POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostního managementu

Katedra správního práva a správní vědy

Vyměřování daně z přidané hodnoty podle daňového řádu

Diplomová práce

Assessment of value added tax according to the Tax Code

Master thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. JUDr. Olga SOVOVÁ PhD.

AUTOR PRÁCE

Bc. Eva KRAJNÍKOVÁ

PRAHA

2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V Praze, dne 9. 3. 2022

Bc. Eva KRAJNÍKOVÁ

ANOTACE

Daň z přidané hodnoty je významnou částí příjmové části státního rozpočtu České republiky. Práce je zaměřena na procesní postupy spojené se správným stanovením daně z pohledu správce daně za využití aktuální judikatury. V praktické části práci je simulován výpočet zálohy na daňový odpočet a výpočet úroku z daňového odpočtu hrazeného správcem daně.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň, daň z přidané hodnoty, registrace k dani z přidané hodnoty, daňové přiznání, daňový odpočet, finanční správa.

ANNOTATION

Value added tax is a significant part of the revenue part of the state budget of the Czech Republic. This thesis is focused on procedural procedures associated with the correct determination of the tax from the perspective of the tax administrator using current case law. The practical part of this thesis simulates the calculation of the advance for the tax deduction and the calculation of interest on the tax deduction paid by the tax administrator.

KEYWORDS

Tax, value added tax, value added tax registration, tax return, tax deduction, financial management.

Obsah

ANOTACE 3

Úvod 7

1. Daňová soustava České republiky 10

2. Daně jako součást státního rozpočtu 13

2.1. Rozdělení inkasa DPH do rozpočtů 14

3. Právní úprava 16

3.1 Daňový řád 16

3.2 Zákon o dani z přidané hodnoty 16

3.3 Zákon o Finanční správě ČR 17

4. Základní pojmy související s daní z přidané hodnoty 19

4.1 Princip daně z přidané hodnoty 19

4.2 Plátce daně 20

4.3 Skupina 21

4.4 Identifikovaná osoba 21

4.5 Osoba povinná k dani 22

4.6 Daňový subjekt 23

4.7 Správce daně 23

5. Řízení při správě daně z přidané hodnoty 24

5.1 Registrační řízení 24

5.1.1 Registrace plátce 24

5.1.2 Zrušení registrace 29

5.1.3 Rozbor judikátu 30

5.1.4 Komparace se Slovenskou republikou 32

5.2 Vyměřovací a doměřovací řízení 34

5.2.1 Evidence pro účely daně z přidané hodnoty 34

5.1.2 Řádné přiznání k dani z přidané hodnoty 35

5.2.3 Opravné daňové přiznání 36

5.2.4 Souhrnné hlášení 36

5.2.5 Kontrolní hlášení 38

5.2.6 Opravné kontrolní hlášení ... 41
5.2.7 Dodatečné daňové přiznání ... 41
5.2.8 Následné souhrnné hlášení ... 42
5.2.9 Následné kontrolní hlášení ... 43
5.2.10 Nepodané daňové přiznání ... 45
5.2.11 Rozbor judikátu ... 47
5.3 Splatnost daně ... 49
5.4 Posečkání daně ... 50
5.4 Kontrolní postupy ... 53
5.4.1 Místní šetření ... 53
5.4.2 Prověření daňových přiznání před zahájením postupu k odstranění pochybností ... 53
5.4.3 Postup k odstranění pochybností ... 55
5.4.4 Daňová kontrola ... 59
5.4.5 Komparace se Slovenskem ... 64
5.5 Záloha na daňový odpočet ... 67
6. Úroky ... 71
6.1 Úroky hrazené daňovým subjektem ... 72
6.1.1 Úrok z prodlení ... 72
6.1.2 Úrok z posečkané částky ... 73
6.2 Úroky hrazené správcem daně ... 73
6.2.1 Úrok z vratitelného přeplatku ... 73
6.2.2 Úrok z nesprávně stanovené daně ... 75
6.2.3 Úrok z daňového odpočtu ... 76
7. Praktická část ... 79
7.1 Výpočet zálohy na daňový odpočet ... 79
7.2 Výpočet úroku z daňového odpočtu ... 85
7.2.1 Příklad 1 ... 85
7.2.2 Příklad 2 ... 86
Závěr ... 88
Použité zdroje ... 93
Seznam příloh: ... 96

Příloha 1: Seznam obrázků a tabulek 97
Příloha 2: Seznam zkratek 98

Úvod

Latinské přísloví praví, že daně jsou nervy státu. Daně jsou tedy pro stát velmi důležité a platí to již po staletí. Daně lze charakterizovat jako zákonem určené platby do veřejného rozpočtu. Daně jsou nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona, jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.[1] Výběr daní se řídí daňovými zákony. V České republice máme několik druhů daní. Rozdělit je můžeme na daně přímé a nepřímé nebo na daně výlučné a sdílené. Daně jsou odváděny do veřejných rozpočtů ČR, zejména do státního rozpočtu ČR. Některé daně jsou také příjmem rozpočtů krajů a obcí, daň silniční je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury.

Daň z přidané hodnoty (DPH) je důležitým příjmem státního rozpočtu, kde již dlouhodobě tvoří téměř 20 % celkových příjmů. Spolu s ostatními daněmi naplňuje státní rozpočet z jedné poloviny. DPH je tedy z pohledu fiskální politiky státu velmi důležitá a je třeba věnovat jejímu výběru značnou pozornost. Zároveň je ale nutné vybírat daň správně a efektivně. Přestože DPH platí všichni občané při svých nákupech, do státního rozpočtu ji prostřednictvím finanční správy odvádí plátci daně. V určitých případech ji také plátci daně ze státního rozpočtu čerpají formou nadměrných odpočtů. Vzniká zde prostor daň z přidané hodnoty zneužít a neoprávněně nadměrný odpočet z finanční správy vylákat nebo daň zkrátit. Tomu nahrává složitost a často nejasnost daňových zákonů.

Několik let pracuji na finančním úřadu ve vyměřovacím oddělení právnických osob, kde se zaměřuji právě na daň z přidané hodnoty. Mým úkolem je zejména prvotní kontrola podaných přiznání k DPH, kontrolních hlášení a souhrnných hlášení. V případě nejasností také komunikace s plátci daně, odstranění chyb v podáních a podávání vysvětlení. Poté následuje vyměření daně z přidané hodnoty, vrácení nadměrných odpočtů, kontrola a zajištění výběru daně. Z těchto důvodů jsem si zvolila téma vyměřování DPH, protože bych ráda využila své zkušenosti v oboru. Od práce očekávám získání nových poznatků, podrobnější

[1] KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

seznámení se s judikaturou, utřídění si nově získaných informací a jejich následné využití při své profesi.

Cílem mé práce je představit proces vyměřování daně z přidané hodnoty podle daňového řádu z pohledu pracovníka finanční správy. Kromě daňového řádu je při vyměřování DPH využit také zákon o dani z přidané hodnoty a zákon o Finanční správě ČR. Proces vyměřování DPH si lze zjednodušeně představit jako řadu jednotlivých konkrétních činností (procesů). Na začátku je registrace k DPH, následuje podání daňového přiznání, prověřovací a kontrolní činnost, vyměření daně, zaplacení daně nebo vyplacení nadměrného odpočtu. Při neuhrazení daně přichází na řadu vymáhání. Po ukončení činnosti, při nečinnosti plátce, nebo z jiných zákonných důvodů dochází ke zrušení registrace k DPH. Druhým cílem práce je představení nového ustanovení daňového řádu o záloze na daňový odpočet a novelizovaných ustanovení o úrocích a zhodnocení jejich přínosu pro plátce daně i pro správce daně.

V teoretické části práce využiji metodu popisnou a metodu rešerše odborné literatury při zpracování základní terminologie a právní úpravy. Metodou komparace porovnám vybraná ustanovení české právní úpravy s právní úpravou jiného členského státu Evropské unie. V praktické části využiji metodu analytickou při rozboru judikátů souvisejících s ustanoveními o úrocích hrazených správcem daně. Zde také využiji metodu komparace a označím rozdíly mezi stavem současným a předchozím. Průběžně využiji rovněž vlastní odborné zkušenosti.

V úvodu své práce krátce představím daňovou soustavu České republiky. Poté představím význam DPH ve státním rozpočtu i v dalších rozpočtech. V teoretické části své práce se budu věnovat právním předpisům, které s vyměřováním DPH souvisí, zejména daňovému řádu, zákonu o dani z přidané hodnoty a zákonu o Finanční správě ČR. Vysvětlím princip fungování DPH, základní pojmy, například správce daně, plátce DPH či nadměrný odpočet. Následně představím způsoby registrace k DPH a také možnosti jejího zrušení. Dále se budu věnovat procesu samotného vyměření daně z přidané hodnoty. Zde se zaměřím zejména na způsoby podávání přiznání k DPH, souhrnných hlášení a kontrolních hlášení a jejich vzájemného propojení a párování. Právě párování daňových přiznání

a kontrolních hlášení je pro finanční správu v posledních letech velkým přínosem, neboť tam lze odhalit podvody na DPH a její zneužití. Díky tomu lze zacílit kontrolní činnost na daňové subjekty, které jsou součástí podvodných řetězců plátců, označovaných jako karuselové podvody. Dále se budu věnovat prověřování podaných přiznání formou postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Představím způsob stanovení daně v případech, kdy plátce daně s finanční správou nespolupracuje. Přiblížím možnosti doměření daně z přidané hodnoty, vrácení nadměrného odpočtu včetně zálohy na daňový odpočet a také možnost posečkání platby daně. V závěru teoretické části představím sankce vyplývající z daňového řádu, zejména úroky, a to jak úroky hrazené daňovým subjektem, tak úroky hrazené správcem daně. V tomto směru došlo od 1.1.2021 k podstatným změnám. Zároveň provedu komparaci vybraných ustanovení v české právní úpravě s právní úpravou jiného členského státu Evropské unie.

V praktické části své práce představím zálohu na daňový odpočet. Novelou zákona o DPH a daňového řádu platnou od 1.1.2021 má daňový subjekt nárok na zálohu na daňový odpočet v případě, že správce daně neprověřuje celou část nadměrného odpočtu. Zde využiji svých zkušeností a přiblížím výpočet zálohy a způsob jejího vrácení plátci daně. Dále zde provedu výpočet úroku z daňového odpočtu. K tomu využiji související rozhodnutí soudu.

Závěrem své práce zhodnotím stávající právní úpravu vyměřovacího řízení DPH. Označím výhody a problémy při její aplikaci v praxi a představím náměty de lege ferenda.

1. Daňová soustava České republiky

Daňová soustava České republiky je pojem z oblasti ekonomiky a financí, který označuje soustavu daní státu. Spolu s právním a organizačním systémem daňové správy tvoří daňový systém, jehož cílem je zabezpečit příjmy státního rozpočtu, popř. příjmy rozpočtu krajů, měst a obcí, vybíráním daní. Získané prostředky jsou pak používány na zabezpečení chodu státní správy a veřejného sektoru. V moderním pojetí chápeme daně jako spoluúčast občanů a dalších ekonomických subjektů na státních veřejných výdajích. Daňová politika státu je součástí hospodářské politiky státu.[2] Daně plní několik funkcí. V první řadě se jedná o funkci fiskální, tedy o schopnost naplnit veřejný rozpočet. Druhá funkce je funkce alokační. Ta pomáhá řešit tržní selhání např. prostřednictvím dotací nebo vyšším zdaněním určitých produktů (alkohol, cigarety). Redistribuční funkce zajišťuje přerozdělování sociálních příjmů mezi chudšími a bohatými. Stabilizační funkce slouží ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu.

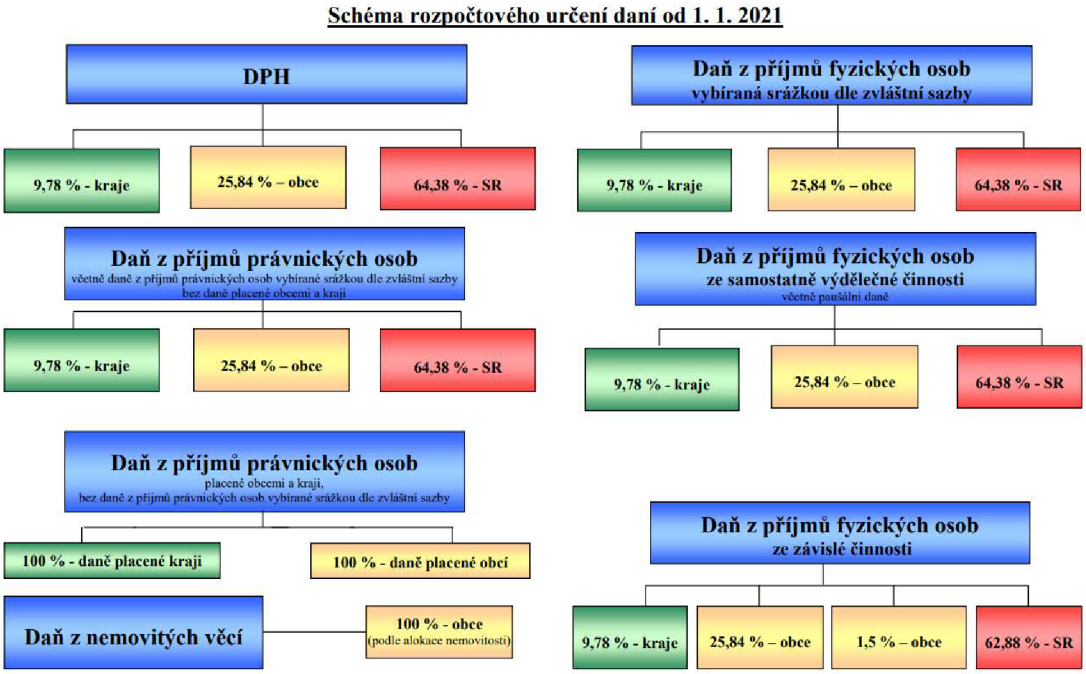
Daňovou soustavu ČR lze rozdělit na daně přímé a daně nepřímé. Daně přímé odvádí státu poplatník ze svého příjmu či majetku. Mezi daně přímé řadíme daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, které souhrnně nazýváme daně důchodového typu. Další skupinou jsou daně typu majetkového. Sem řadíme daň z nemovitých věcí, daň nabytí nemovitých věcí a daň silniční. Poslední skupinu přímých daní tvoří od 1. 1. 2017 daně z hazardních her. Daně nepřímé jsou takové daně, které sice platí spotřebitel, ale státu je odvádí plátce daně, tedy ten, kdo zboží či službu prodal. Bývají označovány jako daň ze spotřeby, neboť jsou zahrnuty v ceně zboží či služby. Nepřímé daně tvoří daň z přidané hodnoty, energetické daně a spotřební daně. Právní úprava jednotlivých daní je stanovena samostatnými předpisy. Právní úpravu daňové soustavy je třeba doplnit o procesní předpis pro správu daní, daňový řád.

Další způsob rozdělení daní je rozdělení na daně výlučné a daně sdílené. Jedná se o rozdělení podle rozpočtového určení daní. Rozpočtové určení daní

---

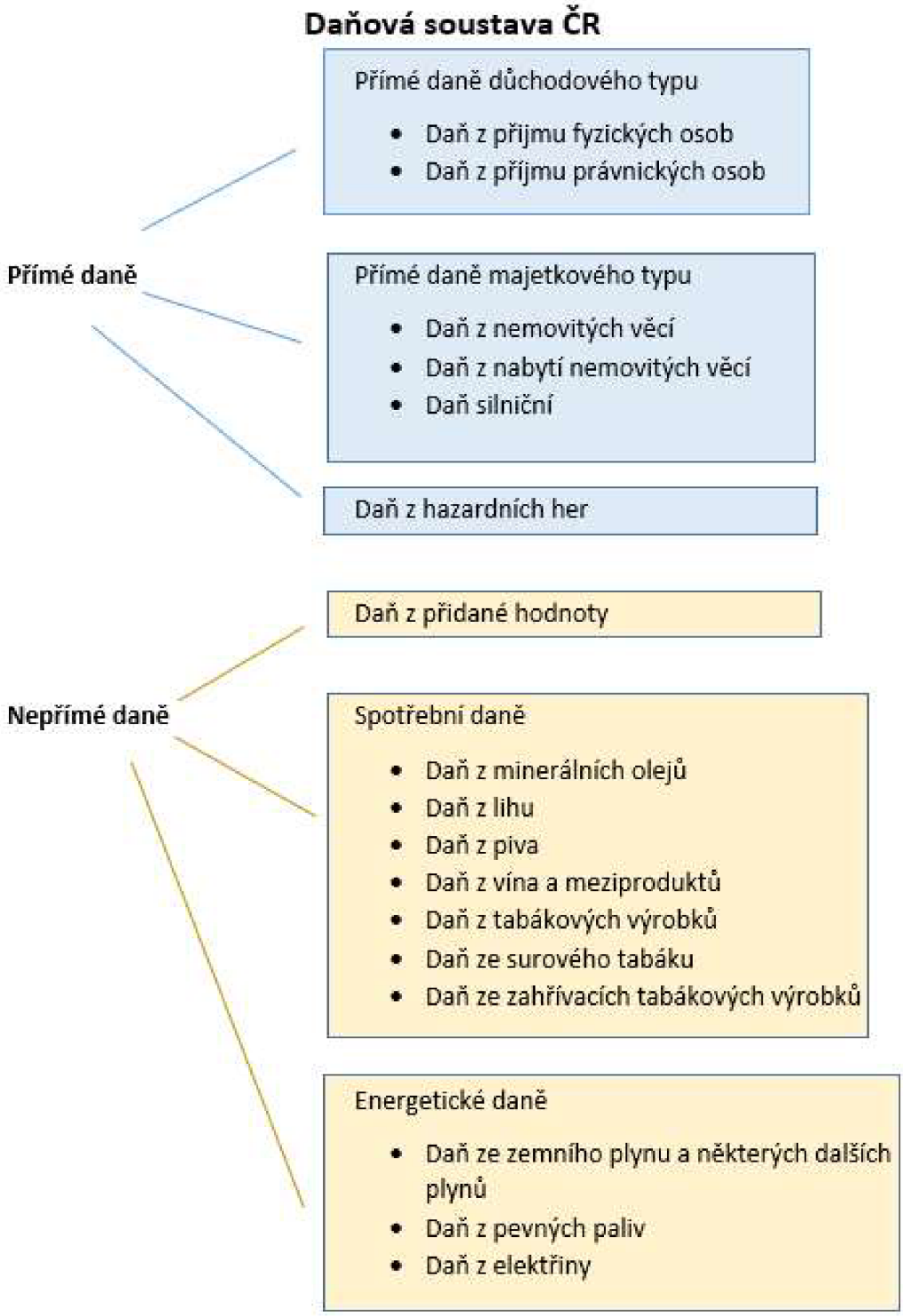
[2] *Daňová soustava ČR* [online]. [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: https://managementmania.com/cs/danova-soustava-cr

představuje soubor zákonem stanovených pravidel, která vymezují, komu příslušná vybraná daň nebo její část plyne. Daň výlučná je daň, jejíž veškeré inkaso je směřováno do jednoho konkrétního rozpočtu. Sem patří daň z nemovitostí, která je výlučně příjmem rozpočtu obcí. Daní sdílenou se rozumí daň, jejíž inkaso je rozděleno do několika různých rozpočtů, přičemž způsob rozdělení je stanoven zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní.



Obrázek 1: Rozpočtové určení daní pro rok 2021[3]

[3] Rozpočtové určení daní. *Finanční správa České republiky* [online]. [cit. 2021-11-15]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-kraje-a-obce/Schema_rozpoctoveho_urceni_dani_2021.pdf



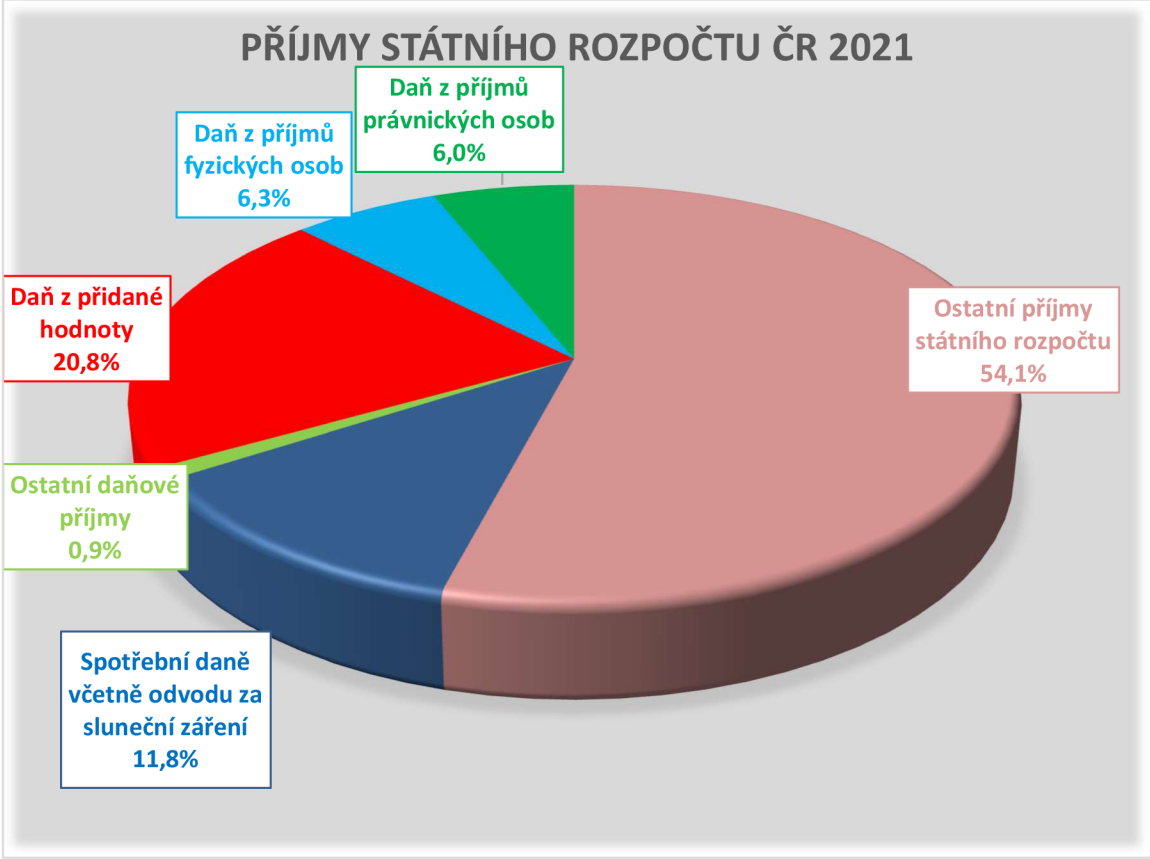
Obrázek 2: Daňová soustava ČR

2. Daně jako součást státního rozpočtu

Z pohledu fiskální hospodářské politiky jsou všechny daně významnou součástí příjmové strany státního rozpočtu České republiky, přičemž daňové příjmy tvoří pro rok 2021 téměř polovinu příjmů státního rozpočtu.

Pro rok 2021 byl státní rozpočet navržen tak, že daňové příjmy naplní státní rozpočet z 45,8 %, což je 635,9 mld. Kč. Rozdělíme-li daňové příjmy na jednotlivé daně, nejvyšší částkou do státního rozpočtu přispívá daň z přidané hodnoty, a to 20,8 %, což činí 287,9 mld. Kč. Daň z příjmů fyzických osob se na příjmu státního rozpočtu podílí 6,3 %, daň z příjmů právnických osob 6,0 %, spotřební daně a odvod za sluneční záření 11,8 %, a ostatní daňové příjmy 0,9 %. Dalším velkým příjmem státního rozpočtu je povinné pojistné na sociální zabezpečení. Zde byl rok 2021 plánován příjem ve výši 562,1 mld. Kč, což je 40,6 % příjmů státního rozpočtu.[4] Je tedy zřejmé, že výběr daní a zejména daně z přidané hodnoty je státní rozpočet velmi důležitý. Vzhledem k tomu, že inkaso DPH tvoří 1/5 celkových příjmů, je v zájmu státu, věnovat této dani a jejímu výběru patřičnou pozornost.

[4] Státní rozpočet v kostce - 2021. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2021. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2020-38000



Obrázek 3: Příjmy státního rozpočtu ČR 2021

2.1. Rozdělení inkasa DPH do rozpočtů

Daň z přidané hodnoty stejně jako většina daní je daní sdílenou. Inkaso DPH je tedy rozděleno do státního rozpočtu ČR, do rozpočtů krajů a do rozpočtů obcí. Rozpočtové určení a podíl z celostátního hrubého výnosu daní jednotlivým příjemcům je určen zákonem č. 243/2000 Sb., Zákon o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní). Přestože DPH je největším daňovým příjmem státního rozpočtu ČR, výše procentního určení pro státní rozpočet se stále snižuje na úkor rozpočtů krajů a obcí. Zatímco v letech 2013–2015 bylo z celkového výběru inkasa do SR převedeno 71,31 %, v roce 2021 činí podíl SR na celkovém inkasu DPH 64,38 %. Podíl převedené DPH do rozpočtu krajů a obcí se naopak zvyšuje.

Určení inkasa DPH	2013–2015	2016	2017	2018–2020	2021
Státní rozpočet	71,31 %	70,25 %	69,68 %	67,50 %	64,38 %
Rozpočty obcí	20,83 %	20,83 %	21,40 %	23,58 %	25,84 %
Rozpočty krajů	7,86 %	8,92 %	8,92 %	8,92 %	9,78 %

Tabulka 1: Určení DPH do rozpočtů

3. Právní úprava

3.1 Daňový řád

Základním zákonem souvisejícím se správou a výběrem daní je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“). Daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Daňový řád definuje pojem Správa daně jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Vymezuje základní pojmy, povinnosti a práva správce daně i daňových subjektů, lhůty, doručování, vedení dokumentace a řízení, opravné a dozorčí prostředky, ukládá povinnosti při registračním řízení, daňovém a nalézacím řízení, upravuje povinnosti při placení daní a v neposlední řadě také řeší následky porušení povinností při správě daní, a to jak pro daňové subjekty, tak i pro správce daně.

Daňový řád také specifikuje místní příslušnost správce daně. Místní příslušnost se u právnické osoby řídí sídlem zapsaným v obchodním či jiném rejstříku, případně skutečným sídlem, tedy místem podnikání. Fyzické osoby jsou místně příslušné správci daně místem trvalého pobytu, respektive místem na území ČR, kde se převážně zdržují. U daně z nemovitých věcí se místní příslušnost řídí místem, kde se nemovitost nachází (§ 13 DŘ).

Daňový řád je právním předpisem procesním. Vymezuje práva povinnosti při správě daní pro správce daně i pro daňové subjekty. Řídí se jím správa daní obecně.

3.2 Zákon o dani z přidané hodnoty

Zákonem, který upravuje problematiku DPH je zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“). Zákon ve své první části představuje základní ustanovení: obecná ustanovení, uplatňování daně, zvláštní režimy, režim přenesení daňové povinnosti a správu daně v tuzemsku. Ve druhé části zákona najdeme přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení. Zákon nabyl účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost (s výjimkou některých

ustanovení, která nabyla účinnosti později). Od svého zavedení byl ZDPH několikrát novelizován.

Předchůdcem zákona o DPH byl zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl účinný od 1. 1. 1993, a kterým byla v ČR daň z přidané hodnoty zavedena. Důvodem pro jeho zrušení a zavedení nového zákona byla nutnost zapracování evropské legislativy do českých daňových zákonů v souvislosti se vstupem ČR do EU.

Zákon o DPH vymezuje, co je předmětem daně, kdo má povinnost přiznat a zaplatit daň, upravuje místo plnění, stanovuje podmínky registrace k dani z přidané hodnoty a jejího zrušení. Specifikuje daňový doklad a jeho náležitosti, stanovení základu daně a jeho opravy. Určuje zdaňovací období a povinnost vedení evidence pro účely DPH. Upravuje sazby daně a určuje zařazení zboží a služeb do jednotlivých sazeb. Vymezuje zvláštní režimy. Od 1. 1. 2016 obsahuje i část týkající se kontrolního hlášení, jehož zavedení bylo pro Finanční správu ČR velkým přínosem. Zákon o DPH je zákonem hmotněprávním, který upravuje konkrétně daň z přidané hodnoty. Upravuje-li správu DPH jinak než DŘ (zejména zpřesněním a konkretizováním některých postupů), ustanovení DŘ se nepoužijí, neboť ZDPH má vyšší postavení a použije se lex specialis.

3.3 Zákon o Finanční správě ČR

Dalším důležitým zákonem je zákon č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. (dále jen „zákon o FS“). Zákon je účinný od 1. 1. 2013 a určuje že, Finanční správa České republiky je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní (§1, odst. 1 zákona o FS). Dále definuje orgány finanční správy a vymezuje jejich věcnou a místní příslušnost. Finanční úřady (dále „FÚ“) vykonávají působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Finanční úřad pro hlavní město Prahu tedy vykonává svou působnost na území celého hlavního města Prahy. Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky (§8 odst. 2 zákona o FS). Vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní, nebo postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních

postupů při správě daní (§10 odst. 4 zákona o FS). Zavedení těchto ustanovení s účinností od 29. 7. 2016 bylo pro správce daně velmi důležité v souvislosti se zavedením kontrolního hlášení. Podle předchozího znění zákona platilo, že správu daně a kontrolu provádí finanční úřad místně příslušný daňovému subjektu. Aby mohl provést kontrolu nebo jiný úkon v daňovém řízení úřad, který nebyl místně příslušný, musel k tomu být místně příslušným úřadem dožádán. Takový způsob správy daní byl složitý a celé daňové řízení protahoval.

Nyní se finanční správa chová jako celek. Možnost provádět kontrolu či postup k odstranění pochybností tak má každý finanční úřad u každého daňového subjektu v republice. Díky tomu dochází k možnosti kontrolovat daňové subjekty místně příslušné v takzvaných „daňových rájích ČR“ finančními úřady napříč celou republikou. Zejména na území hlavního města Prahy se vyskytují právě nekontaktní daňové subjekty, sídlící převážně na virtuálních adresách a nespolehliví plátci. Četnost pravděpodobné kontroly na FÚ Praha 2 byla v období let 2005–2012 jednou za 191 let, zatímco například na FÚ Mnichovo Hradiště jednou za 9 let.[5] Předchozí znění zákona o FS neumožňovalo provádět kontrolu mimo místní příslušnost, proto některé daňové subjekty účelově měnili sídlo firmy právě na virtuální adresy v Praze. V současné době tak může jeden FÚ kontrolovat a provádět vyhledávací činnosti i u daňových subjektů, kterým není místně příslušný. Toho se využívá především při řešení karuselových podvodů, kdy se daňové subjekty objevují v řetězci plátců s určitou společnou komoditou a jednotlivé články jsou prověřovávány jedním územním pracovištěm finančního úřadu. Územní pracoviště finančního úřadu zahajuje a provádí řízení u obchodních korporací, které jsou v dodavatelsko-odběratelských vztazích a kdy se jedná se o skutkově totožné kauzy, aniž by muselo být všem daňovým subjektům zapojeným do řetězce místně příslušné.

[5] KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2014: Více se dozvědět a získat*. Praha: ESAP, 2014. ISBN 978-80-260-4889-3.

4. Základní pojmy související s daní z přidané hodnoty

4.1 Princip daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty se řadí mezi nepřímé daně, někdy též nazývané daně ze spotřeby. DPH platí konečný spotřebitel, ale státu ji odvádí dodavatel zboží či služby – plátce daně. DPH je vybírána na každém stupni zpracování pouze z toho, co bylo k původní hodnotě přidáno. Každý subjekt zapojený do těchto obchodních transakcí má možnost snížit svou daňovou povinnost o daň, kterou uhradil svému dodavateli za nakoupené zboží či službu, kterou použil pro svou ekonomickou činnost. Podmínku je, aby oba obchodníci byly plátci DPH.

Příklad: Lesník prodá truhláři dřevo za 1 000 Kč + daň 21 % (210 Kč). Truhlář zaplatí 1 210 Kč, lesník odvede státu daň 210 Kč. Truhlář ze dřeva vyrobí nábytek a prodá ho obchodníkovi za cenu 3 000 Kč + daň 21 % (630 Kč). Obchodník mu zaplatí 3 630 Kč. V přiznání si truhlář nárokuje odpočet daně, kterou zaplatil lesníkovi a přizná daň ze svého prodeje. Státu odvede rozdíl mezi těmito daněmi ve výši 420 Kč (630–210). Obchodník prodá nábytek konečnému spotřebiteli za cenu 4 000 Kč + daň 21 % (840 Kč). Spotřebitel zaplatí obchodníkovi 4 840 Kč. Obchodník ve svém přiznání uvede daň z uskutečněného zdanitelného plnění ve výši 840 Kč a nárokuje si odpočet daně, kterou uhradil truhláři 630 Kč. Státu odvede daň ve výši rozdílu 210 Kč. Stát obdrží celkem 840 Kč, což se rovná výši daně z prodeje konečnému spotřebiteli. Daň byla vybrána postupně na jednotlivých stupních zpracování.

Prodejce/odběratel	Nákup (v Kč)	Prodej (v Kč)	Daň 21 % (v Kč)	Nárok na odpočet (v Kč)	Odvod daně státu (v Kč)
Lesník		1 210	210		210
Truhlář	1 210	3 630	630	210	420
Obchodník	3 630	4 840	840	630	210
Spotřebitel (není plátce DPH)	4 840				
Celkem			1 680	840	**840**

Tabulka 2: Princip DPH[6]

Uvedený příklad je pouze ilustrativní pro pochopení principu DPH. Plátce DPH ve svém přiznání uvádí údaje za nakoupené a prodané zboží souhrnně za celé zdaňovací období. Nakoupené zboží či služba se označuje jako přijaté zdanitelné plnění a prodané zboží nebo služba jako uskutečněné zdanitelné plnění. Převyšují-li uskutečněná plnění přijatá plnění, vzniká plátci povinnost uhradit daň z přidané hodnoty. Převyšují-li ale přijatá plnění na uskutečněnými, vzniká plátci daně nadměrný odpočet. Tento nadměrný odpočet vrátí správce daně daňovému subjektu do 30 dnů od lhůty pro podání přiznání, nebude-li jej prověřovat.

4.2 Plátce daně

Kdo a kdy se stane plátcem DPH upravuje zákon o DPH. Plátcem DPH stane osoba povinná k dani[7], která za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročí obrat[8] 1 000 000 Kč. Plátcem se stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Ze zákona se také plátcem DPH stane osoba povinná k dani, která nabývá majetek privatizací nebo od plátce nabytím obchodního závodu. Plátcem se stává ode dne nabytí majetku. Plátcem se také stane dědic, který majetek nabyl po zemřelém plátci a který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností. Plátcem je ode dne

[6] Zelené zvýraznění – plátci DPH

[7] Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti (§ 5 ZDPH)

[8] Obratem se pro účely ZDPH rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené do daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně

přechodu daňové povinnosti zůstavitele.[9] Kompletní výčet podmínek, kdy se osoba povinná k dani stává plátcem obsahují § 6 – 6e ZDPH. V § 6f a § 94a je upravena možnost dobrovolné registrace.

4.3 Skupina

Skupinou se pro účely zákona o DPH rozumí skupina spojených osob[10] se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a. Za skupinu jedná jeden zastupující člen. Členové ve skupině se mohou měnit, mohou ze skupiny odstoupit, případně po splnění podmínek do skupiny vstoupit. Skupina se stává plátcem daně od 1. ledna následujícího roku, ve kterém byla podána přihláška k registraci, byla-li podána do 31. října. V případě pozdějšího podání přihlášky k registraci se stává skupina plátcem DPH od 1. ledna druhého následujícího roku (§ 95a ZDPH).

4.4 Identifikovaná osoba

Identifikovaná osoba je další osobou povinnou k dani, jejíž postavení, práva a povinnosti upravuje zákon o DPH v § 6g – § 6l. Identifikované osobě je přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH, ale ve srovnání s plátcem má pouze omezená práva a povinnosti. Identifikovaná osoba má povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu a ze služeb přijatých od osoby neusazené v tuzemsku, nemá však nárok na odpočet daně. Má povinnost podat daňové přiznání a souhrnné hlášení v případě poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě.[11]

Identifikovanou osobou se osoba povinná k dani stane ze zákona (viz § 6g - § 6l ZDPH). Identifikovanou osobou se stane např. osoba povinná k dani, pokud přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku[12], pokud se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Identifikovanou osobou se stává ode dne

---

[9] § 6–6e zákona č. 235/2004 Sb., *zákon o dani z přidané hodnoty* v posledním znění

[10] Spojenými osobami se pro účely zákona o DPH rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby.

[11] BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k …* 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2020. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-289-2.

[12] osobou neusazenou v tuzemsku je osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní (§4 odst. 1 písm. i) ZDPH

přijetí tohoto plnění. Identifikovanou osobou se také stává osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, pokud poskytuje službu s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně. Identifikovanou osobou se stává dnem poskytnutí služby. Úplný výčet povinné registrace identifikované osoby řeší § 6g – § 6l ZDPH. Povinnost podat přihlášku k registraci má identifikovaná osoba do 15 dnů ode dne, kdy se jí stala.[13] Možnost dobrovolné registrace identifikované osoby je řešena v § 97a zákona o DPH.

4.5 Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti (§ 5 odst. 1 ZDPH). *Definice osoby povinné k dani určuje prakticky okruh osob, které již jsou plátci daně nebo jsou potencionálními plátci daně, které přicházejí v úvahu pro povinnou nebo dobrovolnou registraci.*[14] Vymezení pojmu je v souladu s předpisy EU, které nerozlišují osoby povinné k dani podle toho, zda se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu ani podle formy vlastnictví. Podmínkou je pouze samostatné uskutečňování ekonomické činnosti.

Za osobu povinnou k dani se tak považuje každá fyzická nebo právnická osoba se sídlem v tuzemsku, ale také osoba se sídlem v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, která na jakémkoli místě uskutečňuje ekonomickou činnost.[15] Pro účely daně z přidané hodnoty se za ekonomickou činnost považuje činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu.

---

[13] § 97 zákona č. 235/2004 Sb., *zákon o dani z přidané hodnoty* v posledním znění

[14] BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k …* 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2020. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-289-2.

[15] KUNEŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2021: výklad s příklady*. 17. vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3144-0.

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k …* 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2020. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-289-2.

Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti (§ 5 odst. 3 ZDPH).

4.6 Daňový subjekt

Daňovým subjektem se podle § 20 daňového řádu rozumí osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Jedná se tedy o fyzickou nebo právnickou osobu, které podle zákona vzniká povinnost odvádět daň. Poplatník je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Poplatník může a nemusí být současně plátcem daně. Plátce daně je osoba, která odvádí správci daně daň nebo zálohu za daň nebo úhradu na zajištění daně. Plátce daně může a nemusí být současně poplatníkem.[16]

4.7 Správce daně

Pojem správce daně je vymezen v § 10 DŘ. Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správce daně vykonává svou činnost prostřednictvím úředních osob, kdy úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (§12 DŘ). Pravomoci správce jsou uvedeny v §11 DŘ. Správce daně vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá ke splnění povinností, zabezpečuje placení daní. Správce daně pro účely správy daní může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.

[16] Plátce daně. *AZ data* [online]. [cit. 2022-01-06]. Dostupné z: https://www.az-data.cz/slovnik/platce-dane

5. Řízení při správě daně z přidané hodnoty

5.1 Registrační řízení

5.1.1 Registrace plátce

Každý daňový subjekt se může stát plátcem daně. Pro některé je to výhodné, pro některé méně a některým to stanoví přímo zákon. Pokud daňový subjekt obchoduje osobami, které jsou plátci, je pro něj výhodnější, být také plátcem. Pokud nakupuje zboží nebo službu od plátce, získává nárok na uplatnění odpočtu daně z přijatých plnění. Pokud jako plátce daně službu či zboží dodává jinému plátci, získává nárok na odpočet naopak jeho odběrateli. Někteří plátci proto nechtějí obchodovat s neplátci, protože jako odběratelé nárok na odpočet nemají a spolupráce je pro ně nevýhodná. Stát se plátcem je výhodné také pro takové subjekty, jejichž přijatá plnění, tzn. nakoupené zboží či služby převyšují plnění uskutečněná, tj. zboží a služby prodané. Tito plátci pak v daňovém přiznání vykazují nadměrný odpočet, který jim správce daně vyplatí.

Jako nevýhodná se registrace jeví u takových plátců, kteří prodávají zboží koncovým spotřebitelům. Ti sice mají nárok na odpočet daně z nakoupeného zboží, ale daň, kterou musí přiznat ze zboží prodaného, tento nárok převyšuje a v daňovém přiznání vykazují daňovou povinnost, kterou musí uhradit. Sem můžeme zařadit např. obchodníky, řemeslníky nebo daňové subjekty poskytující služby běžným občanům. Takovéto daňové subjekty se registraci zpravidla brání a v některých případech upravují svá uskutečněná plnění, aby nedosáhly požadovaný obrat 1 000 000 Kč k povinné k registraci.

Stane-li se daňový subjekt plátcem daně z přidané hodnoty nebo chce-li se jím stát dobrovolně, je registrační řízení prvním řízením při správě daní, kterým musí projít. Obecné ustanovení o registračním řízení nalezneme v daňovém řádu v § 125 a následujících. Základním předpokladem pro vznik registrační povinnosti je povinnost podat přihlášku k registraci. Povinnost podat přihlášku k registraci k DPH vyplývá daňovému subjektu ze zákona o dani z přidané hodnoty. *V přihlášce je daňový subjekt povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daní. Dojde-li ke změně údajů, které je povinen daňový subjekt v při registraci uvádět, je daňový subjekt povinen tuto změnu správci daně oznámit do*

15 dnů ode dne, kdy změna nastala, případně požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody. Tuto povinnost lze splnit pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů.[17]

Přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů lze podat pouze elektronicky (§ 101a odst. 2 ZDPH). Přihláška k registraci DPH je formulářové podání, jehož náležitosti a vzor je stanoven vyhláškou Ministerstva financí ČR č. 457/2020 Sb., Vyhláška o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty (dále jen „vyhláška 457/2020 Sb.“). Oznámení o změně registračních údajů je také formulářové podání, vzor stanoví vyhláška Ministerstva financí ČR č. 525/2020 Sb., Vyhláška o formulářových podáních pro daně z příjmů (dále jen „Vyhláška 525/2020 Sb.“).

Daňový subjekt se může stát osobou registrovanou k DPH různými způsoby. Z pohledu zákona o DPH lze registraci k DPH rozdělit na registraci povinnou a registraci dobrovolnou. Důvody vzniku povinné registrace lze odvodit z ustanovení § 6 – 6e zákona o DPH.

Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za 12 bezprostředně předcházejících měsíců přesáhl obrat 1 000 000 Kč, má povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat (§ 94 odst. 1 ZDPH). Osoba povinná k dani, která nabyla majetek pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci nebo osoba povinná k dani, která vznikla přeměnou právnické osoby, pokud na ni při této přeměně přechází jmění zanikající či rozdělované právnické osoby, která byla plátcem, podává přihlášku k registraci do 15 dnů od tohoto dne. Dědic, který majetek nabyl po zemřelém plátci a který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, má povinnost podat přihlášku má do 15 dnů od tohoto dne. Také ostatní daňové subjekty, které se stanou plátcem daně ex lege mají povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stali plátcem (§ 94 odst. 2 ZDPH).

[17] § 126 a § 127 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád* v posledním znění

Možnost dobrovolné registrace k DPH je připuštěna v § 94a ZDPH. Dobrovolná registrace je umožněna osobě povinné k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně nebo osobě povinné k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. V obou případech je osoba povinná k dani plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována (§ 6f ZDPH).

Zároveň je vyloučena možnost dobrovolné registrace osobě, které byla registrace k DPH zrušena z důvodu závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daní, a to po dobu jednoho roku ode dne, kdy ke zrušení registrace došlo (§ 94a odst. 3 ZDPH). Daňový řád se tak snaží předejít registraci takových daňových subjektů, kteří v minulosti se správcem daně nekomunikovali, neplnili si své povinnosti, využívali registraci k podvodným jednáním nebo vlastnímu obohacení. Je zde totiž předpoklad, že by v této činnosti mohli znovu pokračovat. Je jim dána jednoletá lhůta k tomu, aby se napravily. Naopak plátcům, kteří svou registraci zrušili z důvodu neuskutečňování ekonomické činnosti a následně ji opět uskutečňovat začali, je dobrovolná registrace po splnění podmínek umožněna.

Přihláška k dani z přidané hodnoty je formulářové podání, kterou má žadatel povinnost podat pouze elektronicky. V přihlášce vyplní požadované údaje: identifikace fyzické či právnické osoby, skutečné sídlo[18], důvod registrace (konkrétní ustanovení ZDPH), datum povinné registrace, obrat za předcházejících 12 měsíců, u dobrovolné registrace důvod a předpokládaný obrat, v případě předchozí registrace datum a důvod jejího zrušení.

Skutečným sídlem se pro účely DPH rozumí adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu.

[18] § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., *zákon o dani z přidané hodnoty* v posledním znění

V přihlášce uvede také čísla všech svých účtů používaných k ekonomické činnosti a určí čísla účtů, která budou zveřejněna v registru plátců daně (§ 96 ZDPH).

Osoba povinná k dani je v přihlášce k registraci oprávněna určit, která čísla účtů budou zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup. Z toho vyplývá, že tuto povinnost sice nemá, ale uvádí odběratele do situace, kdy se při placení dodavateli na účet, který není zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, v případě, že je částka vyšší než 540 000 Kč, dostává podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH do pozice ručitele za nezaplacenou daň.[19]

Finanční úřad údaje uvedené v přihlášce k registraci prověří. Obsahuje-li přihláška k registraci vady podání (např. není podána oprávněnou osobou), vyzve správce daně daňový subjekt k jejich odstranění podle § 74 DŘ. Má-li správce daně pochybnosti správnosti či úplnosti uvedených údajů, vyzve daňový subjekt, aby pochybnosti odstranil (§ 128 DŘ).

Generální finanční ředitelství v této souvislosti upozorňuje na možnost podat souběžně s přihláškou přílohu týkající se doložení výkonu ekonomické činnosti žadatele o registraci, popř. i jiné přílohy prokazující naplnění ostatních zákonných podmínek v případě povinné registrace, nebo přílohy dokládající některé údaje nezbytné pro správu daně uváděné v přihlášce (skutečné sídlo, bankovní účet). Doložení těchto příloh společně s přihláškou je dobrovolné, nicméně se tím může samotný proces registrace urychlit.[20] *Dle zjištěné praxe dochází v určitých případech k zapojování účelově zaregistrovaných osob do řetězců obchodních transakcí, přičemž jediným cílem vstupu těchto osob do systému DPH není reálná ekonomická činnost, ale vytvoření podmínek pro fungování organizovaného podvodu na DPH. Základním preventivním obranným mechanismem proti vzniku organizovaných podvodů na DPH a dnes již běžně aplikovanou praxí i v řadě jiných členských států Evropské unie je důsledné a cílené prověřování přihlášek*

---

[19] KUNEŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2021: výklad s příklady*. 17. vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3144-0.

[20] *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. In: . [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021_01_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c2_50489_17.pdf

k registraci. Toto prověřování má za cíl zamezit vstupu rizikových subjektů do systému DPH.[21]

Správce daně v maximální možné míře prověří údaje uvedené v přihlášce k registraci. K prověření využije primárně informace ze spisového materiálu, kterými v dané době disponuje. Využije také veřejně dostupné zdroje, např. obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík. Při prověřování se také zaměří na rizikové faktory, které mohou vést ke zneužití registrace k DPH. Za účelem ověření skutečného sídla daňového subjektu může správce provést místní šetření.

Správce daně prověřuje splnění podmínek k registraci k DPH nejen u žádostí o dobrovolnou registraci, ale také v případě registrace ex lege. Zejména fiktivní překročení obratu, účelová přeměna právnické osoby, na níž přechází část majetku rozdělované, mohou být využívány k účelové registraci k DPH. Přetrvávají-li pochybnosti správce daně, zahájí postup k odstranění pochybností v registračních údajích. Ve výzvě uvede konkrétní pochybnosti a zároveň stanoví lhůtu pro jejich odstranění (§ 128 DŘ).

O registraci rozhodne správce daně ve lhůtě do 30 dnů ode dne podání přihlášky, popřípadě ode dne odstranění jejích vad; ve zvlášť složitých případech může tuto lhůtu prodloužit nejblíže nadřízený správce daně (§ 129 odst. 1 DŘ). V případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k odstranění pochybností, správce daně rozhodnutí o registraci zamítne. Proti rozhodnutí o registraci je možné podat odvolání, nezáleží na tom, zda je pozitivní nebo negativní. Osoba povinná k dani, která podala žádost o dobrovolnou registraci, se stává plátcem daně ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je registrována.

Na základě registrace je daňovému subjektu přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ). Daňové identifikační číslo je složeno z kódu CZ a kmenové části. Kmenovou část DIČ tvoří u právnických osob IČO, u fyzických osob rodné číslo, u zahraničních osob vlastní identifikátor přidělený správcem daně, tzv. vlastní

[21] *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. In: . [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021_01_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c2_50489_17.pdf

číslo plátce (VČP). Vzhledem k tomu, že rodné číslo je považováno za osobní údaj, má fyzická osoba možnost požádat přidělení VČP (§ 130 odst. 4 DŘ).

5.1.2 Zrušení registrace

Registrace k dani z přidané hodnoty může být daňovému subjektu zrušena. Ke zrušení může dojít na základě žádosti plátce nebo z moci úřední. Podmínky ke zrušení registrace jsou stanoveny zákonem o DPH. Žádá-li plátce daně o zrušení registrace musí podat Žádost o zrušení registrace na tiskopise stanoveném vyhláškou č. 525/2020 Sb., kde uvede důvody zrušení registrace. O zrušení registrace může požádat, pokud od jeho registrace uplynul minimálně jeden rok a jeho obrat za předchozích 12 měsíců nedosahuje 1 000 000 Kč nebo uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet nebo pokud přestal uskutečňovat ekonomickou činnost.

U dědice, který se stal plátcem po zemřelém plátci a plátce, který se stal plátcem nabytím majetku při privatizaci může o zrušení registrace je lhůta pro podání žádosti zkrácena, stejně tak i obrat je ponížen. Tito plátci mohou požádat o zrušení registrace již po třech měsících od registrace, pokud jejich obrat za předcházející 3 měsíce nepřekročil 250 000 Kč. Tyto skutečnosti správce daně zpravidla ověří ze spisového materiálu, např. z podaných daňových přiznání. Proti rozhodnutí o zrušení registrace na žádost plátce není možné se odvolat.

Ke zrušení registrace může dojít také z moci úřední (§ 106 ZDPH). Z moci úřední zruší správce daně registraci, pokud plátce splňuje podmínky pro zrušení registrace na žádost, ale plátce daně žádost o zrušení sám nepodá. Z moci úřední zruší správce daně registraci k DPH také takovému plátci, který závažně porušuje své povinnosti ke správě daní. I zde je podmínkou nedosažení požadovaného obratu za 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců. *Podmínka závažného porušení povinností při správě daní se nevztahuje pouze na porušení povinností vyplývajících ze zákona o DPH. Závažným se může z logiky věci stát také opakované porušení určitých povinností, které právě svým opakováním nabírají na intenzitě.*[22] Rozhodnutí o zrušení registrace z moci úřední obsahuje vždy

[22] KUNEŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2021: výklad s příklady*. 17. vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3144-0.

odůvodnění s uvedením konkrétních podmínek, které plátce splňuje pro zrušení registrace, v případě porušení povinností také výčet těchto porušení. Proti rozhodnutí o zrušení registrace z moci úřední je přípustné odvolání a plátce daně tak přestává být plátcem až nabytím právní moci tohoto rozhodnutí.

5.1.3 Rozbor judikátu

Spisová značka: 2 Afs 214/2017–34[23]

Soud: Nejvyšší správní soud (dále jen NSS)

Účastníci řízení: žalobkyně: St. Kynzl, spol. s r. o., žalovaný: Odvolací finanční ředitelství

Datum vydání: 28. 2. 2018

Předmět: Kasační stížnost žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze o zrušení Rozhodnutí o zamítnutí registrace k DPH

Vymezení věci: Žalobkyně dne 14. 1. 2014 požádala prostřednictvím vyplněného formuláře o registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ke dni 31. 12. 2013 z důvodu účasti na sdružení, ve kterém se mělo uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet DPH, s jinými osobami povinnými k této dani. Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 30. 6. 2014 žádost žalobkyně o registraci zamítl, neboť žalobkyně společně s přihláškou k registraci ani následně na výzvu správce daně nepředložila doklady potvrzující, že je účastníkem sdružení, ve kterém se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet DPH. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, které Městský soud v Praze vyhověl. Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí městským soudem bylo, že žalobkyně tvrdila vznik zákonné povinnosti být registrována jako plátce DPH a svou zákonnou povinnost podáním přihlášky splnila. Orgány finanční správy nemohly žalobkyni registraci odepřít s odůvodněním, že nedoložila tvrzené skutečnosti, neboť se nejednalo o dobrovolnou registraci.

[23] rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2018, čj. 2 Afs 214/2017 - 34, www.nssoud.cz

Rozhodnutí NSS: Zrušení rozsudku Městského soudu v Praze a vrácení věci k dalšímu řízení

Závěry NSS: Nejvyšší správní soud připustil, že povinná registrace dle § 94 zákona o DPH má deklaratorní povahu, neboť pouze potvrzuje zákonnou povinnost daňového subjektu být plátcem DPH [15]. *Dle § 128 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má správce daně povinnost ověřit údaje v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat daňový subjekt k vysvětlení, doložení či doplnění…* přičemž *povinnost správce daně koresponduje s povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání či jiných podáních.* NSS poukázal na to, že povinnost ověřit pravdivost údajů před registrací k DPH potvrdil i Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. 3. 2013, ve věci C-527/11, ve věci Ablessio a je v souladu s nařízením Rady Evropské unie ze dne 7. 10. 2010, č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějšího přepracování [16].

Na základě výše uvedeného měl správce daně povinnost, bez ohledu na to, zda se jednalo o dobrovolnou, či povinnou registraci, ověřit pravdivost údajů uvedených v přihlášce k registraci. Za tím účelem mohl žalobkyni žádat o předložení dokladů či údajů potvrzujících její zákonnou povinnost dle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty. Zároveň lze přisvědčit názoru městského soudu, že v případě povinné registrace je namístě větší aktivita správce daně, který má údaje z přihlášky ověřovat nejenom na základě dokladů předložených daňovým subjektem, ale také má při získávání podkladů postupovat z úřední povinnosti (získávat informace z veřejných rejstříků či seznamů, dotazovat se příslušných správních orgánů či kontaktovat jiné daňové subjekty) s cílem potvrdit, že zákonná povinnost žalobkyně skutečně vznikla [18].

NSS také uvedl, že *nesoučinnost daňového subjektu po podání přihlášky nevede k tomu, že zákonná povinnost k registraci zaniká. Daňový subjekt v takovém případě zákonnou povinnost registrace neplní, a jelikož se jedná o důsledek jeho počínání (resp. nespolupráce se správcem daně), může mu být takové jednání kladeno k tíži [20].*

Vlastní hodnocení: Ztotožňuji se s názorem NSS. Správce daně musí prověřovat i údaje uvedené v přihlášce k registraci k DPH daňového subjektu, který se stal plátcem ex lege. Nejen dobrovolná registrace, ale i registrace povinná může být zneužita k podvodům na DPH, např. zapojení do podvodných řetězců nebo neoprávněnému čerpání nadměrných odpočtů. Přestože v některých případech není možné vydat zamítavé rozhodnutí, jsou prověřované údaje zjištěné v registračním řízení důležité pro další postup správce daně. V uvedeném případě vykazoval daňový subjekt několik rizikových faktorů. Jednalo se o nově vzniklou společnost, o které neměl správce daně dosud žádné informace; sdružení, jehož členem se žalobkyně stala, nemělo právní subjektivitu a nebylo tedy možné ho dohledat a činnost sdružení ověřit. Dále skutečnost, že žalobkyně na výzvy správce nereagovala, rizikovost daňového subjektu podporovala.

5.1.4 Komparace se Slovenskou republikou

Registrace k DPH na Slovensku se řídí zákonem č. 563/2009 Z. z., Zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (dále jen „slovenský daňový řád“) a zákonem č. 222/2004 Z. z., Zákon o dani z pridanej hodnoty (dále jen „slovenský zákon o DPH“) Ve slovenském daňovém řádu je registrace vymezena § 67. Na rozdíl o českého daňového řádu slovenský daňový řád přesně vymezuje údaje, které je daňový subjekt při registraci povinen uvést. V ČR je zákonem stanoveno pouze to, že daňový subjekt uvede údaje potřebné pro správu daní. Vzor přihlášky k registraci pak stanoví vyhláška č. 457/2020 Sb. Postup k odstranění pochybností při registračním řízení je řešen podobným způsobem jako v ČR.

Registrační povinnost podle slovenského zákona o DPH je opět velmi podobná registrační povinnosti k DPH v ČR. Hranice obratu, kterého musí daňový subjekt za předchozích 12 měsíců dosáhnout, aby se stal plátcem ex lege činí 49 790 €, což odpovídá hodnotě 1 000 000 Kč při kurzu 1 € = 20 Kč. Na Slovensku je tato osoba povinna podat přihlášku k registraci do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém požadovaného obratu dosáhla, v ČR je tato lhůta pouze 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila obrat. Zatímco v ČR rozhodne správce daně o registraci do 30 dnů od podání přihlášky k registraci nebo ode dne odstranění vad podle daňového řádu, na Slovensku

správce daně zaregistruje daňový subjekt do 21 dnů ode dne doručení přihlášky podle slovenského zákona o DPH. V Česku se takovýto daňový subjekt stává plátcem daně ze zákona s účinností registrace od 1. dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. Na Slovensku se stává plátcem daně dnem uvedeným v rozhodnutí o registraci. *Daňový úřad osobu povinnou k dani však neregistruje se zpětným datem, tzn. registrace nemůže být provedena před datem podání žádosti o registraci pro daň, datum vydání osvědčení nesmí být pozdější než datum, od kdy se stává plátcem daně podle § 4 odst. 1 nebo 2 zákona o DPH. Zpětná registrace pro daň není možná ani v případě, že osoba povinná k dani o registraci se zpětným datem výslovně požádá.*[24]

Příklad:
Překročení obratu: květen 2020
Podání přihlášky k registraci v ČR: do 15.6.2020
Podání přihlášky k registraci v SR: do 20.6.2020
Plátce daně v ČR od: 1.7.2020
Plátce daně na Slovensku od: Ode dne uvedeného v rozhodnutí, nejpozději však od 11.7.2020

Lhůty pro podání přihlášky daňovým subjektem i pro vyřízení přihlášky správcem daně jsou obdobné. Zatímco v tuzemsku se daňový subjekt při překročení obratu stává plátcem daně ex lege od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat, na Slovensku o datu registrace rozhodne správce daně. Na rozhodnutí má 21 dnů od podání registrace, po tuto dobu může prověřit splnění určených podmínek. V případě jejich nesplnění registraci k DPH zamítne. Český správce daně má čas na prověření podmínek kratší. Vzhledem k tomu, že datum počátku registrace je stanoven zákonem a je odvozen od překročení obratu a nikoli od rozhodnutí správce daně, daňový subjekt oprávněně očekává, že bude jeho žádosti o registraci vyhověno.

Slovenský daňový řád nepřipouští zpětnou registraci k DPH. V tuzemsku je zpětná registrace možná, a právě například z důvodu překročení obratu povinná. Z praxe

[24] Metodický pokyn k registrácii zdaniteľných osôb podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2020 - Finančné riaditeľstvo SR

jsou známy příklady, kdy daňový subjekt překročí požadovaný obrat a přihlášku k registraci podá s několika měsíčním zpožděním nebo překročení obratu zjistí správce daně vyhledávací či kontrolní činností. Takový daňový subjekt je pak registrován k DPH se zpětným datem. O zpětné registraci může být také rozhodnuto v odvolacím řízení. Daňový subjekt pak musí podat chybějící daňová přiznání a uhradit daň. Často je tak stíhám sankcemi za nedodržení lhůty pro podaní přiznání a za pozdní úhradu daně.

Slovenský zákon o DPH připouští registraci k DPH ex lege pouze v určitých případech, překročení obratu k nim ale nepatří. Tento přístup je podle mého názoru vhodnější než tuzemská právní úprava. Stejně tak nemožnost zpětné registrace se mi jeví příznivější jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt.

5.2 Vyměřovací a doměřovací řízení

5.2.1 Evidence pro účely daně z přidané hodnoty

Pokud se daňový subjekt stane plátcem DPH, tzn. pokud úspěšně projde registračním řízením a je mu vystaveno kladné rozhodnutí o registraci k DPH, vznikají mu v souvislosti s plátcovstvím DPH určité povinnosti. Jednou z hlavních povinností je vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „evidence“). Tuto povinnost mu stanoví zákon o DPH v § 100.

Evidence musí být vedena v takovém členění, které je potřebné pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení. U přijatých plnění, která použije plátce k uplatnění nároku na odpočet, musí v evidenci uvést také DIČ dodavatele tohoto plnění s výjimkou zjednodušených dokladů. V evidenci jsou vedena také uskutečněná plnění, která jsou osvobozena od daně nebo předmětem daně nejsou, přehled obchodního majetku, plnění týkající se pořízení zboží z jiného členského státu či evidence hodnoty zboží zasílaného z tuzemska do jiného členského státu. Plátce, který prodává nebo kupuje zboží s použitím režimu skladu uvnitř území Evropské unie uvádí v evidenci údaje, které stanoví prováděcí nařízení Rady EU 2018/1912 ke směrnici o DPH. Evidence pro účely DPH je základním kamenem pro sestavení daňového přiznání k DPH.

5.1.2 Řádné přiznání k dani z přidané hodnoty

Obecná ustanovení k řádným daňovým tvrzením nalezneme v daňovém řádu v § 1 a v § 135 a následujících. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení.

Mezi řádná daňová tvrzení patří daňové přiznání, hlášení a vyúčtování. Zavedením pojmu daňové tvrzení došlo ke společnému označení většiny podání, které je daňový subjekt povinen podat a na jejichž základě je následně vyměřena daň. Z obecných ustanovení vyplývá povinnost daňového subjektu daňové tvrzení podat, vyčíslit daň a zároveň v něm uvést předepsané údaje. Daňové tvrzení a tím tedy i daňové přiznání k dani z přidané hodnoty je formulářové podání podle § 72 DŘ. Jeho náležitosti a vzor je stanoven vyhláškou č. 457/2020 Sb.

Lhůta pro podání přiznání k DPH je stanovena do 25 dnů po ukončení zdaňovacího období. Lhůtu pro podání přiznání k DPH nelze prodloužit, bez sankcí je však tolerováno pozdní podání do 5 pracovních dní. Základním zdaňovacím obdobím pro DPH je měsíc.

Specifická ustanovení k podání přiznání k DPH lze nalézt v zákoně o DPH v § 101 a následujících. Lhůta pro podání přiznání k DPH do 25 dnů od ukončení zdaňovacího období je zde stanovena také pro identifikované osoby nebo pro neplátce, který vystaví doklad, na kterém uvede daň. Na rozdíl od jiných daní je plátce DPH povinen podat daňové přiznání i v případě, kdy mu v daném zdaňovacím období nevznikla povinnost přiznat daň, tzn. má povinnost podávat nulové daňové přiznání k DPH.

Specifikem přiznání k dani z přidané hodnoty je možnost podání pouze elektronicky, a to datovou zprávou s využitím dálkového přístupu. Ani fyzické osoby, právnické osoby ani identifikované osoby tak již nemají možnost podat přiznání v papírové podobě. Forma elektronických podání je stanovena v § 71 odst. 1, přičemž formát a strukturu datové zprávy stanovilo Generální finanční ředitelství Pokynem č. GFŘ-D-50. Daňové přiznání může být podáno také datovou zprávou bez elektronického podpisu, kdy ji musí plátce do 5 dnů potvrdit pomocí speciálního tiskopisu (tzv. e-tiskopis).

Není-li přiznání podáno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve správném formátu a struktuře, je daňové přiznání neúčinné. Specifikum neúčinnosti je platné pouze daň z přidané hodnoty, a to pro všechny typy daňových přiznání k DPH, kontrolních hlášení, souhrnných hlášení a pro přihlášku k registraci k DPH. Jiných daní se nedotýká, neboť tam je využit § 74 DŘ a správce daně v případě chybného podání vyzve daňový subjekt k odstranění vad podání.

Jak již bylo uvedeno výše, plátce daně v daňovém přiznání uvede předepsané údaje a daň sám vyčíslí. Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy do 25 dnů po ukončení zdaňovacího období. Připadne-li poslední den lhůty na víkend či svátek, je lhůta pro podání přiznání i splatnost daně posunuta na nejbližší následující pracovní den. Nemá-li správce daně o vyčíslené dani pochybnosti, daň konkludentně vyměří. Za den vyměření se považuje lhůta pro podání přiznání nebo den, kdy bylo přiznání podáno, bylo-li podáno později. V případě, že vyčíslenou daní je nadměrný odpočet, správce daně jej do 30 dnů vrátí na účet plátce daně. Má-li správce daně pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání, zahájí postup k odstranění pochybností, případně daňovou kontrolu. Kontrolní postupy správce daně jsou popsány v samostatné kapitole.

5.2.3 Opravné daňové přiznání

Podá-li plátce přiznání před termínem pro podání a následně zjistí chyby ve svém daňovém přiznání, má možnost tyto chyby opravit. Ve lhůtě pro podání daňového přiznání může své přiznání nahradit opravným daňovým přiznáním. Opravné daňové přiznání se vyplňuje znovu se všemi údaji. Správce daně původní přiznání vyřadí a nahradí ho přiznáním opravným.

5.2.4 Souhrnné hlášení

Dalším podáním, které je plátce daně povinen podat finančnímu úřadu je souhrnné hlášení. *Smyslem souhrnných hlášení je oznamovat správcům daně plnění, u nichž dochází k přesunutí povinnosti přiznat daň z dodavatele na pořizovatele nebo z poskytovatele na příjemce plnění.*[25] Souhrnné hlášení je opět formulářovým podáním, jehož vzor je stanoven vyhláškou 457/2020 Sb. Rozehnal

[25] KUNEŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2021: výklad s příklady*. 17. vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3144-0.

ve svém komentáři k daňovému řádu vede polemiku o tom, zda je souhrnné hlášení daňovým tvrzením. *Daňové zákony znají podání, která jsou označena jako hlášení, avšak plní zcela jinou roli než daňové tvrzení. Příkladem mohou být kontrolní či souhrnná hlášení na dani z přidané hodnoty. Tato hlášení plní roli sdělování dat správci daně, kdy tato data slouží pro ověření samotného daňového tvrzení ať už subjektu samotného, anebo jeho obchodního partnera. Jen ze samotného označení podání jako hlášení však nelze dovozovat, že by se jednalo o daňové tvrzení se všemi jeho důsledky. Základním rozlišovacím znakem musí být vždy účel tvrzení, když na základě daňového tvrzení je stanovována daň.*[26] Zřejmě i zákonodárce si je vědom této nesrovnalosti, neboť podmínky pro podání souhrnných a kontrolních jsou konkretizovány v zákoně o DPH, a to jak podmínky týkající se lhůty pro podání, tak i obsahu podání.

Povinnost podat souhrnné hlášení je plátci daně stanovena v § 102 zákona o DPH. Souhrnné hlášení podává ten plátce daně, který dodal zboží do jiného členského státu EU osobě v jiném členském státě registrované. Takové zboží je osvobozeno od daně a daň z tohoto zboží je povinen přiznat a uhradit kupující v jiném členském státě. Toto plnění se do souhrnného hlášení uvádí v oddílu B s kódem plnění 1. Plátce daně, který přemístí zboží z tuzemska do jiného členského státu uvede toto plnění s kódem 1. Údaje do souhrnného hlášení uvádí plátce daně, který poskytl služby s místem plnění v jiném členském státě. Toto plnění se uvádí s kódem plnění 3. I v tomto případě je povinen daň přiznat v jiném členském státě příjemce této služby. Do souhrnného hlášení se s kódem plnění 2 uvádí dodání zboží kupujícímu formou třístranného obchodu, pokud je tuzemský plátce prostřední osobou. Do souhrnného hlášení do oddílu C jsou uváděny údaje o přemístění zboží v režimu skladu uvnitř EU (Call-off-stock). Údaje o dodaném zboží, či poskytnuté službě se uvádějí v české měně.

Souhrnné hlášení je povinna podat také identifikovaná osoba, která poskytuje služby s místem plnění v jiném členském státě nebo která dodává zboží formou třístranného obchodu, kdy je v tomto obchodu osobou prostřední.

---

[26] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

Lhůta pro podání souhrnného hlášení je stejná jako lhůta pro podání daňového přiznání k DPH, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno. Čtvrtletní plátce (plátce daně se čtvrtletním zdaňovacím obdobím), který poskytuje pouze služby s místem plnění v JČS, podává souhrnné hlášení do 25 dnů po uplynutí čtvrtletí, stejně jako daňové přiznání. Dodá-li ovšem v průběhu roku zboží do jiného členského státu, je povinen podat souhrnné hlášení za kalendářní měsíc, ve kterém k tomuto dodání došlo. Od té doby je povinen podávat souhrnné hlášení měsíčně, přestože jeho zdaňovacím obdobím zůstává čtvrtletí a přiznání podává za kalendářní čtvrtletí.

Souhrnné hlášení je stejně jako daňové přiznání možné podat pouze elektronicky datovou zprávou s využitím dálkového přístupu v předepsaném formátu a struktuře, jinak se stává neúčinným. Pokud je podáno prostřednictví datové zprávy, která vyžaduje dodatečné potvrzení, je nutné toto potvrzení doručit správci daně ve lhůtě pro podání. Typicky se jedná o podání prostřednictví elektronického portálu finanční správy bez zaručeného podpisu s následným potvrzení tzv. e-tiskopisem. Na rozdíl od přiznání k dani z přidané hodnoty, kde je lhůta pro toto doplnění 5 dnů, u souhrnného hlášení je lhůta pro doplnění dodatečného potvrzení stanovena lhůtou pro podání souhrnného hlášení. E-tiskopis tak musí být finančnímu úřadu doručen do 25 dnů od skončení předmětného zdaňovacího období. Lhůtu pro podání souhrnného hlášení nelze prodloužit.

Zjistí-li plátce daně nebo identifikovaná osoba, že v podaném souhrnném hlášení uvedl chybné údaje, má možnost je napravit podáním následného souhrnného hlášení. V případě souhrnného hlášení neznají daňové zákony termín opravné souhrnné hlášení jako u daňového přiznání. Z toho vyplývá, že i v případě, kdy daňový subjekt podá opravené souhrnné hlášení v termínu pro jeho podání, musí být označeno jako následné. Problematika následného souhrnného hlášení je blíže specifikována v samostatné kapitole.

5.2.5 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je dalším podáním, které je plátce daně povinnost odevzdat správci daně. Povinnost podat vyplnit a podat kontrolní hlášení svědčí pouze plátcům DPH. Netýká se tak identifikovaných osob ani neplátců, kteří vystavili

doklad, na němž uvedli daň. Povinnost podat kontrolní hlášení má ale pouze takový plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění v tuzemsku nebo přijal zdanitelné plnění, z něhož uplatňuje nárok na odpočet. Povinnost podat kontrolní hlášení má také plátce, který či uskutečnil plnění v režimu přenesení daňové povinnosti a také plátce, jehož plnění se týká zvláštního režimu pro investiční zlato. Z uvedeného vyplývá, že plátce, který v daném zdaňovacím období neuskutečnil žádná z předepsaných plnění, nemá povinnost podat kontrolní hlášení, přestože je povinen podat např. nulové daňové přiznání. Podle informací GFŘ ale může takový plátce podat „nulové kontrolní hlášení".

Lhůta pro podání kontrolního hlášení je odlišná pro fyzické a právnické osoby. Právnické osoby jsou povinny odevzdat kontrolní hlášení do 25 dnů od skončení kalendářního měsíce, fyzické osoby ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Právnické osoby s nízkým obratem a čtvrtletním zdaňovacím obdobím bývají často účastníky karuselových podvodů, proto i právnická osoba se čtvrtletním zdaňovacím obdobím podává kontrolní hlášení za každý měsíc, zatímco fyzická osoba se stejným zdaňovacím obdobím podává kontrolní hlášení za kalendářní čtvrtletí spolu s daňovým přiznáním. Lhůtu pro podání kontrolního hlášení nelze prodloužit, za pozdní podání či nepodání kontrolního hlášení je plátce daně stíhán sankcemi.

Kontrolní hlášení, stejně jako přiznání k dani z přidané hodnoty nebo souhrnné hlášení je nutné podat elektronicky datovou zprávou s využitím dálkového přístupu v předepsaném formátu a struktuře. Nedodržením stanovených podmínek se také stává neúčinným. I zde je připuštěna možnost podat kontrolní hlášení prostřednictvím datové zprávy, která vyžaduje dodatečné potvrzení. Toto potvrzení je nutné doručit správci daně ve lhůtě pro podání (stejně jako u souhrnného hlášení a na rozdíl od daňového přiznání).

Údaje, které je plátce daně povinen v kontrolním hlášení uvést jsou stanoveny v § 101d odst. 1 zákona o DPH. V kontrolním hlášení je plátce povinen uvést kromě obecných náležitostí také identifikační a kontaktní údaje plátce, údaje týkající se plnění a úplat, údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně a identifikační údaje odběratele nebo dodavatele. Přestože kontrolní hlášení bylo

do českého daňového systému zavedeno 1.1.2016, specifikace údajů byla doplněna novelou zákona o DPH platnou ode dne 1.1.2018. Ve znění zákona platném do tohoto data bylo uvedeno, že plátce daně uvede údaje potřebné pro správu daně. Tato formulace byla původně záměrná, neboť zákonodárce předpokládal, že bude docházet ke změně požadovaných údajů v závislosti na posunu v řešení daňových úniků a na požadavcích finanční správy. *Tyto údaje nejsou explicitně stanoveny zákonem, ale budou určeny prostřednictvím formuláře správce daně, bude se tedy jednat o tzv. formulářové podání. Stanovení předepsaných údajů prostřednictvím formuláře je velice flexibilní a správce daně, tak může rychleji reagovat na situace, kdy vyvstane potřeba vyžadovat nějaký další údaj nebo naopak může efektivně odstranit povinnost uvádět údaj, který se ukáže pro tyto účely jako nepotřebný.*[27]

Skupina 21 senátorů podala nejen z tohoto důvodu k Ústavnímu soudu ústavní stížnost na kontrolní hlášení. *Podle skupiny senátorů ale kontrolní hlášení představují průlom do ochrany soukromí v podobě sběru citlivých údajů o velmi široké skupině obyvatel. A to i těch, kterých se daň z přidané hodnoty vlastně ani netýká. Další problém spatřují senátoři v podobě přenesení „obrovských pravomocí“ na úředníky finanční správy.*[28] Senátoři napadali ochranu soukromí možností zneužití údajů, přestože pracovníci finanční správy jsou vázáni mlčenlivostí; měli výhrady k nedostatečné specifikaci údajů uváděných v KH a přenesení této povinnosti na finanční správu; napadali sankce a nemožnost se proti nim bránit; namítali, že napadená ustanovení neobstojí v testu proporcionality a že dopad na malé podnikatele bude ve srovnání s velkými mnohem nepříznivější; napadali příliš krátké lhůty k nápravě chyb při podání KH a navrhovali zrušení všech ustanovení týkajících se KH. Návrh byl ve větší části zamítnut, avšak Ústavní soud dospěl k závěru, že zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat. Účinky zrušení tohoto ustanovení stanovil na 31. 12. 2017, čímž poskytl zákonodárci možnost provést nápravu

---

[27] *Sněmovní tisk 291/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. s. 66 [cit. 2022-01-23]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

[28] *Kontrolní hlášení DPH umožňuje podle části senátorů „šmírování“, sepsali ústavní stížnost* [online]. [cit. 2020-01-23]. Dostupné z: https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/1629286-kontrolni-hlaseni-dph-umoznuje-podle-casti-senatoru-smirovani-sepsali-ustavni

zákonným způsobem.[29] NSS se v souvislosti s kontrolním hlášením také zabýval také mlčenlivostí advokáta (viz rozbor judikátu).

Údaje stanovené zákonem se uvádějí na tiskopisu kontrolní hlášení, který je zveřejněn na webových stránkách finanční správy. Opět zde můžeme s Rozehnalem polemizovat o tom, zda je kontrolní hlášení daňovým tvrzením podle § 72 DŘ. Údaje v něm uvedené jsou sice využitelné pro správné stanovení daně, ovšem základem pro stanovení daně je daňové přiznání, protože tam je daňový subjekt povinen uvést potřebné údaje a sám vyčíslit daň. Údaje v kontrolním hlášení ho pouze doplňují a specifikují. Tiskopis kontrolního hlášení je stanoven Ministerstvem financí, nicméně není stanoven vyhláškou, jako jiná daňová tvrzení.

5.2.6 Opravné kontrolní hlášení

Stejně jako u daňového přiznání má plátce daně možnost podat opravné kontrolní hlášení. Stane se tak v případě, kdy zjistí, že v již podaném kontrolním hlášení uvedl chybné údaje a opravu stihne provést ještě před uplynutím lhůty pro podání řádného kontrolního hlášení. V opravném kontrolním hlášení uvede kompletně všechny požadované údaje. K původnímu podání se tak nepřihlíží a správce daně tak využije pouze údaje z opravného kontrolního hlášení.

5.2.7 Dodatečné daňové přiznání

Povinnost a možnost podat dodatečného daňového přiznání je vymezena v § 141 daňového řádu. Zákon o DPH podání dodatečného přiznání blíže nespecifikuje, proto se toto podání řídí pouze daňovým řádem.

Dodatečné daňové přiznání podává plátce daně v případě, kdy zjistí, že jím uvedené údaje v posledním daňovém přiznání jsou chybné. Je-li výsledkem zjištění fakt, že nová daň má být vyšší než daň původní, vzniká mu povinnost dodatečné daňové přiznání podat a novou daň vyčíslit. Je-li výsledkem zjištění, že daňová povinnost má být nižší než poslední známá daň, povinnost podat dodatečné přiznání nevzniká, nicméně plátce daně má právo dodatečné přiznání

[29] Nález č. 40/2017 Sb. *Nález Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, bod 69-71*

na nižší povinnost podat. Stejně tak může plátce daně podat dodatečné přiznání v případě, kdy nedochází ke změně daně, ale dochází pouze ke změně dříve tvrzených údajů. Podat dodatečné daňové přiznání není vázáno jen na pochybení samotného plátce, i když to bývá nejčastější, podnětem může být také pravomocné rozhodnutí správce daně. Zatímco podat daňové přiznání na vyšší daň má plátce povinnost podat vždy, možnost podat přiznání na daň nižší je mu zapovězena v případě, že poslední daň byla stanovena podle pomůcek.

V dodatečném daňovém přiznání plátce uvádí datum zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání a důvody pro jeho podání. Údaje uváděné v daňovém přiznání uvede v rozdílných hodnotách oproti poslednímu podanému přiznání nebo oproti poslední stanovené dani.

Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání je stanovena do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň je stanovena v nesprávné výši. Je-li výsledkem dodatečného přiznání daňová povinnost, je splatná ve stejné lhůtě. Nutno podotknout, že se jedná o náhradní lhůtu splatnosti, která nemá vliv na vznik úroku z prodlení, který je podle § 252 DŘ počítán od původního data splatnosti.

Dodatečné daňové přiznání nelze podat v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, tedy v době, kdy daň není pravomocně vyměřena. Jedná se o případy, kdy správce daně ještě daň konkludentně nevyměřil nebo bylo dodatečné přiznání podáno v průběhu postupu odstranění pochybností či kontroly. Takové daňové přiznání je nepřípustné, ale údaje v něm uvedené budou využity při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Stejný postup se využije také v případě, kdy je dodatečné přiznání podáno v průběhu řízení o obnově řízení nebo přezkoumání rozhodnutí.

5.2.8 Následné souhrnné hlášení

Zjistí-li plátce daně, že údaje v podaném souhrnném hlášení jsou chybné, je povinen chyby odstranit podáním následného souhrnného hlášení. Následné souhrnné hlášení je plátce povinen podat do 15 dnů ode dne zjištění chybných údajů, tento údaj se však na tiskopisu nenachází. Jak bylo uvedeno výše,

souhrnné hlášení bude označeno jako následné i v případě, že plátce zjedná nápravu ještě před uplynutím lhůty pro podání.

Způsob vyplnění následného souhrnného nalezneme v pokynech k vyplnění souhrnného hlášení. Oprava údajů v souhrnném hlášení se provádí vložením nového řádku, který v původním souhrnném hlášení chyběl; stornováním řádku, který v souhrnném hlášení být nemá (vyplnění celého řádku a označení ve sloupci storno); stornováním chybného řádku a vložením nového řádku se správnými údaji.

5.2.9 Následné kontrolní hlášení

Také v kontrolním hlášení může plátce daně chybovat. Zjistí-li své pochybení po lhůtě pro podání řádného kontrolního hlášení, vzniká mu povinnost podat následné kontrolní hlášení ve lhůtě do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávností.

Následné kontrolní hlášení se podává stejně jako opravné kontrolní hlášení, a to s uvedením všech údajů vztahujících se k předmětnému období. Následných kontrolních hlášení za stejné období může být v průběhu řízení podáno několik. Vzhledem k tomu, že se v něm vždy vyplňují kompletní údaje, nahrazuje každé naposledy podané kontrolní hlášení všechna přecházející, k nimž se už dále nepřihlíží. Následné kontrolní hlášení je plátce daně povinen podat také na výzvu správce daně.

Zjistí-li správce daně v podaném kontrolním hlášení nesrovnalosti, vyzve plátce daně, aby nesrovnalosti odstranil. Plátce je povinen do 5 pracovních dnů podat následné kontrolní hlášení. Buď podá následné kontrolní hlášení, ve kterém uvede všechna plnění za uvedené období včetně těch, k jejichž doplnění či opravě byl vyzván nebo využije tzv. „rychlou odpověď“, kdy z roletového menu elektronického podání vybere možnost „Potvrzuji správnost naposledy podaného KH“. Odpovídá-li plátce daně následným kontrolním hlášením na výzvu správce daně musí takovém podání uvést číslo jednací dané výzvy. Neodpoví-li plátce daně na výzvu správce daně včas nebo vůbec, bude mu vyměřena pokuta za nesplnění povinností. Aby správce daně dokázal odpověď správně identifikovat a přiřadit, je číslo výzvy v odpovědi velmi důležité.

5.2.10 Komparace podání souvisejících s DPH

Jak bylo uvedeno v textu výše, má plátce povinnost podávat daňové přiznání k DPH, kontrolní hlášení a souhrnné hlášení. Pro účely této komparace jsou souhrnně nazvána jako daňová tvrzení. Termín pro podání řádných daňových tvrzení je shodný. Lhůta je stanovena do 25 dnů od po skončení kalendářního měsíce nebo kalendářního čtvrtletí. Údaje v řádných tvrzeních se uvádějí kompletní.

Problém nastává u dodatečných daňových tvrzení. Dodatečné daňové přiznání, následné kontrolní hlášení a následné souhrnné hlášení mají každé jinou lhůtu pro podání a také údaje se v každém dodatečném tvrzení uvádějí jiným způsobem, což je pro některé plátce, zejména drobné podnikatele, matoucí.

Příklad:

Plátce daně – právnická osoba s měsíčním zdaňovacím obdobím
Zdaňovací období – červen 2021 - řádná daňová tvrzení byla podána ve lhůtě pro podání, daň byla vyměřena konkludentně (k 25.7.2021)
Datum zjištění pro podání dodatečných daňových tvrzení – 4.10.2021

❖ **Dodatečné přiznání** ▪ pouze rozdílné údaje	❖ **Dodatečné přiznání** ▪ do konce následujícího měsíce ▪ 30.11.2021
❖ **Následné kontrolní hlášení** ▪ všechny údaje	❖ **Následné kontrolní hlášení** ▪ do 5 pracovních dnů ▪ 11.10.2021
❖ **Následné souhrnné hlášení** ▪ pouze rozdílné údaje	❖ **Následné souhrnné hlášení** ▪ do 15 dnů ▪ 19.10.2021

Obrázek 4: Komparace dodatečných daňových tvrzení

5.2.10 Nepodané daňové přiznání

Nepodá-li plátce daně přiznání k dani z přidané hodnoty, správce daně jej k tomu vyzve a ve výzvě stanoví lhůtu náhradní lhůtu (§ 145 DŘ). Standardně se stanoví lhůta v délce 15 dnů od doručení výzvy, ve výjimečných případech může být zkrácena na 8 dnů. Podá-li plátce daně daňové přiznání ve stanovené lhůtě, je tímto podáním zahájena nová lhůta pro stanovení daně (§ 148 DŘ). Vzhledem k tomu, že se bude jednat o pozdě podané daňové přiznání, může být daňovému subjektu uložena pokuta podle § 250 DŘ. Vznikne-li daňovému subjektu na základě podaného přiznání povinnost platit daň, bude mu vyměřen úrok podle § 252 DŘ. S pozdě podaným daňovým přiznáním správce nakládá stejně jako s každým jiným daňovým přiznáním. Může ho vyměřit konkludentně (v souladu s údaji v přiznání) nebo prověřit postupem k odstranění pochybností či daňovou kontrolou.

V případě, že plátce daně na výzvu nereaguje a daňové přiznání nepodá, musí správce daně stanovit daň jiným způsobem. Daň může stanovit dokazováním, podle pomůcek nebo může předpokládat, že daňový subjekt ve svém přiznání tvrdil daň ve výši 0 Kč. Předpoklad nulové daně je využíván zejména u dlouhodobě nekontaktních daňových subjektů. Daň ve výši 0 Kč je stanovena platebním výměrem, který se daňovému subjektu nedoručuje a není proti němu přípustné odvolání. To ovšem nebrání daňovému subjektu podat dodatečné daňové přiznání a daň ve správné výši přiznat.

Pokud správce daně disponuje informacemi, že daňový subjekt měl daň přiznat, stanoví daň podle pomůcek (§ 98 DŘ). Pomůckami pro stanovení daně jsou důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny; podaná vysvětlení; porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Stanovení daně podle pomůcek na dani z přidané hodnoty se převážně opírá o skutečnosti známé správci daně zejména z údajů v kontrolních hlášeních jeho odběratelů, kteří si nárokovali daňový odpočet ze zdanitelných plnění tohoto daňového subjektu, z údajů získaných z jednotných správních dokladů (JSD) od Celní

správy ČR nebo z informací ze systému VIES[30]. Daň stanovená podle pomůcek se daňovému subjektu sděluje platebním výměrem, ve kterém je uvedena také konstrukce pomůcek.

Správce daně může v případě nepodaného daňového přiznání stanovit daň také dokazováním (§ 92 DŘ). Stanovení daně dokazováním má přednost před stanovením daně podle pomůcek. Ke stanovení daně dokazováním je však nutné vést důkazní řízení, které je vedeno v souvislosti s podaným daňovým tvrzením. Přesto i judikatura umožňuje stanovit daň při nepodání daňového přiznání právě dokazováním (NSS 6 Afs 349/2017). V takovém případě musí správce daně dostát podmínce seznámit daňový subjekt s důkazními prostředky a poskytnout mu možnost se k tomuto vyjádřit.

Má-li správce daně informace o tom, že daň nebyla správně vyměřena a lze předpokládat, že dojde k jejímu doměření, vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu, aby správce daně mohl takovou výzvu vydat musí mít důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. *Důvodný předpoklad se může pohybovat v rozmezí od jistoty po souhrn indicií.*[31] Výzva k podání dodatečného daňového přiznání musí důvodný předpoklad obsahovat, tzn. správce daně uvede, jakými skutečnostmi či předpoklady disponuje. K takovým výzvám správce daně přistupuje hlavně v případech, kdy je mu známo, že daňový subjekt nepřiznal daň na výstupu. Zde správce daně využívá výstupů z párování kontrolních hlášení. Uplatní-li odběratel nárok na odpočet ze zdanitelného plnění od daňového subjektu – dodavatele a ten toto zdanitelné plnění neuvede do kontrolního hlášení ani daňového přiznání, je správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Stejný postup se použije také v případě, kdy má správce daně informace o pořízení zboží z jiného státu EU nebo o dovozu zboží ze třetí země. V případě nepodání dodatečného daňového přiznání, stanoví správce daně daň podle pomůcek nebo zahájí daňovou kontrolu.

---

[30] Informační systém pro předávání informací o DPH v rámci členských států EU

[31] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s.281

5.2.11 Rozbor judikátu

Spisová značka: 1 Afs 423/2020-352[32]

Soud: Nejvyšší správní soud (dále jen NSS)

Účastníci řízení: žalobkyně: PRK Partners s.r.o. advokátní kancelář, žalovaný: Odvolací finanční ředitelství

Datum vydání: 20.10.2021

Předmět: Kasační stížnost žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ve věci Rozhodnutí o uložení pokuty za nepodání kontrolního hlášení

Vymezení věci: Žalobkyni vznikla povinnost podat kontrolní hlášení za zdaňovací období leden 2016. Žalobkyně kontrolní hlášení nepodala ani na výzvu správce daně, za což ji byla následně vyměřena pokuta ve výši 50 000 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu. Žalobkyně mimo jiné uvádí, že je advokátem a předkládání kontrolního hlášení je v rozporu s advokátní mlčenlivostí podle § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii. Podle jejího názoru se správce daně může s obsahem kontrolního hlášení seznámit teprve poté, co zástupce České advokátní komory udělí správci daně souhlas podle § 255 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně je toho názoru, že identifikační údaje klientů a hodnota poskytnutého plnění jsou informace spadající pod rozsah advokátní mlčenlivosti. Žalovaný se dle jejího názoru dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou a požaduje zrušení napadeného rozhodnutí.

Žalobce dále uvedl, že podle nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, není povinnost podat kontrolní hlášení povinností stanovenou právními předpisy, a proto se neuplatní výjimka uvedená v § 21 odst. 5 zákona o advokacii. Ústavní soud prostřednictvím tohoto nálezu zrušil ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH ke dni 31. 12. 2017 z důvodu nedostatečné specifikace údajů vyžadovaných k řádnému podání kontrolního hlášení. S účinností od 1.1.2018 byl tento stav napraven. K tomu žalovaný uvedl, že správce daně prostřednictvím kontrolního hlášení po advokátovi nepožaduje, aby porušoval

[32] rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.10.2021, čj. 1 Afs 423/2020 - 35, č. 4274/2022 Sb. NSS, www.nssoud.cz

svou povinnost mlčenlivosti uloženou zákonem o advokacii, ale aby správci daně poskytl vedle kontaktních údajů o advokátovi jako plátci daně pouze identifikační údaje o odběratelích advokátem poskytnutých zdanitelných plnění, evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň, základ daně a informaci o výši daně. Z toho nelze dle žalovaného dovodit nic o poměrech odběratele (klienta) a není možné jakkoliv usuzovat, jaký druh právní služby advokát svému klientovi poskytl (nic o povaze věci).

Městský soud uvedl, že v případě kontrolního hlášení, k jehož podání je advokát povinen stejně jako každý jiný plátce daně, se jedná o určité prolomení zákonné povinnosti mlčenlivosti advokáta vyplývající z ustanovení § 21 odst. 1 zákona o advokacii. Nicméně soud nedospěl k závěru, že by se jednalo o prolomení nezákonné. Je tomu tak proto, že proti advokátní povinnosti mlčenlivosti zde stojí zájem státu na kontrole daní a finančních toků [40]. Městský soud v Praze žalobu zamítl.

Rozhodnutí NSS: Zamítnutí kasační stížnosti

Závěry NSS: NSS uvedl, že *podle § 21 odst. 1 zákona o advokacii je advokát povinen „zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb“. Advokátní mlčenlivost je základním prvkem tvořícím vazbu mezi advokátem a jeho klientem… Ustanovení § 21 odst. 5 zákona o advokacii však také výslovně prolamuje mlčenlivost ve vztahu k daňové správě. Podle něj platí, že „[p]ovinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny jeho povinnosti jako daňového subjektu stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje“. Advokát se tak nemůže odvolávat na advokátní mlčenlivost, pokud má plnit povinnosti jako daňový subjekt. Tato konstrukce vychází ze skutečnosti, že advokacie je především podnikáním. Advokát je povinen podávat daňová přiznání, poskytovat daňové správě součinnost, prokazovat svá tvrzení listinami apod. Stále však platí, že advokát nesmí poskytnout informace o povaze věci, ve které služby poskytl nebo poskytuje [10].*

NSS dále zdůraznil, *že kontrolní hlášení v jeho tehdejší ani současné podobě neobsahuje informace spadající do rozsahu advokátní mlčenlivosti [13].*

Vlastní hodnocení: Souhlasím s názory obou soudů. Údaje uváděné v kontrolním hlášení slouží jako podpůrný prostředek k prověření plnění uvedených v daňovém přiznání. Údaje uváděné v kontrolním hlášení korespondují s údaji v evidenci pro účely DPH, lze z nich zjistit pouze datum a hodnotu zdanitelných plnění a nikoli účel. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně je vázán mlčenlivostí a přístup k údajům z kontrolního hlášení je monitorován. V případě, kdy by byly někteří plátci daně osvobození od povinnosti podávat kontrolní hlášení, ztrácel by celý systém kontrolních hlášení svůj základní smysl.

5.3 Splatnost daně

Obecně platí, že daň je splatná ve lhůtě pro podání řádného daňového tvrzení (§ 135 DŘ). Daň z přidané hodnoty je tak splatná do 25 dnů po ukončení zdaňovacího období. Je-li daňová povinnost stanovena platebním výměrem, např. po ukončení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly před vyměřením, je daň splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů od nabytí právní moci platebního výměru, kterým byla stanovena. Stejná situace nastane i v případě, kdy je daň doměřena. Náhradní lhůta splatnosti daně dává daňovému subjektu pouze časový prostor k uhrazení daně před tím, než ji může správce daně začít vymáhat. Náhradní lhůta splatnosti ale nemá vliv na běh úroků z prodlení podle § 252 DŘ, úrok z prodlení běží od původního data splatnosti. Úrokům z prodlení je věnována samostatná kapitola.

Konečná lhůta pro placení daně, tedy lhůta do kdy musí být daň zaplacena nebo může být správcem daně vymáhána je stanovena na 6 od počátku její splatnosti (§ 160 DŘ). Jedná se o lhůtu subjektivní a daňový řád přesně určuje situace, po kterou lhůta pro placení neběží a situace, které určují nový počátek běhu lhůty. Za nový počátek běhu lhůty je stanoveno např. pravomocné stanovení daně nebo oznámení rozhodnutí o posečkání daně. Lhůta pro placení neběží např. po dobu přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení nebo po dobu dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání daně.

5.4 Posečkání daně

Vykáže-li daňový subjekt v daňovém přiznání daňovou povinnost, případně je-li mu daňová povinnost stanovena platebním či dodatečným platebním výměrem, a daňový subjekt nedisponuje dostatkem finančních prostředků, je možné povolit mu posečkání úhrady daně nebo rozložit úhradu daně na splátky (dále jen posečkání). Institut posečkání je úlevový institut, jehož smyslem je umožnit daňovému subjektu překlenout momentální nepříznivou ekonomickou situaci. Povolením posečkání dojde k odložení daňové povinnosti, přičemž po dobu posečkání není možné proti daňovému subjektu podnikat kroky směřující k vymožení daňového nedoplatku, a také mu nevzniká povinnost hradit úroky z prodlení. Tím získá daňový subjekt časový prostor k získání finančních prostředků pro zaplacení daně.

Posečkání daně se řídí ust. § 156 a § 157 daňového řádu. Povolit posečkání může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední, ovšem případy, kdy správce daně rozhoduje z moci úřední se v praxi téměř nevyskytují. Řízení o povolení posečkání daně je tak zahajováno převážně podáním žádosti daňového subjektu. Žádost podléhá správnímu poplatku ve výši 400 Kč podle zákona o správních poplatcích.[33] Daňový řád explicitně stanoví podmínky, kdy může být posečkání úhrady daně povoleno. Jedná se především o sociální a ekonomické důvody. Povolit posečkání úhrady daně tak lze při splnění alespoň jedné z následujících podmínek:

a) pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu,

b) pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných,

c) pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období,

d) není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo

e) při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.

[33] Zákon 634/2004 Sb., *o správních poplatcích* v posledním znění

Z uvedeného je zřejmé, že žádosti o povolení posečkání úhrady daně z přidané hodnoty jsou podávány především z důvodu způsobení vážné újmy neprodlenou úhradou, nemožnosti vybrat daň najednou nebo rizika zániku podnikání. Daňový subjekt musí v žádosti důvody pro posečkání nejen uvést, ale současně je prokázat důkazními prostředky.

Správce daně při vyřizování žádosti vychází z informací shromážděných ve spisovém materiálu, z dostupných evidencí, ale zejména z důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. *Pokud daňový subjekt unese své břemeno tvrzení v tom smyslu, že žádost o posečkání obsahuje precizně popsanou skutkovou podstatu vymezenou v některém nebo více písmenech a) až e) § 156 odst. 1 daňového řádu, avšak daňový subjekt své tvrzení uvedené v žádosti nedoloží, a ani toto není naprosto zřejmé z daňového spisu, nese daňový subjekt riziko možného negativního rozhodnutí v dané věci.*[34] Správce daně může daňový subjekt v souladu se zásadou vstřícnosti a spolupráce neformálně kontaktovat a upozornit jej na absenci důkazních prostředků. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno v tomto případě leží na daňovém subjektu, který se žádostí povolení posečkání domáhá, není správce daně povinen mu sdělovat, že neunesl důkazní břemeno ani se domáhat doložení důkazních prostředků. Uvedený postup potvrdil i NSS v rozsudku 3 Afs 74/2014.

Finanční správa ve snaze předejít zamítavým rozhodnutím právě z důvodu nedoložení důkazních prostředků vydala informace k posečkání a rozložení úhrady daně na splátky, které jsou dostupné na webových stránkách finanční správy. Zde uvádí, které situace lze jednotlivým důvodům posečkání přiřadit a jaké důkazní prostředky je vhodné k žádosti doložit.

Pokud daňový subjekt ve své žádosti o posečkání dostatečně konkrétně tvrdí a prokáže naplnění ekonomických nebo sociálních důvodů podle § 156 odst. 1 písm. a) až d) nebo důvodu podle písm. e) daňového řádu, správce daně žádosti

---

[34] *Metodický pokyn k posečkání č. j.: 46126/20/7700-10123-500852* [online]. In: . [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2020-07-22_Info-GFR-k-POSECKANI-uhrady-dane.pdf

vyhoví. Ale i v případě, že je naplněn některý z důvodů dle § 156 odst. 1 daňového řádu, je nutné zajistit základní cíl správy daní a tím je zabezpečení úhrady daně.[35]

Generální finanční ředitelství vydalo Metodický pokyn k posečkání, aby sjednotilo rozhodovací praxi finančních úřadů v rámci České republiky při rozhodování o posečkání tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Při rozhodování o posečkání správce daně zahrne do správní úvahy o posečkání také další okolnosti, které mají souvislost se zabezpečením úhrady daně. Jedná se například o posouzení nové žádosti o posečkání, jestliže podmínky předchozího posečkání nebyly splněny, o aktuální výši nedoplatků na osobním daňovém účtu daňového subjektu, o platební morálku, o přiměřenost délky posečkání nebo výši splátek, o majetkové poměry nebo o možnost zajištění daně.

Při povolení posečkání úhrady daně správce daně nemusí zcela akceptovat návrh daňového subjektu. Na základě posouzení předložených dokladů a údajů založených ve spise, a zejména s ohledem na zabezpečení základního cíle správy daní, tj. zabezpečení úhrady daně může správce daně uplatnit své diskreční oprávnění a stanovit výši splátek vyšší nebo lhůtu pro posečkání kratší, než navrhoval daňový subjekt ve své žádosti (2 Afs 88/2010-70, ze dne 22. 4. 2011 a č. j. 8 Afs 181/2017-31, ze dne 19. 12. 2017).

O žádosti daňového subjektu rozhodne správce daně na základě záznamu z jednání komise. V odůvodnění rozhodnutí se správce daně vypořádá se všemi důvody uvedeným v žádosti, uvede úvahy o tom, zda byly či nebyly splněny podmínky posečkání, případně důvody, které ho vedly ke stanovení jiné výše splátek nebo zkrácení doby posečkání. V rozhodnutí může správce daně stanovit také další podmínky, na než je posečkání vázáno. Jedná se zejména o povinnost včasné úhrady dalších daňových povinností nebo možnost použití přeplatku na jiné dani na úhradu posečkané daně. Nesplní-li daňový subjekt některou z podmínek rozhodnutí, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti právě dnem jejího nesplnění. O tom správce daně vydá rozhodnutí. Po dobu platnosti rozhodnutí,

[35] *Metodický pokyn k posečkání č. j.: 46126/20/7700-10123-500852* [online]. In: . [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2020-07-22_Info-GFR-k-POSECKANI-uhrady-dane.pdf

tj. od počátku rozhodnutí do jeho splnění nebo do pozbytí účinnosti běží lhůta úroku z posečkané daně, která je nižší než běžný úrok z prodlení. Po dobu posečkání není posečkávaná daň vymáhána.

5.4 Kontrolní postupy

5.4.1 Místní šetření

Místní šetření podle § 80 daňového řádu není kontrolním postupem, přesto je vhodné ho v souvislosti s kontrolními postupy zmínit. *Smyslem místního šetření je ověření tvrzení daňových subjektů či získání důkazních prostředků.*[36] *Místní šetření by mělo vést k tomu, aby byly získány předběžné informace o daňových subjektech, popř. o jiných osobách, které by bylo možno následně využít v rámci daňového řízení ke stanovení daně ve správné výši.*[37]

Na základě místního šetření nelze stanovit daň, ale údaje z místního šetření lze využít zejména v kontrolních postupech, kde již ke stanovení daně dochází. Místním šetřením správce daně může ověřit skutečné sídlo daňového subjektu, fyzickou existenci předmětu plnění nebo může od daňového subjektu získat daňové doklady či jiné listiny. Finanční úřady mohou provádět místní šetření také u jim místně nepříslušných daňových subjektů.

Podle způsobu provedení místního šetření se o jeho průběhu sepíše úřední záznam nebo protokol. Místní šetření tak často předchází postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontrole.

5.4.2 Prověření daňových přiznání před zahájením postupu k odstranění pochybností

Ani prvotní prověřování daňových přiznání ještě není kontrolní činností. Pro kontrolní činnost a zejména pro postup k odstranění pochybností je ale velmi důležité.

---

[36] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s.141

[37] *Poradce: Daňový řád po novele s komentářem*. 26. Český Těšín: PORADCE, 2021. ISSN 1211-2437. s. 67

Daňová přiznání k DPH jsou automatizovaně nahrávána do systému ADIS[38]. Ještě před vyměřením procházejí testem důvěryhodnosti. Zde jsou vybrána taková přiznání, která se vymykají standardům a která by bylo vhodné před vyměřením prověřit. Jsou zde také využívány údaje z kontrolních hlášení a jejich párování. Správce daně může k prověření nedůvěryhodných daňových přiznání využít kontrolní hlášení právě k prověření jejich nestandardnosti. Zejména v případě náhlého zvýšení daně na vstupu nebo snížení daně na výstupu, může požádat o přístup k údajům z KH a tuto odchylku prověřit a posoudit. Může tak předejít postupu k odstranění pochybností. V případě, že náhled do kontrolního hlášení jeho pochybnosti nerozptýlí, zahájí postup k odstranění pochybností, přičemž konkrétní pochybnost opře právě o informace zjištěné z kontrolního hlášení.

Kontrolní hlášení jsou zpracovávána v Centru KH a výsledky jejich párování, porovnávání a analýz jsou správci daně poskytovány ve třech výstupech.

První kolo párování

Zde se porovnává daňové přiznání a kontrolní hlášení jednoho daňového subjektu. Zjišťuje se, zda údaje uvedené v kontrolním hlášení souhlasí s údaji v daňovém přiznání. V tomto případě dochází k neformálnímu kontaktu správce daně s daňovým subjektem s cílem toto pochybení napravit. Jedná se například o případy, kdy daňový subjekt podal následné kontrolní hlášení, ve kterém uvedl pouze rozdílné nebo chybějící údaje oproti řádnému kontrolnímu hlášení nebo případy, kdy daňový subjekt odevzdal kontrolní hlášení za chybné zdaňovací období. Ve většině případů se jedná o pochybení technického rázu, která lze po neformálním kontaktu napravit. Dalším výstupem z tohoto párování může být výzva k podání KH, a to v případě, kdy daňový subjekt podal daňové přiznání a kontrolní hlášení nikoli, přestože mu tato povinnost vznikla.

Druhé kolo párování

Ve druhém kole párování již dochází k párování kontrolních hlášení jednotlivých plátců mezi sebou. Zde se porovnávají čísla daňových dokladů, data zdanitelných plnění, částky základu daně a daň. V případě nesrovnalostí jsou daňovým

[38] Automatizovaný daňový informační systém

subjektům zasílány výzvy k odstranění nesrovnalostí v kontrolních hlášeních s uvedenou specifikací nesrovnalostí. Dalším výstupem z tohoto kola jsou tzv. podněty 2. kola párování. Ty jsou zpravidla prověřovány neformálním způsobem. K prověřování dochází většinou na straně odběratele, neboť tam je předpokládána spolupráce daňového subjektu právě z důvodu nároku na odpočet. V případě neodstranění nesrovnalostí (např. nekontaktnost či nespolupráce daňového subjektu), zahájí správce daně postup k odstranění pochybností k podanému daňovému přiznání za odpovídající zdaňovací období. Je-li podnět z 2. kola párování na straně odběratele odstraněn, pokračuje prověřování na straně dodavatele.

Těžká analytika

Výstupem z těžké analytiky jsou řetězce daňových subjektů, u nichž je podezření, že zde dochází k řetězení podvodných transakcí, k organizovanému krácení daně a neoprávněnému čerpání nadměrného odpočtu. Na základě výpočtů a algoritmů, jejichž výsledky se opírají o údaje plátců za více zdaňovacích období, opakující se transakce, údaje o nespolehlivých plátcích, údaje o vztazích mezi jednotlivými subjekty a jejich jednateli a o další údaje, jsou právě takové řetězce detekovány. K prověření jednoho takového řetězce, který leckdy čítá desítky plátců, je určeno jedno územní pracoviště.

5.4.3 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností spolu s daňovou kontrolou jsou kontrolními postupy při správě daní. Na jejich základě je stanovena daň. Postup k odstranění pochybností zahájí správce daně v případě, že má pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání. Předpokladem pro zahájení postupu k odstranění pochybností je splnění dvou zásadních podmínek. První je podané daňové přiznání a druhou je existence konkrétních pochybností na straně správce daně.

Postup k odstranění pochybností je zahájen vydáním výzvy, ve které správce daně uvede konkrétní pochybnosti, stanoví lhůtu k jejich odstranění, která nesmí být kratší než 15 dnů, a zároveň poučí daňový subjekt o následcích jejího

nesplnění (§ 89 DŘ). *Pochybnosti musí být formulovány jednoznačně a konkrétně, aby na ně byl daňový subjekt schopen následně reagovat.*[39]

Problematikou výzev k odstranění pochybností se v minulosti poměrně často zabývaly správní soudy. Za základní rozsudek lze považovat rozsudek NSS 9 Afs 110/2007. Nejvyšší správní soud tehdy v řízení o kasační stížnosti rozhodl takto: „*Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.*“

Přestože tehdejší řízení bylo vedeno ještě podle zákona o správě daní a poplatků, který daňovému řádu předcházel, je rozhodnutí soudu nutno aplikovat i v řízeních podle daňového řádu. Soud dále uvedl, že „*právě existence či neexistence zákonem stanoveného typu pochybnosti správce daně je onou relevantní vlastností, která odlišuje ty daňové subjekty, které mohou být podrobeny postupu správce daně podle § 43 d. ř., a subjekty, které takovému postupu být podrobeny nesmí. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž pochybnost správce daně o jejich daňově relevantních tvrzeních existuje, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti, která vyplývá z § 43 odst. 1 d. ř. Ve vztahu k jiným subjektům je postup správce daně podle § 43 odst. 1 d. ř. nezákonností, jež nemůže být podkladem pro následný postup proti daňovému subjektu (např. podkladem pro vyměření daně) a výjimečně může podle okolností mít i povahu nezákonného zásahu.*“ Soud také konstatoval, že správce daně nemusí mít jistotu o pochybení, „*postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy*

[39] *Poradce: Daňový řád po novele s komentářem*. 26. Český Těšín: PORADCE, 2021. ISSN 1211-2437. s. 77

musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.“

Výzvami zahajujícími postup k odstranění pochybností se NSS zbýval několikrát (např. NSS 1 Afs 105/2012, NSS 1 Afs 120/2018). Z ustálené judikatury tak vyplývá zejména to, že taková výzva musí obsahovat konkrétní pochybnost správce daně opírající se nejen o údaje v daném daňovém přiznání, ale také o dlouhodobou analýzu jednání daňového subjektu, údaje zjištěné z místních šetření či údaje ze spisového materiálu daňového subjektu, kterými správce daně disponuje. Výzva by měla být formulována tak, aby bylo možné pochybnosti odstranit. V podstatě by měl správce daně ve výzvě poskytnout návod, jakým způsobem na výzvu reagovat a jaké doklady předložit.

Postup k odstranění pochybností bývá při správě daně z přidané hodnoty využíván zejména u daňových přiznání s nadměrným odpočtem. Bývá představován jako rychlý a efektivní nástroj právě při ověřování uplatňovaného nároku na daňový odpočet. Jeho efektivita spočívá v tom, že probíhá ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), takže daňovému subjektu není vyplacen nadměrný odpočet automaticky do 30 dnů po podání daňového přiznání, ale až po jeho prověření.

Zákonná úprava platná do 31.12.2020 neumožňovala nadměrný odpočet „rozdělit“ na část prověřovanou a neprověřovanou. Správce daně tak „zadržoval“ daňovému subjektu celý nadměrný odpočet, a to i v případě, kdy prověřoval pouze část nadměrného odpočtu. V některých případech pokračovalo prověřování i rámci daňové kontroly a trvalo neúměrně dlouhou dobu. V případě následného vyměření nadměrného odpočtu pak daňovému subjektu za splnění podmínek náležel úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ). Z uvedeného důvodu zákonodárce včlenil do daňového řádu § 174a a § 174b a do zákona o DPH § 105a týkající se zálohy na nadměrný odpočet. Záloze na nadměrný odpočet a úroku z daňového odpočtu jsou věnovány samostatné kapitoly.

Postup k odstranění pochybností primárně slouží pro krátké, jednoduché a rychlé odstranění pochybností správce daně v součinnosti s daňovým subjektem.[40] Jeho rozsah je konkretizován právě výzvou k odstranění pochybností. *V rámci postupu k odstranění pochybností není tedy předpokládáno vedení složitého dokazování. Zákon v podstatě předpokládá systém otázka – odpověď. Složitější dokazování by mělo být vedeno až v rámci daňové kontroly, která má být zahájena namísto postupu k odstranění pochybností, nebo by se do ní měl postup překlopit (§ 89 odst. 4 DŘ).*[41] Ne vždy je však možné ukončit postup k odstranění pochybností po první odpovědi daňového subjektu. V některých případech může správce vydat výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 DŘ. Správce daně ale musí mít stále na zřeteli, že postup k odstranění pochybností má být krátký, rychlý a konkrétní. Pokud by mělo docházet k opětovnému přenášení důkazního břemene, je vhodné postup k odstranění pochybností ukončit zahájením daňové kontroly.

O průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně protokol v případě, že je daňový subjekt přítomen nebo úřední záznam bez účasti daňového subjektu. V nich uvede, zda považuje pochybnosti za odstraněné či nikoli. V případě přetrvávajících pochybností uvede jejich důvody. Jsou-li pochybnosti správce daně daňovým subjektem odstraněny, nemá správce daně povinnost daňový subjekt s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznamovat a může tak rovnou přistoupit k vydání platebního výměru a tím stanovení daně.

Pokud daňový subjekt pochybnosti správce daně nerozptýlil, sdělí mu správce daně výsledek k postupu k odstranění pochybností a poskytne mu lhůtu 15 dnů k podání návrhu na pokračování v dokazování, přičemž tuto lhůtu nelze prodloužit. Spolu s návrhem na pokračování v dokazování musí daňový subjekt navrhnout také provedení nových důkazních prostředků. Splní-li daňový subjekt tyto podmínky, má správce daně tři možnosti. Neshledá-li důvody pro pokračování

---

[40] *Sněmovní tisk 841/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

[41] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s.141

v dokazování, vydá ve lhůtě do 15 dnů od podání návrhu rozhodnutí o stanovení daně, kde se v odůvodnění vypořádá s argumenty daňového subjektu. Druhou a třetí možností je shledání důvodů pro pokračování v dokazování. V těchto případech správce daně podle povahy a obsahu navržených důkazních prostředků zvolí přechod do daňové kontroly nebo může pokračovat v postupu k odstranění pochybností. Přechod do daňové kontroly zvolí v případě, že očekává složitější proces dokazování, např. výslech svědků nebo mezinárodní dožádání. *Pokračování v dokazování bude praktické a hospodárné zejména tam, kde je namístě provedení dalších důkazních prostředků (např. přečtení daňovým subjektem dodaných listin), jejichž povaha či kvantita nevyžaduje zahájení daňové kontroly.*[42]

Do konce roku 2020 mohl správce daně volit pouze mezi zahájením kontroly nebo vydáním rozhodnutí o stanovení daně. Docházelo tak k situacím, kdy správce daně musel zahajovat kontrolu, přestože daňový subjekt navrhoval relativně jednoduché a nekomplikované doplnění dokazování.

5.4.4 Daňová kontrola

Daňová kontrola je kontrolním postupem při správě daní, jejímž cílem je správné zjištění a stanovení daně. Předmět a proces daňové kontroly je stanoven v § 85 až § 89 daňového řádu. Daňová kontrola, stejně jako postup k odstranění pochybností nebo např. místní šetření patří mezi vybranou působnost správce daně podle § 10 odst. 4 zákona o FS. Z toho vyplývá možnost provádět kontrolu či postup k odstranění pochybností na území celé republiky.

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Za daňové řízení je považováno řízení za jedno zdaňovací období jedné daně. Předmět a rozsah daňové kontroly vymezí správce daně v oznámení o zahájení kontroly, přičemž rozsah lze v průběhu kontroly změnit oznámením o změně rozsahu daňové kontroly.

---

[42] *Sněmovní tisk 841/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

Daňovou kontrolu je možné vést i za více daňových řízení společně, musí se však vztahovat k jednomu daňovému subjektu. Společná kontrola pro více daňových řízení je vedena s uplatněním principu hospodárnosti a rychlosti. Správce daně tak může vést kontrolu za 12 zdaňovacích období na dani z přidané hodnoty a jedno zdaňovací období na dani z příjmů právnických osob. Výsledkem takové kontroly může být jedna společná zpráva o daňové kontrole. Zahájení kontrol ale nemusí být shodné za všechna daňová řízení. Vzniknou-li správci daně v průběhu kontroly za jedno zdaňovací období pochybnosti o jiném zdaňovacím období, zahájí na toto období další daňovou kontrolu. Každá tato kontrola bude ukončena samostatnou zprávou o daňové kontrole. Děje se tak z toho důvodu, že v průběhu daňové kontroly lze rozšířit rozsah daňové kontroly, ale nelze ji rozšířit o další předmět kontroly.[43]

Správce daně může daňovou kontrolou prověřovat daň již stanovenou např. na základě konkludentně vyměřeného daňového přiznání nebo daň dosud nestanovenou. K tomu dochází zejména v případech, kdy je zahájením daňové kontroly ukončen postup k odstranění pochybností nebo v případě, kdy je daňová kontrola zahájena namísto postupu k odstranění pochybností.

Na rozdíl od postupu k odstranění pochybností nemusí být zahájení daňové kontroly odůvodněno. *Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv… Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u nějž probíhá kontrola, zkrátil svou daňovou povinnost...správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt*

[43] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s.148

sám svou daň stanovil správně, či nikoliv."[44] *(I.ÚS 378/10 #1).* V případech, kdy správce daně zahajuje daňovou kontrolu namísto postupu k odstranění pochybností a dochází tak k zadržování nadměrného odpočtu, správce daně ale nějakými pochybnostmi disponuje. Je tedy vhodné, aby správce daně důvody pro zahájení daňové kontroly uvedl.

K zahájení daňové kontroly tedy správce daně nemusí mít důvod. Disponuje-li však informacemi, že daňový subjekt přiznal svou daňovou povinnost nesprávně a že by na základě daňové kontroly mohlo dojít k doměření daně, je povinen daňový subjekt před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. *Pokud daňový subjekt nápravu zajistí tím, že podá daňové tvrzení, ušetří tím čas nutný k provedení daňové kontroly a zároveň předejde vzniku penále v důsledku doměření daně z moci úřední. V obecné rovině tedy platí, že vydání výzvy k podání daňového tvrzení před tím, než dojde k zahájení daňové kontroly, je v těchto případech žádoucí a odpovídá základním zásadám správy daní, zejména pak zásadě proporcionality.*[45]

Ne vždy je ale vhodné, aby správce daně daňový subjekt před kontrolou vyzýval k podání dodatečného přiznání. Existují případy, kdy má správce daně informace např. o předchozím podvodném jednání daňového subjektu a zároveň má odůvodněnou obavu, že by mohlo dojít ke znehodnocení důkazních prostředků, což by mohlo vést ke zmaření správného stanovení daně a zabezpečení její úhrady. V těchto výjimečných případech správce daně výzvu nevydá a přistoupí rovnou k zahájení daňové kontroly. Tuto možnost připustil i Nejvyšší správní soud v rozsudku NSS 1 Afs 183/2014-55.

Problematika zahájení daňové kontroly doznala v souvislosti s novelizací daňového řádu k 1.1.2021 zásadních změn. Do konce roku 2020 bylo možné zahájit kontrolu pouze za součinnosti daňového subjektu, a to sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly.

---

[44] https://nalus.usoud.cz:443/Search/GetText.aspx?sz=1-378-10_1

[45] *Sněmovní tisk 841/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

S účinností od 1.1.2021 je kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení kontroly. Důvodem pro uvedený způsob zahájení kontroly byla snaha zákonodárce o zjednodušení procesu zahájení, který by měl přispět k zrychlení daňové kontroly.[46] Důvodová zpráva k novele daňového řádu uvádí, že není nutné zahajovat daňovou kontrolu ve všech případech pouze korespondenčně, ale připouští možnost doručit oznámení o zahájení daňové kontroly při ústním jednání. *Správci daně je umožněna volba takového postupu, který bude hospodárnější a přiměřenější pro obě zúčastněné strany. Při volbě jaký postup zvolit by správce daně měl přihlédnout například i k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt (telefon, email apod.), v rámci něhož správce daně s daňovým subjektem domluví termín společného jednání, v rámci něhož bude oznámení o zahájení daňové kontroly doručeno (formou zaprotokolovaného jednání). Stejně tak je možné předem domluvit korespondenční zahájení s tím, že první kontrolní úkony budou provedeny písemným způsobem (daňový subjekt zašle požadované dokumenty apod.) na základě doručeného oznámení o zahájení daňové kontroly, které může doprovázet požadavek konkretizující, které dokumenty správce daně potřebuje předložit.*

V oznámení o zahájení daňové kontroly správce daně vymezí předmět a rozsah daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly má jeden významný dopad na lhůtu pro stanovení daně. Právě zahájením daňové kontroly začíná běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně (§148 DŘ). Správce daně musí začít s prověřováním daňového tvrzení bez zbytečného odkladu. Pokud by s tím začal později, bude za faktické zahájení kontroly a tím i počátek nové lhůty pro stanovení daně považováno právě započetí takového zjišťování. Tím je zamezeno zneužití formálního zahájení daňové kontroly, která by byla zahájena jen za účelem zahájení nové lhůty pro stanovení daně.

Současná právní úprava, na rozdíl od předchozí, umožňuje korespondenční vedení daňové kontroly. Je tedy zřejmé, že daňová kontrola může probíhat i bez

[46] *Sněmovní tisk 841/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

součinnosti daňového subjektu. Toho správce daně využije zejména u daňových subjektů, které jsou nekontaktní a se správcem daně dlouhodobě nespolupracují. Tam správce daně může spolu s oznámením o zahájení kontroly zaslat výzvu k předložení důkazních prostředků (§ 92 DŘ), čímž splní podmínku faktického zahájení daňové kontroly (zahájí prověřování).

Ukončení daňové kontroly také doznalo od 1.1.2021 určitých změn. Jedná se zejména o důsledek toho, že daňová kontrola může být vedena korespondenčně.

Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole. Ještě před tím ale musí správce daně seznámit daňový subjekt s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění. *Dosavadní výsledek kontrolního zjištění není pouze částečným či dílčím kontrolním zjištěním. Naopak se jedná o zjištění v zásadě kompletní, které však teprve bude v zákonem předvídaném rozsahu podrobeno interakci s daňovým subjektem, skrze niž se tento výsledkem kontrolního zjištění stane konečným.*[47] *Výsledek kontrolního zjištění je v podstatě koncept zprávy o daňové kontrole, v němž správce daně sdělí výsledek dokazování a též jej odůvodní.*[48] Daňový subjekt může vznést výhradu k dosavadnímu výsledku šetření a podat návrh na jeho doplnění. Je-li daňovému subjektu výsledek šetření zasílán korespondenčně, sdělí mu správce daně přiměřenou lhůtu pro vyjádření samostatným rozhodnutím. Probíhá-li seznámení s dosavadním výsledkem při ústním jednání, lhůtu pro vyjádření správce daně nestanoví, pokud o to daňový subjekt nepožádá. Daňový subjekt své vyjádření uvede do protokolu. Správce daně vyjádření daňového subjektu vyhodnotí a v případě relevantních skutečností může v daňové kontrole pokračovat. Dojde-li k podstatné změně dosavadního výsledku, správce daně opět daňový subjekt seznámí s dosavadním výsledkem a opět mu poskytne možnost vyjádření. *Při posouzení toho, co lze považovat za „podstatnou změnu“ musí správce daně mj. zvážit, zda další dialog s daňovým subjektem bude v dané věci přínosem (tj. zda má potenciál přispět k novým skutkovým zjištěním), anebo*

---

[47] *Sněmovní tisk 841/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

[48] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s.157

zda v souladu se zásadou rychlosti je vhodnější přistoupit ke stanovení daně (např. pokud lze očekávat ze strany daňového subjektu pouze opakování již proběhlé argumentace, anebo jeho návrhy směřují k právním otázkám, které z povahy věci nevyžadují empirické zjišťování).[49]

Správce daně nemusí na návrhy daňového subjektu přistoupit a dojde k závěru, že na svých zjištěních nic měnit nebude. V tomto případě se s návrhy daňového subjektu vypořádá ve zprávě o daňové kontrole. V okamžiku, kdy daňový subjekt odsouhlasí dosavadní výsledek nebo se k němu ve stanovené lhůtě nevyjádří nebo správce daně jeho návrhy neakceptuje, vyhotoví správce daně zprávu o daňové kontrole, která mimo jiné obsahuje konečný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu. Správce daně doručí daňovému subjektu oznámení o ukončení kontroly a současně zprávu o daňové kontrole. Nastane-li situace, kdy na základě kontroly nedojde ke změně dosud stanovené daně (daňová kontrola je ukončena bez nálezu), správce daně daňový subjekt s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění neseznamuje. Přistoupí rovnou k zaslání oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávy o kontrole. Doručením těchto písemností je daňová kontrola ukončena.

Jedná-li se o kontrolu před vyměřením daně, vydá správce daně platební výměr, kterým stanoví daň na základě kontroly ve správné výši, a to i v případě, že daňová kontrola byla ukončena bez nálezu. Jedná-li se daňovou kontrolu, na jejímž základě je stanovena nová povinnost, vystaví správce daně dodatečný platební výměr, kterým daň doměří. Proti oběma platebním výměrům je možné podat v zákonné lhůtě odvolání.

5.4.5 Komparace se Slovenskem

Slovenský daňový řád, stejně jako český daňový řád, obsahuje ustanovení výzvě k odstranění pochybností v daňovém přiznání (výzva na odstránenie nedostatkov daňového priznania – § 17 slovenského DŘ). Neodstraní-li daňový subjekt ve stanovené lhůtě nedostatky, které mají vliv na výši daně, zahájí správce daně

[49] *Sněmovní tisk 841/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

daňovou kontrolu nebo daň vyměří ve zkráceném vyměřovacím řízení. Správce daně vydá na základě skutečností a na základě důkazů „vyměřovací rozkaz“, kterým vyměří daň. Proti vyměřovacímu rozkazu je daňový subjekt oprávněn do 15 dnů podat odpor, který musí být věcně odůvodněn. Současně předloží listiny, na které se odvolává nebo označí jiné důkazy. Pokud správce daně odpor neodmítne, vyměřovací rozkaz se zruší a správce daně zahájí daňovou kontrolu. Postup je podobný jako v ČR, kdy správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem postupu k odstranění pochybností a poskytne daňovému subjektu 15 dnů k podání návrhu na pokračování v dokazování. Zatímco český správce má možnost pokračovat v postupu k odstranění pochybností nebo zahájit kontrolu, slovenský správce daně zahájí daňovou kontrolu.

V ustanoveních týkajících se daňové kontroly nalezneme mezi českým a slovenským daňovým řádem drobné rozdíly. Zatímco český správce daně zahájí daňovou kontrolu doručením oznámení o zahájení kontroly, na Slovensku kontrola začínám dnem stanoveným v oznámení o daňové kontrole. Toto oznámení musí obsahovat den zahájení kontroly, místo výkonu kontroly, druh kontrolované daně a kontrolované zdaňovací období. V českém daňovém řádu je stanoveno, že správce daně musí začít s prověřováním bezodkladně, slovenský daňový řád stanoví, že faktické zahájení kontroly musí začít nejpozději do 40 dnů od doručení oznámení. Český daňový řád žádnou konkrétní lhůtu neudává, ale stanoví, že pokud nezačne správce daně s prověřováním okamžitě, je daňová kontrola fakticky zahájena až prvním úkonem správce daně, kdy s prověřováním začne.

Slovenský daňový řád také stanoví lhůtu pro provedení daňové kontroly. Ta je jeden rok ode dne jejího zahájení. Takovou lhůtu v českém daňovém řádu nenajdeme a není výjimkou, že daňové kontroly v České republice trvají déle než jeden rok. Český správce daně musí ukončit daňovou do tří let od zahájení, neboť tehdy končí lhůta pro stanovení daně.

Zahájí-li slovenský správce daně kontrolu ve lhůtě pro vrácení nadměrného odpočtu, vrátí nadměrný odpočet ve lhůtě do 10 dnů od ukončení daňové kontroly. V ČR je nadměrný odpočet vrácen do 15 dnů od stanovení daně, přičemž daňová kontrola je ukončena zprávou o daňové kontrole a teprve potom je vystaven

platební výměr, kterým je daň stanovena a od té doby běží lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu.

Přestože slovenský daňový řád stanoví lhůtu pro provedení daňové kontroly na jeden rok, v případě prověřování nadměrného odpočtu, je lhůta zkrácena na šest měsíců. Po uplynutí šesti měsíců od posledního dne lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu z daňového přiznání po podání daňového přiznání, má plátce nárok na náhradu na zadržení nadměrného odpočtu (§ 79a slovenského daňového řádu). Úrok z daňového odpočtu náleží i českému plátci daně, lhůta je zde ale kratší. Tuzemský daňový řád přiznává plátci daně úrok z daňového odpočtu ode dne následujícího po uplynutí 4 měsíců od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání nebo od podání daňového přiznání, bylo-li podáno později.

V Česku je daňová kontrola ukončena doručením zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu. Před ukončením daňové kontroly, kdy dochází ke změně daňové povinnosti, sdělí správce daně daňovému subjektu dosavadní výsledek kontrolního zjištění a stanoví mu přiměřenou lhůtu k vyjádření. Krajní meze lhůty daňový řád neurčuje, délka lhůty je tak ponechána na uvážení správce daně. Standardně se používá lhůta 15 dnů od doručení oznámení, ve složitějších případech může být lhůta delší. Slovenský správce daně vyhotoví z daňové kontroly protokol, který obsahuje výsledek daňové kontroly, včetně hodnocení důkazů. Dochází-li ke změně daně, doručí správce daně spolu s protokolem výzvu k vyjádření se ke zjištěním uvedeným v protokolu a určí k tomu lhůtu, která není kratší než 30 dní. Daňová kontrola je na Slovensku ukončena doručením protokolu.

Neumožní-li plátce daně provedení daňové kontroly do tří měsíců ode dne jejího zahájení, nárok na vrácení nadměrného odpočtu mu zaniká v plné výši. Zánikem nároku na vrácení nadměrného odpočtu je také ukončena daňová kontrola.

V ČR je nyní možnost zahájit daňovou kontrolu korespondenčně, což slovenský daňový řád neumožňuje. V tomto případě má český správce daně více možností, jak daňovou kontrolu zahájit a také jistotu, že k zahájení daňové kontroly dojde.

Na slovenském daňovém řádu se mi líbí, že pokud při prověřování nadměrného odpočtu neumožní daňový subjekt zahájit daňovou kontrolu, daňová kontrola končí po marném uplynutí tříměsíční lhůty a daňovému subjektu tak zaniká nárok na vrácení nadměrného odpočtu. To je pro správce daně velmi výhodné, neboť daňovému subjektu neposkytne lhůtu k vyjádření k výsledku kontroly a daňová kontrola tak rovnou končí. Z tuzemské praxe je známo mnoho případů, kdy daňový subjekt neumožnil zahájit daňovou kontrolu, správce daně tak poté musel složitě stanovit daň. Z tohoto důvodu byla také v Česku zavedena možnost zahájit a provádět kontrolu korespondenčně. Dle mého názoru by způsob uplatňovaný na Slovensku našel využití i v tuzemsku.

5.5 Záloha na daňový odpočet

Záloha na daňový odpočet je novým institutem, který byl do daňového řádu a do zákona o DPH zaveden novelou č. 283/2020 Sb. s účinností od 1.1.2021 a velmi úzce souvisí s kontrolními postupy daně z přidané hodnoty. Důvodová zpráva k této novele uvádí že *důvodem pro zavedení tohoto instrumentu je snaha o nalezení vhodného kompromisu při střetu mezi dvěma oprávněnými zájmy. Na jedné straně je to zájem společnosti na tom, aby daně byly stanoveny správně a nedocházelo k jejich krácení, resp. v případě daňových odpočtů neoprávněnému vylákávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů. Na straně druhé je to zájem jednotlivce, aby mu finanční prostředky, které mu podle zákona náleží, byly vyplaceny co nejdříve, resp. aby nebyly zadržovány na dobu delší než nezbytnou.* Podle Rozehnala *institut zálohy vznikl v důsledku tlaku judikatury, kdy v horizontu několika let daňové subjekty uspěly hned u tří soudních institucí (II. ÚS 819/18, SDEU C-446/18, NSS 1 Afs 271/2017). Podstatou sporů bylo zadržování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, kdy daňový subjekt měl za to, že neprověřovaná část nadměrného odpočtu by mu měla být vrácena ještě před ukončením prověřování.*[50]

Daňová povinnost na dani z přidané hodnoty a stejně tak i nadměrný odpočet se vztahuje k jednomu zdaňovacímu období. Je výsledkem porovnání daně na vstupu a daně na výstupu a může být stanovena pouze jako nedělitelný celek.

[50] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s. 362

Daňový řád ani zákon o dani z přidané hodnoty nepřipouští dílčí stanovení daně. Z tohoto důvodu byl nadměrný odpočet daňovým subjektům zadržován celý po dobu trvání postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly před vyměřením. Za to si finanční správa vysloužila nejednu kritiku. V daňovém řádu existoval institut úrok ze zadrženého odpočtu, který měl daňovým subjektům poskytnout jakousi kompenzaci za dlouho zadržovaný odpočet, ovšem i ten byl často kritizován zejména pro svou účinnost a výši. Úrok je blíže rozebrán v samostatné kapitole.

Vzhledem k nemožnosti dílčího stanovení daně z přidané hodnoty a v souvislosti s výše uvedenou judikaturou byl daňový řád rozšířen o § 174a § 174b a zákon o DPH o § 105a, ustanovení týkající se zálohy na daňový odpočet. Záloha na daňový odpočet nepředstavuje dílčí nebo částečné stanovení daně, je pouze částí nadměrného odpočtu, jejíž výši správce daně nehodlá prověřovat nebo ji považuje za prověřenou. Záloha na daňový odpočet tak přináší výhodu daňovému subjektu v tom, že mu není zadržován celý nadměrný odpočet jako tomu bylo dříve, ale část je mu vyplacena ještě před stanovením daně. Výhoda plyne i správci daně, a to v souvislosti s úrokem z daňového odpočtu, kdy se celková částka přiznaného úroku s každou vyplacenou zálohou snižuje.

Podmínky pro vznik zálohy stanoví daňový řád i zákon o DPH. Základní podmínkou je podané daňové přiznání s vykázaným nadměrným odpočtem. Druhou podmínkou je skutečnost, že správce daně bude takové přiznání prověřovat postupem k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolou. Další podmínkou je, že v daném přiznání existují taková plnění, které správce daně prověřovat nehodlá. A poslední podmínkou je skutečnost, že výše vypočtené zálohy bude minimálně 50 000 Kč. Z uvedeného lze předpokládat, že v případě zahájení kontroly na všechna přiznaná plnění, nárok na zálohu nevznikne. Naopak v případě postupu k odstranění pochybností, kdy má správce daně konkrétní pochybnosti, nárok na zálohu s velkou pravděpodobností vznikne. *Zálohu na daňový odpočet stanoví správce daně kvalifikovaným odhadem.*[51]

[51] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, 364

Zjednodušeně lze říci, že v případě prověřování přijatých plnění správce porovná výši prověřovaného odpočtu s výší nadměrného odpočtu na ř. 65 v daňového přiznání. Je-li nadměrný odpočet vyšší než prověřovaná část odpočtu minimálně o 50 000 Kč, vzniká daňovému subjektu nárok na zálohu. Je-li nadměrný odpočet nižší než 50 000 Kč nebo je-li nižší než prověřovaná část, nárok na zálohu nevzniká. Příklad výpočtu zálohy na daňový odpočet je uveden v praktické části práce. V souvislosti s výpočtem zálohy na nadměrný odpočet vydalo Generální finanční ředitelství metodický pokyn k postupu správce daně dle § 174a až 174b daňového řádu včetně přílohy, kde uvádí některé modelové situace výpočtu zálohy na daňový odpočet.

Z výše uvedeného je zřejmé, že institut zálohy na daňový odpočet lze využít pouze v případě zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly před vyměřením. O vzniku nároku na zálohu na daňový odpočet správce daně daňový subjekt informuje vyrozuměním. Vyrozumění obsahuje kromě výše zálohy také správní úvahu správce daně a výpočtovou tabulku. Správní úvaha obsahuje důvody pro vyplacení zálohy, tedy informace o tom, jaká plnění správce daně prověřovat nehodlá a jakých plnění se prověřování týká, a to včetně důvodů pochybností či nejasností. Výpočtová tabulka pak znázorňuje mechanismus vyčíslení zálohy. Obsahuje částky plnění, která daňový subjekt uvedl do daňového přiznání, položky, které správce prověřuje a položky, které prověřovány nejsou. Na konci tabulky je pak matematický výpočet zálohy.

Zálohu na daňový odpočet správce daně vrátí daňovému subjektu bez žádosti do 15 dnů ode dne jejího předepsání. Ještě před vrácením prochází, jako každý přeplatek, testem vratitelnosti. Pokud správce daně eviduje u daňového subjektu nedoplatek na jiné dani, použije zálohu na úhradu takového nedoplatku. Daňový subjekt může správce daně požádat o nevrácení vratitelného přeplatku a ponechat tak přiznanou zálohu na svém osobním daňovém účtu. V případě, kdy nárok na zálohu nevzniká, tzn. záloha nedosahuje potřebné výše, zaznamená správce daně správní úvahu a výpočet zálohy do úředního záznamu, který je součástí spisu, ale daňovému subjektu se neodesílá.

V průběhu kontrolního postupu může nárok na zálohu vniknout opakovaně. Jedná se zejména o případy, kdy správce daně prověřuje několik plnění a některá z nich daňový subjekt již věrohodně prokáže. Správce daně prověří, zda v takovém případě nevzniká daňovému subjektu další nárok na zálohu.

Po ukončení kontrolního postupu správce daně provede vypořádání záloh. *Ve výroku rozhodnutí o stanovení daně vydaném po ukončení kontrolního postupu se správce daně vypořádá s výší stanovené zálohy na nadměrný odpočet a určí částku, která má být v důsledku tohoto vypořádání daňovému subjektu vrácena, nebo daňovým subjektem uhrazena. Správce daně určí tuto částku vzájemným porovnáním výše stanovené daně a vrácené nebo jinak použité zálohy.*[52]

Je-li výsledkem kontrolního postupu nadměrný odpočet vyšší než součet vyplacených záloh, správce daně vyplatí daňovému subjektu rozdíl do 15 dnů od doručení platebního výměru. Je-li částka vyplacených záloh vyšší než je stanovený nadměrný odpočet, je daňový subjekt povinen uhradit rozdíl do 15 dnů od nabytí právní moci platebního výměru, kterým mu bylo stanovení daně sděleno. Současně je v tomto případě povinen uhradit úrok z prodlení ode dne vrácení zálohy do dne zpětné úhrady na účet správce daně. Je-li na základě kontrolního postupu stanovena daňová povinnost, je daňový subjekt povinen uhradit stanovenou daňovou povinnost a také vrácené zálohy na daňový odpočet ve lhůtě do 15 dnů od nabytí právní moci platebního výměru. I v tomto případně má povinnost uhradit úrok z prodlení podle § 252 DŘ.

[52] *Metodický pokyn č.j. 2564/21/7700-10124-050201 k postupu správce daně dle § 174a až 174b daňového řádu* [online]. In: . [cit. 2022-02-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2564_21_MP_par174a_par147b.pdf

6. Úroky

Novelou č. 283/2020 Sb. byla provedena významná revize daňového řádu v oblasti sankčního systému. Změny se dotkly výše úroků, podmínek jejich předpisů a způsobu jejich sdělení. V oblasti úroků, které jdou na vrub správce daně k jejich lepší specifikaci. Zákonodárce „posbíral“ ustanovení o úrocích, která byla v předchozí právní úpravě rozmístěna v různých částech daňového řádu a novelou jim vytvořil samostatnou Hlavu III v části čtvrté daňového řádu.

Obecně platí, že úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy byly splněny podmínky pro jeho vznik. Konkrétně jsou tyto podmínky určeny v jednotlivých ustanoveních. Dalším obecným pravidlem je to, že úrok se předepíše pouze v případě, je-li vyšší než 1 001 Kč a správce daně o něm vyrozumí daňovým subjekt vyrozuměním. Došlo tak ke sjednocení minimální výše všech typů úroků. V přechozí právní úpravě byly minimální výše úroku různé pro různé typy úroků. Např. úrok z prodlení nevznikl, pokud jeho výše nepřesáhla částku 200 Kč, u úroku z vratitelného přeplatku nebo úroku z posečkání se jednalo o částku 100 Kč. Úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z daňového odpočtu se předepisoval v jakékoli výši.

Úroky zákonodárce rozdělil na dvě skupiny. První skupinu tvoří úroky hrazené daňovým subjektem, kam patří úrok z prodlení a úrok z posečkané částky. Druhou skupinou jsou úroky hrazené správcem daně, kam řadíme úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu. Novelou daňového řádu došlo ke sjednocení výše úroků hrazených daňovým subjektem a úroků hrazených správcem daně. Právní úprava platná do 30.12.2020 se ve výši úroku v některých typech úroku značně odlišovala.

Novela změnila také způsob, jakým se daňovému subjektu vznik úroku oznamuje. Do 30.12.2020 se jednalo o platební výměr, proti kterému bylo přípustné odvolání. Zákonodárce nově zvolil postup předpisu úroku na osobní daňový účet a následné vydání vyrozumění o úroku. Proti vyrozumění nelze podat odvolání, daňový subjekt se však může bránit námitkou.

6.1 Úroky hrazené daňovým subjektem

6.1.1 Úrok z prodlení

Úrok z prodlení je prvním typem úroku hrazeným daňovým subjektem. Předpokladem pro jeho vznik je neuhrazená daň. Jak již bylo popsáno v předchozích kapitolách, daň z přidané hodnoty je splatná ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Úrok z neuhrazené daně vzniká od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti, tzn. že daňový subjekt může být s úhradou daně v prodlení celkem 4 dny, než mu vznikne povinnost hradit úrok z prodlení.

Úrok z prodlení také vzniká v důsledku neoprávněného uplatnění nadměrného odpočtu. Jedná se případy, kdy je daňovému subjektu vyplacen nadměrný odpočet a následně je kontrolní činností zjištěno, že za dané zdaňovací období měl daňový subjekt přiznat daňovou povinnost. Za dobu, po kterou disponoval s finančními prostředky, které mu podle zákona nenáležely, je povinen uhradit úrok z prodlení. Stejná situace nastane v případě, kdy je nadměrný odpočet vyplacen formou zálohy na daňový odpočet a po ukončení kontrolního postupu je zjištěno, že vyplacená záloha převyšuje celkově uznaný nadměrný odpočet. Úrok z prodlení je počítán ode dne vrácení nadměrného odpočtu nebo zálohy na daňový odpočet do dne jejího vrácení na účet správce daně.

Úrok z prodlení nevzniká po dobu posečkání, protože po tuto dobu vzniká úrok z posečkané částky. Výše úroku je stanovena podle výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, a to ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. Podle zákonné úpravy platné do konce roku 2020 odpovídala výše úroku z prodlení výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů. Povinnost hradit úrok z prodlení vznikal daňovému subjektu až od pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti daně.

V okamžiku, kdy je neuhrazená daň úplně uhrazena, úročení končí. Správce daně o výši úroku vyrozumí. Součástí vyrozumění bývá také výpočet úroku.

6.1.2 Úrok z posečkané částky

Úrok z posečkané částky je druhým z úroků hrazených daňovým subjektem. Jak z názvu vyplývá jedná se o úrok, jehož lhůta běží v době povoleného posečkání. V přechozí kapitole jsem popsala možnosti, kdy může správce daně posečkání povolit a také to, v čem je posečkání výhodné. Jednou z výhod je právě ta skutečnost, že v době posečkání nevzniká daňovému subjektu úrok z prodlení. Vzhledem k tomu, i v době posečkání není daň zcela uhrazena, je vhodné tento institut také zatížit sankcemi. *Platí totiž, že posečkání má představovat přiznanou výhodu pro toho, kdo naplňuje zákonem stanovené podmínky pro posečkání, oproti běžnému dlužníku, který tyto podmínky nesplnil, nebo o posečkání aktivně nepožádal. Nemůže ovšem znamenat posečkání platby bez jakékoli kompenzace, neboť by tak došlo k přiznání nespravedlivé výhody oproti těm daňovým subjektům, které řádně plní své daňové povinnosti.*[53] Z těchto důvodů byla výše úroku z posečkané částky stanovena jako polovina výše úroku z prodlení. Také v předchozí právní úpravě byl úrok z posečkání nižší než úrok z prodlení, nebyl však poloviční. Odpovídal výši repo sazby ČNB zvýšené o 7 procentních bodů. Nutno poznamenat, že úrok z posečkání nevzniká, pokud je posečkána úhrada příslušenství daně. Daňový řád totiž nepřipouští vznik úrok z úroku.

Stejně jako o úroku z prodlení, tak i o úroku z posečkané částky správce daně daňový subjekt vyrozumí. Po ukončení posečkání zašle správce daně daňovému subjektu vyrozumění spolu s výpočtem úroku. Úrok z posečkání je splatný ve lhůtě 30 dnů od ukončení posečkání. Pro určení jeho správné výše a zabezpečení jeho úhrady je vhodné, aby správce daně vyrozuměl daňový subjekt včas.

6.2 Úroky hrazené správcem daně

6.2.1 Úrok z vratitelného přeplatku

Úrok z vratitelného přeplatku je sankcí pro správce daně, který nesplnil svou zákonnou povinnost a nevrátil daňovému subjektu přeplatek v řádném termínu. Pojem přeplatek a lhůty pro jeho vrácení či nakládání s ním stanoví daňový řád

[53] *Sněmovní tisk 841/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

v § 154 a následujících. Obecně lze z pohledu daně z přidané hodnoty říci, že vratitelným přeplatkem je přeplatek na osobním daňovém účtu, přičemž jiný osobní daňový účet téhož daňového subjektu nevykazuje nedoplatek. U takového přeplatku si může daňový subjekt zažádat o jeho vrácení. Lhůta pro vrácení se pak odvíjí od data podání žádosti a je stanovena na 30 dnů od podání žádosti.

Na dani z přidané hodnoty je za přeplatek považován také nadměrný odpočet z konkludentně vyměřeného daňového přiznání nebo jinak stanovený správcem daně, který je daňovému subjektu vrácen bez žádosti do 30 dnů ode dne jeho vzniku. Za přeplatek je považována také záloha na daňový odpočet, která je daňovému subjektu vrácena do 15 dnů ode dne jejího předepsání. Právě za nedodržením těchto lhůt je správce daně stíhán úrokem z vratitelného přeplatku. *Úrok z vratitelného přeplatku má nahradit daňovému subjektu cenu peněz, kterými disponovat měl, ale nemohl z důvodu pochybení na straně správce daně, jenž správně nepracoval s pravidly stanovenými pro práci s vratitelným přeplatkem.*[54]

Úrok z vratitelného přeplatku vzniká ode dne následujícího po dni, kdy měl být přeplatek vrácen do dne jeho skutečného vrácení nebo jiného použití či převedení. Úrok z vratitelného přeplatku nevzniká po dobu, kdy vzniká úrok z daňového odpočtu. Nemůže tak dojít k souběhu dvou nároků na úrok hrazený správcem daně, nicméně tyto úroky na sebe mohou navazovat. Úrok z vratitelného přeplatku nevzniká také v případě, že dojde k pozdnímu vrácení úroku hrazeného správcem daně. Stejně jako u úroků hrazených daňovým subjektem je i tomto případě zapovězen úrok z úroku.

Výše úroku z vratitelného přeplatku odpovídá výši úroku z prodlení, tj. výši repo sazby ČNB zvýšené o 8 procentních bodů. O úroku z vratitelného přeplatku správce daně daňový subjekt vyrozumí, spolu s vyrozuměním mu sdělí výpočet úroku. Podle § 251c je správce daně povinen úrok uhradit daňovému subjektu. Tuto podmínku splní tím, že úrok předepíše na osobní daňový účet vedený u správce daně. Vznikne-li tímto vratitelný přeplatek, může si daňový subjekt požádat o jeho vrácení.

---

[54] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s. 498

V předchozí právní úpravě byl úrok z vratitelného přeplatku součástí ustanovení o přeplatku. Jeho výše odpovídala výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů a byl daňovému subjektu automaticky vrácen bez žádosti.

6.2.2 Úrok z nesprávně stanovené daně

Úrok z nesprávně stanovené daně je pojímán jako reparace daňového subjektu za vybrané nezákonné či nesprávné jednání správce daně.[55] Úrok z nesprávně stanovené daně nahradil úrok z neoprávněného jednání správce daně podle právní úpravy platné do 31.12.2020. Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ve třech případech.

1) Snížení daně stanovené nad rámec daňového tvrzení – jedná se o případy, kdy byla daňovému subjektu stanovena daň vyšší než uvedl ve svém přiznání a následně došlo k jejímu snížení. K takovému snížení může dojít v důsledku pozdějšího doměření nižší daně, v důsledku zrušení či změny rozhodnutí v rámci mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků nebo jako výsledek soudního přezkumu. Podmínkou pro vznik úroku z nesprávně stanovené daně je úhrada takto stanovené daně daňovým subjektem. Úrok je pak počítán ode dne následujícího po dni náhradní splatnosti nebo ode dne její úhrady, byla-li uhrazena později. Za konec úročení je považován den, kdy došlo k jejímu vrácení nebo jinému použití.

2) Zvýšení daňového odpočtu stanoveného odlišně od daňového tvrzení – jedná se o případy, kdy je stanovenou daní nadměrný odpočet nižší než byl daňovým subjektem nárokován v přiznání a následně dojde k jeho zvýšení. Ke zvýšení částky nadměrného odpočtu může dojít v rámci odvolacího řízení, v rámci mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků nebo v důsledku soudního přezkumu. Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po posledním dni lhůty pro vrácení daňového odpočtu (15 dnů ode dne doručení rozhodnutí o stanovení daně). Za konec lhůty pro úročení je považován den vrácení nadměrného odpočtu nebo jeho jiné použití.

---

[55] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s. 503

3) Nicotnost nebo nezákonnost zajišťovacího příkazu – úrok je počítán ode dne splatnosti uvedené v zajišťovacím příkazu nebo ode dne úhrady, došlo-li k ní později do dne vrácení nebo jiného použití.

Daňový řád v § 254 odst. 3 explicitně stanoví situace, kdy nárok na úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká. Jedná se například o situace, kdy je daň stanovena shodně s daňovým přiznáním nebo kdy vyšly najevo skutečnosti, které nemohly být využity dříve nebo kdy daň byla správcem daně stanovena na základě padělaných dokladů.

Správce daně předepíše úrok na osobní daňový účet daňového subjektu ve výši repo sazby zvýšené o 8 procentních bodů a daňový subjekt o tom vyrozumí. V případě, že byl nedoplatek exekučně vymáhán, výše úroku se dvojnásobí po dobu vymáhání. Právní úprava platná do konce roku 2020 stanovila úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů, v případě neoprávněného vymáhání na dvojnásobek této sazby.

6.2.3 Úrok z daňového odpočtu

Úrok z daňového odpočtu je posledním úrokem hrazeným správcem daně. Tento druh úroku prošel v posledních letech několika významnými změnami zejména z důvodu vývoje judikatury. *Úrok z daňového odpočtu je reparací za příliš dlouhé zadržování nadměrného odpočtu. Jeho smyslem je nahradit daňovému subjektu újmu, která mu vznikla právě příliš dlouhým zadržováním odpočtu.*[56]

Podmínkami pro vznik úroku jsou podané přiznání s nárokovaným nadměrným odpočtem, prověřování nároku na odpočet některým z kontrolních postupů déle než 4 měsíce od podání daňového přiznání a následné přiznání nadměrného odpočtu (alespoň částečného). Jedná se tedy o situace, kdy správce daně prověřuje daňové přiznání ještě před vyměřením daně. K tomu využívá postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu před vyměřením. Ještě před zahájením těchto postupů a také v jejich průběhu sleduje, zda daňovému subjektu nevznikl nárok na zálohu na daňový odpočet, kterou v případě splnění podmínek

[56] ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5, s. 514

daňovému subjektu vrátí. To je velmi důležité, protože tím může snížit celkovou výši úroku z daňového odpočtu.

Základem pro výpočet úroku z daňového odpočtu je daňový odpočet stanovený správcem daně. Lhůta pro vznik úroku začíná běžet po uplynutí čtyř měsíců od lhůty pro podání daňového přiznání nebo od data jeho podání, bylo-li podáno později. Lhůta čtyř měsíců má odrážet kompromis mezi právem na prověřování daňového tvrzení a požadavkem na přiměřenost a rychlost jednání správce daně. Konec lhůty pro vznik úroku z daňového odpočtu je dán dnem vrácení, převedení nebo jiného použití daňového odpočtu. Výše úroku odpovídá polovině úroku z prodlení. Úrok z daňového odpočtu nevzniká ze zálohy na daňový odpočet, která byla daňovému subjektu vrácena před uplynutím čtyřměsíční lhůty určující počátek běhu lhůty. Byla-li záloha vrácena později, počítá se úrok z daňového odpočtu ze zálohy od počátku čtyřměsíční lhůty do jejího vrácení či jiného použití.

První úrok z daňového odpočtu byl do daňového řádu zaveden novelou č. 267/2014 Sb. s účinností od 1.1.2015. Tehdy daňový řád přiznával úrok z daňového odpočtu pouze v případě, kdy byl nadměrný odpočet prověřován postupem k odstranění pochybností, který trval déle než 5 měsíců. Úrok se tak nevztahoval na daňovou kontrolu. Pokud správce daně v této lhůtě zahájil daňovou kontrolu a nadměrný odpočet stále zadržoval, nárok na úrok již nevznikal. Výše úroku byla stanovena ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 1 procentní bod. Na základě metodických pokynů byla v průběhu platnosti tohoto ustanovení daňová kontrola postavena na roveň postupu k odstranění pochybností. Novelou daňového řádu č. 170/2017 s účinností od 1.7.2017 byla již daňová kontrola do ustanovení o úroku z daňového odpočtu zakomponována. Za počátek vzniku nároku na úrok byl stanoven den následující po uplynutí doby čtyř měsíců od posledního dne lhůty pro jeho podání a výše úroku byla stanovena ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 2 procentní body. Poslední novelou s účinností od 1.1.2021 byla výše úroku zvýšena a nově je stanovena ve výši poloviny úroku z prodlení. Právní úprava do 31.12.2014 úrok z daňového odpočtu ani podobný institut neznala.

Výše úroku, doba začátku úročení a nepřiznání kompenzace do 31.12.2014 byly předmětem soudních sporů. Za zásadní rozsudky v tomto směru lze považovat rozsudek NSS č.j. 7 Aps 3/2013 (rozsudek Kordárna) a rozsudek NSS č.j. 1 Afs 445/2019 (rozsudek EP Energy). Rozsudek Kordárna vyplnil mezeru v daňovém řádu, kdy nárok na úrok z daňového odpočtu neexistoval. Jako kompenzaci stanovil úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu (repo sazba ČNB zvýšená o 14 procentních bodů) od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž daňový subjekt nárok uplatnil, do dne uhrazení tohoto nadměrného odpočtu správcem daně. V rozsudku EP Energy shledal NSS rozpor s čl. 183 Směrnice EU[57] ve výši úroku a ve stanovení počátku úročení. Namísto neaplikovatelného ust. 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017, je správce daně povinen pro výpočet úroku z daňového odpočtu použít pravidla vymezená v rozsudku Kordárna.

Z uvedeného je zřejmé, že úrok z daňového odpočtu byl nepoměrný k úroku z prodlení i k úroku z posečkání, což jsou úroky, které byl povinen hradit daňový subjekt. Správci daně vznikala povinnost hradit úrok ve výši repo sazby zvýšené o jeden procentní bod, zatímco daňovému subjektu ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů nebo o 7 procentních bodů. Proto judikatura stanovila správci daně přiznat daňovému subjektu úrok ve výši základní sazby úroku z úroku z prodlení, přičemž zadržování nadměrného odpočtu postavila na roveň pochybení správce daně při nezákonném postupu při vrácení vratitelného přeplatku. V platnosti stále zůstává výše úroků z daňového odpočtu za období od 1.7.2017 do 31.12.2020, a to ve výši repo sazby zvýšené o 2 procentní body. Teprve od roku 2021 je úrok z daňového úroku zvýšen na výši poloviny úroku z prodlení a je shodný s výší úroku na straně daňového subjektu, s úrokem z posečkání.

[57] SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

7. Praktická část

7.1 Výpočet zálohy na daňový odpočet

Daňový subjekt podal dne za 25.3.2021 přiznání k dani z přidané hodnoty zdaňovací období únor 2021 s níže uvedenými údaji. Daňový subjekt přiznal uskutečněná plnění ve výši základ daně 2 000 000 Kč, daň 420 000 Kč a přijatá plnění ve výši základ daně 6 000 000 Kč, daň 1 200 000 Kč. Výsledkem daňového přiznání je nadměrný odpočet ve výši 780 000 Kč. Správce daně zahájil dne 20.4.2021 postup k odstranění pochybností. Pochybnosti mu vznikly o přijatých zdanitelných plněních ze základu daně ve výši 2 000 000 Kč, daň 400 000 Kč. Celková výše požadovaného nadměrného odpočtu činí 780 000 Kč a prověřovaná výše daňového odpočtu činí 400 000 Kč. Rozdíl mezi požadovaným nadměrným odpočtem a prověřovanou výší je zálohou na daňový odpočet. Předepsaná záloha ve výši 380 000 Kč byla daňovému subjektu vrácena dne 5.5.2021.

			Dle daňového subjektu		*Prověřovaná plnění*		*Neprověřovaná plnění*	
I. Zdanitelná plnění		**ř.**	**Základ daně**	**Daň na výstupu**	**Základ daně**	**Daň na výstupu**	**Základ daně**	**Daň na výstupu**
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	2 000 000	420 000			2 000 000	420 000
	snížená	2						
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e; § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3						
	snížená	4						
Přijetí služby s místem plnění od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 9 odst. 1)	základní	5						
	snížená	6						
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7						
	snížená	8						
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9						
	základní	10						

Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - odběratel zboží nebo příjemce služeb	snížená	11						
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12						
	snížená	13						

		Dle daňového subjektu	*Prověřovaná plnění*	*Neprověřovaná plnění*
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	**ř.**	**Hodnota**	**Hodnota**	**Hodnota**
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)	20			
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2	21			
Vývoz zboží (§ 66)	22			
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném čl. státě (19 odst. 4)	23			
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)	24			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25			
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)	26			

III. Doplňující údaje			*Dle daňového subjektu*	*Prověřovaná plnění*	*Neprověřovaná plnění*
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30			
	Dodání zboží	31			
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g		32			
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44 a násl., resp. § 74a)	Věřitel	33			
	Dlužník	34			

			Dle daňového subjektu			*Prověřovaná plnění*			*Neprověřovaná plnění*		
IV. Nárok na odpočet daně		**ř.**	**Základ daně**	**V plné výši**	**Krácený odpočet**	**Základ daně**	**V plné výši**	**Krácený odpočet**	**Základ daně**	**V plné výši**	**Krácený odpočet**
Z přijatých zdanitelných	základní	40	6 000 000	1 200 000		2 000 000	400 000		4 000 000	800 000	

plnění od plátců	snížená	41									
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42									
Ze zd. plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43									
	snížená	44									
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77 a § 79 až § 79d		45									
Odpočet daně celkem (40+41+42+43+44+45)		46		1 200 000			400 000			800 000	
Hodnota pořízeného majetku vyjm. v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47									

V. Krácení nároku na odpočet daně	**ř.**	*Dle daňového subjektu*		*Prověřovaná plnění*		*Neprověřovaná plnění*	
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50						
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	51	**S nárokem na odpočet**	**Bez nároku na odpočet**	**S nárokem na odpočet**	**Bez nároku na odpočet**	**S nárokem na odpočet**	**Bez nároku na odpočet**
Část odpočtu v krácené výši	52	**Koeficient**	**Odpočet**	**Koeficient**	**Odpočet**	**Koeficient**	**Odpočet**
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	**Vypořádací koeficient**	**Změna odpočtu**	**Vypořádací koeficient**	**Změna odpočtu**	**Vypořádací koeficient**	**Změna odpočtu**

VI. Výpočet daně	**ř.**	*Dle daňového subjektu*	*Prověřovaná plnění*	*Výpočet pro účely zálohy na NO (NO x povinnost)*
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)	60			
Vrácení daně (§ 84)	61			

Daň na výstupu (1+2+3+4+5+6+7+8+9+11+12+13–61+daň podle § 108 jinde neuvedená)	62	420 000		420 000
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63	1 200 000	400 000	800 000
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)	64			
Nadměrný odpočet (63 – 62)	65	780 000	400 000	380 000
Rozdíl proti posl. známé daň. povinnosti při podání dodat. daň. přiznání (62 – 63)	66			
VII. Nárok na zálohu a zaúčtování již vyplacených záloh				
První záloha	Nárok na zálohu			380 000

Tabulka 3: Výpočet první zálohy na daňový odpočet

V průběhu postupu k odstranění pochybností daňový subjekt prokázal oprávněnost nároku na odpočet ze zdanitelných plnění ve výši základ daně 200 000 Kč, daň 40 000 Kč. Správce daně ověřil, zda daňovému subjektu nevznikl další nárok na zálohu. Prokázaná část nadměrného odpočtu činí 40 000 Kč, o tuto částku se zvyšuje neprověřovaná část daňového odpočtu. Požadovaný nadměrný odpočet činí 780 000 Kč, neprověřovaná část nově činí 360 000 Kč, záloha by činila 420 000 Kč. Vzhledem k tomu, že záloha ve výši 380 000 Kč již byla vyplacena, činila by výše nové zálohy 40 000 Kč. Záloha nedosahuje požadované minimální výše 50 000 Kč, proto nárok na ni nevzniká.

Dne 8.7.2021 byl postup k odstranění pochybností „překlopen“ do kontroly. Kontrola byla zahájena v omezeném rozsahu, kdy správce daně prověřoval přijatá zdanitelná plnění ve výši základ daně 1 200 000 Kč, daň 240 000 Kč. Výše prověřovaného daňového odpočtu se tak snížila a správce daně opět ověřil, zda daňovému subjektu nevznikl další nárok na zálohu. Požadovaný nadměrný odpočet činí 780 000 Kč, neprověřovaná část činí 240 000 Kč, záloha ve výši 380 000 Kč již byla vyplacena, výše další zálohy na daňový odpočet činí 160 000 Kč. Druhá záloha byla daňovému subjektu vrácena dne 20.7.2021.

			Dle daňového subjektu			*Prověřovaná plnění*			*Neprověřovaná plnění*		
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	6 000 000	1 200 000		1 200 000	240 000		4 800 000	960 000	
	snížená	41									
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42									
Ze zd. plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43									
	snížená	44									
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77 a § 79 až § 79d		45									
Odpočet daně celkem (40+41+42+43+44+45)		46		1 200 000			240 000			960 000	
Hodnota pořízeného majetku vyjm. v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47									

V. Krácení nároku na odpočet daně	ř.	*Dle daňového subjektu*				*Prověřovaná plnění*				*Neprověřovaná plnění*			
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50												
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient		Odpočet		Koeficient		Odpočet		Koeficient		Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypořádací koeficient		Změna odpočtu		Vypořádací koeficient		Změna odpočtu		Vypořádací koeficient		Změna odpočtu	

VI. Výpočet daně	ř.	*Dle daňového subjektu*	*Prověřovaná plnění*	*Výpočet pro účely zálohy na NO (NO x povinnost)*
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)	60			
Vrácení daně (§ 84)	61			

Daň na výstupu (1+2+3+4+5+6+7+8+9+11+12+13–61+daň podle § 108 jinde neuvedená)	62	420 000		420 000
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63	1 200 000	240 000	960 000
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)	64			
Nadměrný odpočet (63 – 62)	65	780 000	240 000	540 000
Rozdíl proti posl. známé daň. povinnosti při podání dodat. daň. přiznání (62 – 63)	66			
VII. Nárok na zálohu a zaúčtování již vyplacených záloh				
První záloha	Nárok na zálohu			380 000
Druhá záloha	Dříve předepsané zálohy			380 000
	Nárok na zálohu			160 000

Tabulka 4: Výpočet druhé zálohy na daňový odpočet

Daňová kontrola byla ukončena dne 30.9.2021. Daňový subjekt prokázal oprávněnost nároku na odpočet ze všech přijatých plnění. Správce daně vydal dne 7.10.2021 platební výměr, kterým daňovému subjektu za zdaňovací období únor 2021 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 780 000 Kč. V platebním výměru vypořádal již vyplacené zálohy na daňový odpočet a zbývající část nadměrného odpočtu ve výši 240 000 Kč (780 000 – 380 000 – 160 000) vrátil daňovému subjektu dne 15.10.2021.

Vzhledem k tomu, že prověřování probíhalo déle než čtyři měsíce od lhůty pro podání daňového přiznání a byl po tu dobu zadržován nadměrný odpočet, vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z daňového odpočtu.

7.2 Výpočet úroku z daňového odpočtu

7.2.1 Příklad 1

Je-li daňovému subjektu vrácen nadměrný odpočet po lhůtě čtyř měsíců od lhůty pro podání daňového přiznání z důvodu prověřování vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z daňového odpočtu. Z předchozího příkladu k výpočtu zálohy na nadměrný odpočet je zřejmé, že k zadržování odpočtu docházelo nepřiměřeně dlouho dobu. Úrok z nadměrného odpočtu vzniká ode dne následujícího po uplynutí čtyř měsíců od posledního dne lhůty pro podání daňového tvrzení nebo ode dne podání, bylo-li přiznání podáno později, do dne vrácení nadměrného odpočtu daňovému subjektu.

Daňové přiznání za únor 2021 – lhůta pro podání: 25.3.2021
Datum podání: 25.3.2021 – přiznání bylo podáno ve lhůtě pro podání přiznání
Nárokovaný odpočet ve výši 780 000 Kč
Vyplacené zálohy na nadměrný odpočet:
1. záloha: 380 000 Kč – vráceno 5.5.2021
2. záloha: 160 000 Kč – vráceno 20.7.2021
Zbývající část nadměrného odpočtu: 240 000 Kč – vráceno 15.10.2021

Úrok z daňového odpočtu vzniká ode dne 26.7.2021 do dne 15.10.2021. Vzhledem k tomu, že první a druhá záloha na nadměrný odpočet byly vráceny ještě před počátkem vzniku úroku, nárok na úrok z těchto záloh nevzniká. Úrok tak vzniká pouze z části daňového odpočtu, který byl vrácen po čtyřměsíční lhůtě. Úrok vzniká z částky 240 000 Kč. Úrok vzniká ve výši poloviny úroku z prodlení.

Výpočet úroku podle §254a DŘ					
Ode dne	do dne	v částce Kč	úroková sazba %	dní	dílčí úrok v Kč
26.7.2021	15.10.2021	240 000	4,250	82	2 291,51
Celkem úrok					2 291,51
Přiznaný úrok					**2 292,00**

Tabulka 5: Výpočet úroku z nadměrného odpočtu podle DŘ

7.2.2 Příklad 2

Daňový subjekt podal přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červen 2016, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 8 600 000 Kč. Správce daně zahájil dne 23.8.2016 daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla ukončena dne 9.2.2018. Dne 14.2.20218 správce daně vydal platební výměr, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet v plné výši. Podle tehdy platné právní normy zadržoval nadměrný odpočet po celou dobu prověřování. Nadměrný odpočet vyplatil daňovému subjektu dne 20.2.2018.

Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena 23.8.2016, vztahovala se na výpočet úroku z daňového odpočtu právní úprava platná v období od 1.1.2015 do 30.6.2017. Úrok z daňového odpočtu náležel daňovému subjektu ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly do dne vrácení daňového odpočtu, a to ve výši repo sazby ČNB zvýšené o jeden procentní bod. Správce daně přiznal daňovému subjektu nárok na úrok z daňového odpočtu následovně:

Výpočet úroku podle §254a DŘ – právní úprava					
Ode dne	do dne	v částce Kč	úroková sazba %	dní	dílčí úrok v Kč
24.1.2016	30.6.2017	8 650 000	1,05	158	39 316,03
1.7.2017	31.12.2017	8 650 000	1,05	184	45 785,75
1.1.2018	20.2.2018	8 650 000	1,50	51	18 129,45
Celkem úrok					103 231,23
Přiznaný úrok					**103 232,00**

Tabulka 6: Výpočet úroku z daňového odpočtu - právní úprava

Právní úpravu § 254a platnou od 1.1.2015 do 30.6.2017 označil Nejvyšší správní soud v rozsudku EP Energy za nezákonnou a stanovil správci daně při výpočtu úroku z nadměrného odpočtu v tomto období použít rozsudek Kordárna, tedy přiznat nárok na úrok za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období do dne vrácení nadměrného odpočtu ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů. Správce daně rozdělil

dobu úročení na dva časové úseky. První časový úsek je období do 30.6.2017, kdy je povinnost přiznat úrok podle rozsudku Kordárna a druhý časový úsek tvoří období od 1.7.2017, kdy existovala platná právní norma, kterou soud nezpochybnil. V prvním časovém úseku musel nejenom zvýšit výši úroku, ale také stanovit nový počátek vzniku nároku na úrok. Nově tedy správce daně přiznal nárok na úrok z daňového odpočtu následovně:

Výpočet úroku podle §254a DŘ – judikatura					
Ode dne	do dne	v částce Kč	úroková sazba %	dní	dílčí úrok v Kč
1.10.2016	30.6.2017	8 650 000	14,05	273	908 996,51
1.7.2017	31.12.2017	8 650 000	2,05	184	89 391,23
1.1.2018	20.2.2018	8 650 000	2,50	51	30 215,75
Celkem úrok					1 028 603,49
Přiznaný úrok					**1 028 604,00**

Tabulka 7: Výpočet úroku z daňového odpočtu podle judikatury

Daňový řád v platném znění od 1.1.2015 do 30.6.2017 přiznával v § 254a nárok na daňový odpočet ve výši repo sazby zvýšené o 1 procentní bod. Tato výše byla ve značném nepoměru proti výši úroků, které měl povinnost hradit daňový subjekt. Výše úroku z prodlení byla stanovena ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů a výše úroku z posečkané částky byla stanovena ve výši repo sazby zvýšené o 7 procentních bodů. Stejně tak právní úprava platná v období od 1.7.2017 do 31.12.2020 zůstává nepoměrná. Úrok z daňového odpočtu byl zvýšen o jeden procentní bod, zatímco úroky hrazené daňovým subjektem zůstaly nezměněny. K vyrovnání úroků hrazených daňovým subjektem a úroků hrazených správcem daně došlo až s účinností od 1.1.2021. Výši úroků z nadměrného odpočtu v období do 30.6.2017 nakonec stanovila judikatura. Daňovým subjektům přiznala úrok ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů, což odpovídá výši úroku z prodlení, tedy základnímu úroku, který je povinen hradit daňový subjekt. Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že rozdíl v úročení je opravdu velmi významný. Podle tehdy platného daňového řádu byl vypočítán úrok ve výši 103 232 Kč, při výpočtu podle judikatury přesáhl 1 000 000 Kč.

Závěr

Vyměřování daně z přidané hodnoty si lze představit jako řadu na sebe navazujících procesů, jejichž cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady. Tak definuje daňový řád správu daní. Daňový řád je obecným procesním předpisem daňového práva. Kromě postupů při správě daní určuje také základní zásady při správě daně, jako je např. zásada zákonnosti, legitimnosti, přiměřenosti, součinnosti nebo rychlosti a hospodárnosti. Při správě daně z přidané hodnoty je kromě daňového řádu využit také zákon o dani z přidané hodnoty, který je vůči daňovému řádu v postavení lex specialis. Také v zákoně o dani z přidané hodnoty nalezneme postupy pro správu daní, přičemž se jedná o takové postupy, které jsou specifické pouze pro DPH. Jedná se například o postupy spojené s registrací k dani z přidané hodnoty a jejím rušením nebo o povinnost podávat kontrolní a souhrnné hlášení.

Ve své práci jsem se pokusila představit proces správy daně z přidané hodnoty včetně práv a povinností daňového subjektu i správce daně. Prvním takovým procesem je registrační řízení. Teprve na základě platné registrace k DPH se daňový subjekt stane plátcem a může tak využívat výhody, které mu z plátcovství plynou. Na druhé straně mu ale také vznikají povinnosti, které musí plnit. Registrační řízení je právě jeden z procesů, který se řídí specificky podle zákona o DPH. Zákon o DPH stanoví registraci povinnou a připouští registraci dobrovolnou. Vzhledem k tomu, že registrace může být zneužita k zapojení zaregistrovaných osob do řetězců obchodních transakcí za účelem vytvoření podmínek pro fungování organizovaného podvodu na DPH, je proces registrace náročným postupem. Dobrovolní plátci by tak měli svou žádost o registraci řádně zdůvodnit a doložit. Daňový subjekt, který se stane plátcem ex lege také musí podat přihlášku k registraci a důvod k takové registraci prokázat.

Problém vidím zejména u registrace ze zákona z důvodu překročení obratu. Z praxe jsou známy případy, kdy je překročení obratu pouze fiktivní, ale daňový subjekt se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém obrat překročil. Správce daně může registraci zamítnout, daňový subjekt ale oprávněně očekává, že splněním podmínky překročení obratu se plátcem stal právě od 1. dne druhého měsíce, ve kterém obrat překročil. V tomto

případě bych navrhovala úpravu, kdy by měl daňový subjekt povinnost podat přihlášku k registraci. Správce daně by uvedené skutečnosti prověřil a teprve rozhodnutím by stanovil počátek registrace.

Stane-li se daňový subjekt plátcem daně z přidané hodnoty, vzniká mu povinnost podávat daňové přiznání, kontrolní hlášení a souhrnné hlášení. Daňové přiznání je povinen podat do 25 dnů po ukončení zdaňovacího období. Zdaňovací období může být měsíční nebo čtvrtletní. Zatímco povinnost podat daňové přiznání má vždy, tedy i nulové, kontrolní hlášení a souhrnné hlášení podává pouze v případě, pokud mu tato povinnost vznikla. Zjistí-li plátce daně, že údaje, které v daňovém přiznání, kontrolním či souhrnném hlášení uvedl, jsou chybné, má možnost to napravit. Provede-li opravu ještě před lhůtou pro podání daňového přiznání či kontrolního hlášení, podá opravné daňové přiznání nebo opravné kontrolní hlášení, a to tak, že v těchto podáních uvede všechny správné údaje. Zjistí-li to později, podá dodatečné daňové přiznání nebo následné kontrolní hlášení. Souhrnné hlášení, které napravuje chybné souhrnné hlášení, je vždy následné.

Zde vidím velký problém ve lhůtě pro podání těchto dodatečných podání a také v jejich obsahu. Zatímco dodatečné daňové přiznání musí být podáno do konce následujícího měsíce, ve kterém ke zjištění těchto nesrovnalostí dojde a uvádí se zde pouze rozdíly proti poslednímu přiznání, následné kontrolní hlášení musí být podáno do 5 pracovních dnů ode dne zjištění a údaje se zde uvádějí kompletní za dané zdaňovací období. Lhůta pro podání následného souhrnného hlášení je do 15 dnů od zjištění a údaje se uvádějí rozdílem. Navrhovala bych sjednocení lhůt pro podání dodatečného přiznání, následného kontrolního hlášení a následného souhrnného hlášení do 5 pracovních dnů ode dne zjištění rozdílu. Současně bych navrhovala sjednocení obsahu, a to na kompletní údaje a nikoli rozdíly.

Správce daně podaná daňová přiznání prověří a má-li pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, zahájí postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Proces daňové kontroly, zejména její zahájení a ukončení, dostál s účinností od 1.1.2021 některých změn. Daňový řád platný do konce roku 2020 umožňoval zahájit daňovou kontrolu pouze za fyzické účasti daňového subjektu. Novelizací byl tento postup změněn

a kontrolu lze zahájit korespondenčně. Zákonodárce tuto změnu zdůvodnil zjednodušením procesu zahájení, který by měl přispět ke zrychlení daňové kontroly. Daňová kontrola je nově zahájena doručením oznámení o jejím zahájení, přičemž správce daně respektuje preferenci samotného daňového subjektu. Oznámení je tak možné doručit daňovému subjektu do datové schránky nebo v rámci osobního jednání.

Dle mého názoru se zákonodárce k tomuto způsobu přiklonil také z důvodu epidemie onemocnění covid-19, kdy bylo problematické zahajovat daňovou kontrolu osobně a také z důvodu celostátní působnosti finanční správy podle § 10 zákona o FS. Územní pracoviště v rámci šetření řetězových podvodů provádí kontrolní činnost také u plátců, kteří mu nejsou místně příslušní. Vzhledem k tomu, že se často jedná o nekontaktní daňové subjekty, bylo zahájení daňové kontroly značně problematické. Korespondenční zahájení kontroly má tento problém vyřešit. Korespondenčním způsobem lze daňovou kontrolu také ukončit. Ještě před ukončením daňové kontroly musí správce daně seznámit daňový subjekt s dosavadním výsledkem šetření a poskytnout mu lhůtu pro vyjádření. Daňové subjekty někdy sledují obstrukční cíle. Po celou dobu kontroly jsou nekontaktní a se správcem daně nespolupracují. Po doručení dosavadního výsledku zjištění začnou předkládat důkazní prostředky a daňová kontrola se tak prodlužuje. Z tohoto důvodu se mi líbí právní úprava Slovenské republiky, kdy v případě, že je-li daňovou kontrolou prověřován nadměrný odpočet a daňový subjekt neumožní zahájení kontroly do tří měsíců ode dne jejího zahájení, nárok na vrácení nadměrného odpočtu zaniká.

V souvislosti s daňovou kontrolou je třeba připomenout zálohu na daňový odpočet. Jedná se o nové ustanovení, které bylo do daňového řádu přidáno s účinností od 1.1.2021. Záloha na daňový odpočet je specifikum daně z přidané hodnoty, které je využito při postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontrole před vyměřením. Prověřoval-li správce daně v minulosti nárok na daňový odpočet jedním z těchto postupů, zadržoval celý nadměrný odpočet po celou dobu kontrolního postupu. Nyní správce daně část daňového odpočtu, který neprověřuje nebo již prověřil, daňovému subjektu vrátí. Je to výhodné pro obě zúčastněné strany. Daňový subjekt dostane své peníze dříve, než skončí

prověřování a správce daně tak není stíhán velkou sankcí v podobě úroku z daňového odpočtu, pokud se prověřování protáhne na delší dobu. Nárok na zálohu z daňového odpočtu daňovému subjektu vzniká, je-li záloha vyšší než 50 000 Kč. Správce daně v době daňové kontroly nebo postupu k odstranění průběžně prověřuje, zda nárok na zálohu vznikl. Během kontrolního postupu může být vyplaceno více záloh na daňový odpočet. Jejich vypořádání pak správce daně provede v platebním výměru, kterým konečnou daň stanoví.

Novelou č. 283/2020 Sb. byly v daňovém řádu provedeny zásadní změny týkající se úroků. Zákonodárce tuto změnu nazval revizí sankčního systému. Úroky byly sdruženy do Hlavy III daňového řádu a byly rozděleny na úroky hrazené daňovým subjektem a úroky hrazené správcem daně. Dále byla stanovena minimální výše úroku, která činí 1 001 Kč. Předchozí právní úprava stanovovala minimální úrok v různé výši pro různé typy úroků. Současně došlo ke sjednocení úrokových sazeb pro úroky hrazené daňovým subjektem a úroky hrazené správcem daně. Podle daňového řádu, platného do 31.1.2020 byly úroky hrazené daňovým subjektem vyšší než úroky hrazené správcem daně. Problematickým se ukázal zejména úrok z daňového odpočtu, jehož výše a způsob výpočtu byly předmětem soudních sporů. Novelou byly výše úroků sjednoceny, přičemž základním úrokem je úrok z prodlení ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 8 procentních bodů. Ve stejné výši jsou nyní stanoveny úroky hrazené správcem daně, a to úrok z vratitelného přeplatku a úrok z nesprávně stanovené daně. Platit úrok v poloviční výši úroku z prodlení má daňový subjekt v případě úroku z posečkání a správce daně v případě úroku z daňového odpočtu.

Cílem mé práce bylo představit postupy při vyměřování daně z přidané z pohledu pracovníka správce daně. Představila jsem možnosti a způsoby registrace k dani z přidané hodnoty včetně registračního řízení a také její zrušení. V části vyměřovací a doměřovací řízení jsem charakterizovala jednotlivá podání při správě daně z přidané hodnoty a označila nesoulady při podání dodatečných přiznání a následných kontrolních a souhrnných hlášení. Dále jsem vysvětlila lhůty pro placení daně a možnost posečkání. Popsala jsem kontrolní postupy a vysvětlila rozdíl mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností a uvedla nový způsob zahájení daňové kontroly. Blíže jsem se pak věnovala

záloze na nadměrný odpočet, kde jsem v praktické části simulovala její výpočet. Poslední část své práce jsem zaměřila na úroky a novelu sankčního systému daňového řádu.

V praktické části jsem prezentovala výpočet úroku z nadměrného odpočtu podle daňového řádu platného v období do 30.6.2017, kdy následně soud posoudil tuto právní úpravu za protiprávní a za dané období jsem demonstrovala nový výpočet podle platné judikatury.

Pro práci jsem zvolila metodu popisnou a metodu rešerše odborné literatury. Metodu komparace jsem využila při komparaci některých postupů se Slovenskou republikou a metodu analytickou při rozboru vybraných judikátů. Zvolené metody považuji za vhodné a dostatečně využité.

Použité zdroje

Monografie

BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KAINOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k ...* 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2020. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-289-2.

KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2014: Více se dozvědět a získat*. Praha: ESAP, 2014. ISBN 978-80-260-4889-3.

KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ. *Systém a správa daní v ČR*. Vydání druhé. V Praze: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, 2018. ISBN 978-80-213-2837-2.

KUNEŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2021: výklad s příklady*. 17. vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3144-0.

ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

Vysokoškolská kvalifikační práce

KRAJNÍKOVÁ, Eva. Kontrolní hlášení daně z přidané hodnoty. Praha, 2020. Bakalářská práce. Policejní akademie České republiky v Praze, Fakulta bezpečnostního managementu, Katedra managementu a informatiky. Vedoucí práce Ing. Jitka Šívarová.

Časopisy

Poradce: Daňový řád po novele s komentářem. 26. Český Těšín: PORADCE, 2021. ISSN 1211-2437.

Zákonná úprava

Zákon č. 243/2000 Sb., *Zákon o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní)*

Zákon č. 235/2004 Sb., *zákon o dani z přidané hodnoty*

Zákon 634/2004 Sb., *o správních poplatcích*

Zákon č. 280/2009 Sb., *daňový řád*

Zákon č. 456/2011 Sb., *zákon o Finanční správě České republiky*

Nález č. 40/2017 Sb. *Nález Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů*

Zákon č. 563/2009 Z. z. Zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Zákon č. 222/2004 Z. z. Zákon o dani z pridanej hodnoty

SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Pokyny GFŘ, IAŘ

Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty [online]. In: . [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021_01_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c2_50489_17.pdf

Metodický pokyn č.j. 2564/21/7700-10124-050201 k postupu správce daně dle § 174a až 174b daňového řádu [online]. In: . [cit. 2022-02-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2564_21_MP_par174a_par147b.pdf

Metodický pokyn k posečkání č. j.: 46126/20/7700-10123-500852 [online]. In: . [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2020-07-22_Info-GFR-k-POSECKANI-uhrady-dane.pdf

Pokyn GFŘ-D-50, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy. *Finanční správa* [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyn_GFR_D_50.pdf

Metodický pokyn k registrácii zdaniteľných osôb podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2022 [online]. In: . [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: Metodický pokyn k posečkání č. j.: 46126/20/7700-10123-500852 [online]. In: . [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2020-07-22_Info-GFR-k-POSECKANI-uhrady-dane.pdf

Webové stránky a elektronické zdroje

Daňová soustava ČR [online]. [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: https://managementmania.com/cs/danova-soustava-cr

Finanční správa [online]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/

Finančná správa Slovenská republika [online]. Dostupné také z: ;https://www.financnasprava.sk

Kontrolní hlášení DPH umožňuje podle části senátorů „šmírování", sepsali ústavní stížnost [online]. [cit. 2020-01-23]. Dostupné z: https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/1629286-kontrolni-hlaseni-dph-umoznuje-podle-casti-senatoru-smirovani-sepsali-ustavni

Nejvyšší správní soud [online]. Dostupné také z: http://www.nssoud.cz

Plátce daně. *AZ data* [online]. [cit. 2022-01-06]. Dostupné z: https://www.az-data.cz/slovnik/platce-dane

Rozpočtové určení daní. *Finanční správa České republiky* [online]. [cit. 2021-11-15]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-kraje-a-obce/Schema_rozpoctoveho_urceni_dani_2021.pdf

Sněmovní tisk 291/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony [online]. s. 66 [cit. 2022-01-23]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

Sněmovní tisk 841/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony [online]. [cit. 2022-02-01]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw

Státní rozpočet v kostce - 2021. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2021. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2020-38000

Ústavní soud České republiky [online]. Dostupné také z: https://www.usoud.cz

Seznam příloh:

Příloha 1: Seznam obrázků a tabulek

Příloha 2: Seznam zkratek

Příloha 1: Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obrázek 3: Rozpočtové určení daní pro rok 2021

Obrázek 4: Daňová soustava ČR

Obrázek 3: Příjmy státního rozpočtu ČR 2021

Obrázek 4: Komparace dodatečných daňových tvrzení

Seznam tabulek

Tabulka 1: Určení DPH do rozpočtů

Tabulka 2: Princip DPH

Tabulka 3: Výpočet první zálohy na daňový odpočet

Tabulka 4: Výpočet druhé zálohy na daňový odpočet

Tabulka 5: Výpočet úroku z nadměrného odpočtu podle DŘ

Tabulka 6: Výpočet úroku z daňového odpočtu - právní úprava

Tabulka 7: Výpočet úroku z daňového odpočtu podle judikatury

Příloha 2: Seznam zkratek

ADIS Automatizovaný daňový systém

ČNB Česká národní banka

ČR Česká republika

DIČ Daňové identifikační číslo

DPH Daň z přidané hodnoty

DŘ Daňový řád

EU Evropská unie

FS Finanční správa

FÚ Finanční úřad

GFŘ Generální finanční ředitelství

JČS Jiný členský stát Evropské unie

JSD Jednotný správní doklad

KH Kontrolní hlášení

NSS Nejvyšší správní soud

SDEU Soudní dvůr Evropské unie

SR Státní rozpočet ČR

ÚS Ústavní soud ČR

VČP Vlastní číslo plátce

VIES VAT Information Exchange System – Informační systém pro předávání informací o DPH v rámci členských států EU

ZDPH Zákon o dani z přidané hodnoty

Z. z. Zbierka zákonov (Slovensko)