinnostu-dane-z-pridane-hodnoty/?query=registra%C4%8Dn%C3%AD+povinnost>>.

NOVÁKOVÁ, Petra. *Limits of a tax subject,s burden of proof in intra-Community supply, or Does the Czech Supreme Administrative Court really interpret the VAT principles in accordance with Court of Justice of the European Union judicature* [online]. danari.cz, 1. prosince 2010 [cit. 15. března 2012]. Dostupné na <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d28654v35805-limits-of-a-tax-subject-s-burden-of-proof-in-intra-community/?search_query=Limits+of+a+tax+subject%2Cs+burden+of+proof+in+intra-Community+supply%2C+or+Does+the+Czech+Supreme+Administrative+Court+really+interpret+the+VAT+principles+in+accordance+with+Court+of+Justice+of+the+European+Union+judicature%3F&search_results_page=>>.

Sagit nakladatelství ekonomické a právní literatury Ostrava. *Právo trvalého užívání*[online]. danari.cz, 1. května 2004 [cit. 20. března 2012]. Dostupné na <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=151&typ=r&levelid=oc_332.htm>.

Shrnutí

Daňové subjekty jsou jednou z osob zúčastněných na správě daní. Daňové subjekty jsou daňový poplatníci, plátcí daně a ostatní osoby, o nichž tak stanoví zákon. Daňový řád jako základní procesní předpis upravuje různá řízení a postupy, jejímž cílem je správné zjištění a stanovení daně, jelikož správa daní slouží k získání finančních prostředků za účelem uspokojování celospolečenských potřeb. Předmětem správy daní není jen daň v užším slova smyslu, ale i jiná plnění jako je např., clo nebo plnění v rámci dělené správy. Ohledně těchto plnění vzniká daňovému subjektu daňová povinnost, pokud dojde k naplnění podmínek stanovených zvláštními zákony. Daňová povinnost, která je povinností hmotně právní, je primární povinností daňového subjektu při správě daní a další povinnosti převážně procesního charakteru jsou od ní odvozeny. Ke správnému zjištění a stanovení daně slouží především povinnost tvrzení a důkazní daňového subjektu, jenž obě dvě plní v daňovém tvrzení. Další povinností daňového subjektu, která má také charakter hmotně právní je povinnost k placení daně, přičemž daň je obecně splatná ve lhůtě k podání řádného daňového tvrzení nebo ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení platebního výměru. Jelikož daňový subjekt stojí v nerovném postavení vůči správci daně, jenž je v tomto vztahu nositelem veřejné moci, jsou mu poskytována různá oprávnění, aby mohl svoje práva účinně bránit, tak aby nedošlo k porušení zákazu *denegatio iustitiae* a bylo naplněno právo na spravedlivý proces. Právo na spravedlivý proces je opět základním právem daňového subjektu a ostatní práva jsou z něj vyvozována. Dle mého názoru je nejdůležitějším z těchto ostatních právo na přezkum rozhodnutí a právo na využití jiných prostředků ochrany, jenž především slouží k vyvážení nerovnoměrného postavení daňového subjektu vůči správci daně. Práva a povinnosti tak nejsou při správě daní tak nerovnoměrně rozloženy mezi daňový subjekt a správce daně, i když by se tak na první pohled mohlo zdát.

Resumé

The tax subjects are one of the persons who take part in the tax administration. The tax subjects are the taxpayers, the taxpayers who pay tax instead of the persons from which they the tax get, and another persons which determine law. The Tax Cod as essentials procedural law of the tax administration adjusts varios procedures and practices aimed at the proper detection and designation taxes. The tax administration is to obtain funds to meet social needs. The object of the tax administration is not just a tax in the strict sense, but also other benefits such as, duty or performance of the divided administration. The tax subject is obliged to fulfill these tax obligations as provided by law. Tax liability is the responsibility of substantive law and the primary responsibility of the taxpayer in tax administration and other duties predominantly procedural nature are derived from it. The burden of the tax subjects to claim and to prove their tax, who both perform through the tax return. Further obligation of the taxpayer, which also has a substantive nature, is the obligation to pay taxes. The tax is generally payable within the time for filing the proper tax return or within 15 days of receipt of the tax payment. The tax subject is in an unequal position against the tax administrator, which is in this relationship holder of public authority. The tax subject is therefore granted variol privileges to be able to defend his rights so as to avoid violation of the prohibition *denegatio iustitiae* and it was filled his right to a fair trial. The right to a fair trial is a fundamental right of the taxpayer and other rights are derived from it. In my opinion the most important of these other rights is the right to review the decision of the tax administrator and the right to use other instruments of protection. These privileges primarily serves to balance the unequal status of the tax subject against the tax administrator. Rights and duties aren't thus unequally distributed between the tax subjects and the tax administrator, even though it be at first glance.

Klíčová slova

Břemeno důkazní (nebo povinnost důkazní), břemeno tvrzení (nebo povinnost tvrzení), daň, daň z přidané hodnoty, daňová povinnost, daňové řízení, daňové tvrzení, daňový poplatník (nebo také jen poplatník), daňový subjekt, osoba zúčastněná na správě daní, plátce daně (nebo také jen plátce), postupy, povinnost, právo, právo na spravedlivý proces, procesní způsobilost, prostředky ochrany, správa daní, správce daně, třetí osoby, zástupce.

Key Words

Burden of proof, burden of allegation, tax, value added tax, tax obligation, tax procedure, tax return, tax payer, tax subjects, persons who take part in the tax administration, procedures, duty (obligation), right, right to a fair trial, procedural eligibility, instruments of protection, tax administration, tax administrator, third party, substitute.