

UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA

BAKALÁŘSKÉ KOMBINOVANÉ STUDIUM

2019-2020

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Petra Charamzová

**Nálezací řízení, proces směřující ke správnému stanovení
daně**

Praha 2020

Vedoucí bakalářské práce: Doc. JUDr. Jan Brázda Ph.D.

JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE

BACHELOR COMBINED STUDIES

2019-2020

BACHELOR THESIS

Petra Charamzová

**Finding procedure, process leading to correct determination
of tax**

Prague 2020

The Bachelor Thesis Work Supervisor: Doc. JUDr. Jan Brázda Ph.D.

Prohlášení

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

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Praze dne

Petra Charamzová

Poděkování

Ráda bych poděkovala panu Doc. JUDr. Janovi Brázdovi Ph.D. za možnost věnovat se mnou navrženému tématu, za jeho ochotu, vstřícnost, odborné vedení, cenné připomínky a rady k mé bakalářské práci a vhodné návrhy na úpravu.

Anotace

Bakalářská práce je teoreticky zaměřená a zabývá se nalézacím řízením, procesem, který směřuje ke správnému stanovení daně. První kapitola je věnována genezi daní a daňové správě. Druhá kapitola vymezuje základní pojmy z oblasti správy daní, třetí kapitola charakterizuje organizaci finanční správy ČR od 1.1.2013. Čtvrtá kapitola popisuje základní zásady správy daní. Následující kapitola se zabývá obecně daňovým řízením a poslední kapitola charakterizuje nalézací řízení, které je dílčím řízením daňového řízení a jehož hlavním cílem najít a stanovit správnou daň. Výsledkem tohoto dílčího řízení je vždy vydání rozhodnutí - platebního výměru. Cílem práce je vymezit, charakterizovat a objasnit pojmy nalézacího řízení dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a pochopit správný způsob stanovení daně.

Klíčová slova

Daň, daňové řízení, daňové tvrzení, daňový řád, nalézací řízení, platební výměr, správa daně, stanovení daně.

Annotation

The bachelor thesis is theoretically focused and deals with the finding procedure, a process that aims to correctly determine the tax. The first chapter is devoted to the genesis of taxes and tax administration. The second chapter defines the basic concepts of tax administration, the third chapter characterizes the organization of financial administration of the Czech Republic since 1.1.2013. The fourth chapter describes the basic principles of tax administration. The following chapter deals generally with tax proceedings and the last chapter characterizes the finding procedure, which is a partial procedure of the tax procedure and whose main objective is to find and determine the correct tax. The result of this partial procedure is always the issuing of a decision – a payment assessment. The aim of the thesis is to define, characterize and clarify the terms of the finding procedure according to Act No. 280/2009 Coll., The Tax code, as amended and to understand the correct method of tax assessment.

Keywords

Tax, tax management, tax claim, the tax code, finding procedure, payment assessment, tax administration, tax assessment.

ÚVOD.....	9
1 GENEZE DANÍ A DAŇOVÉ SPRÁVY	11
1.1 Daně v otrokářské společnosti	11
1.2 Daně v období feudalismu do roku 1848.....	12
1.3 Finanční správa v období kapitalismu do roku 1918.....	15
1.4 Finanční správa v období kapitalismu z let 1918-1945	16
1.5 Finanční správa v období 1945-1989.....	17
1.6 Finanční správa po roce 1989	18
2 ZÁKLADNÍ POJMY V OBLASTI SPRÁVY DANÍ.....	20
2.1 Správa daně.....	20
2.2 Předmět správy daně, daň	20
2.3 Správce daně, daňový subjekt.....	21
2.4 Daňová povinnost	22
3 ORGANIZACE FINANČNÍ SPRÁVY ČR OD 1.1.2013.....	23
3.1 Generální finanční ředitelství.....	23
3.2 Odvolací finanční ředitelství.....	24
3.3 Finanční úřady a specializovaný finanční úřad.....	24
4 ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ.....	25
4.1 Zásada zákonnosti.....	25
4.2 Zásada legální licence	26
4.3 Zásada přiměřenosti	26
4.4 Zásada procesní rovnosti a zásada součinnosti.....	27
4.5 Zásada poučovací a zásada vstřícnosti a slušnosti.....	27
4.6 Zásada rychlosti a zásada hospodárnosti	27
4.7 Zásada volného hodnocení důkazů	28
4.8 Zásada legitimního očekávání a zásada materiální pravdy.....	28
4.9 Zásada neveřejnosti.....	29
4.10 Zásada oficiality, vyhledávací a shromažďovací.....	29
5 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ.....	30
5.1 Předmět daňového řízení	30
5.2 Zahájení a konec daňového řízení	30

5.3	Dílčí daňová řízení.....	32
6	NALÉZACÍ ŘÍZENÍ	33
6.1	Řízení vyměřovací	33
6.1.1	Řádné daňové tvrzení, splatnost daně	33
6.1.2	Lhůty pro podání daňového přiznání, hlášení a vyúčtování.....	34
6.1.3	Opravné daňové přiznání, opravné vyúčtování.....	36
6.1.4	Vyměření daně	36
6.1.5	Platební výměr, vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu.....	38
6.2	Řízení doměřovací	39
6.2.1	Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování	40
6.2.2	Splatnost dodatečně tvrzené daně, následné hlášení	40
6.2.3	Doměření daně	41
6.2.4	Dodatečný platební výměr	42
6.3	Společná ustanovení pro nalézací řízení	43
6.3.1	Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení	43
6.3.2	Zaokrouhlování daně.....	44
6.3.3	Rozhodnutí o stanovení daně	45
6.3.4	Lhůta pro stanovení daně	46
	ZÁVĚR	50
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	52

ÚVOD

Bakalářská práce se věnuje tématu „Nalézací řízení, proces směřující ke správnému stanovení daně“. Důvodem výběru tohoto tématu je skutečnost, že autorka několik let pracuje pro Generální finanční ředitelství jako vrchní referent správy daní v oddělení vyměřovacím.

Práce je teoreticky zaměřena a jejím cílem je vymežit, charakterizovat a objasnit pojmy nalézacího řízení dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, které vede ke správnému stanovení daně. Pro běžné občany je oblast týkající se nalézacího řízení velmi problematická a složitá, mají problém se v ní orientovat. Charakteristika a definování nalézacího řízení je další cíl, kterého má být prací dosaženo pro pochopení správného způsobu stanovení daně dle daňového řádu, ke kterému dochází v rámci nalézacího řízení, jehož výsledkem je vždy vydání rozhodnutí, tj. platebního výměru. Správné stanovení daně je základním předpokladem pro efektivní vybírání daní, které zajišťuje zdroje pro fungování ekonomiky.

Práce je rozdělena na šest hlavních kapitol. První kapitola se zabývá genezí daní a daňové správy. Popisuje, k čemu sloužily daně v otrokářské společnosti, jak se vyvíjela daňová politika v období feudalismu do roku 1848. Do tohoto období spadá vznik katastrů od roku 1645 a vývoj tereziánského a josefského katastru. Důležitým mezníkem tohoto období je vydání Nejvyššího patentu císaře Josefa II. v roce 1785 o reformě pozemkové daně a vyměření půdy. První kapitola dále popisuje vývoj finanční správy v období kapitalismu do roku 1918, od roku 1918 do roku 1945, konec druhé světové války a nástup komunistů v roce 1948, jež měly podstatný vliv na další vývoj finanční správy v letech 1945 až 1989 a polistopadové období, v němž bylo důležitým úkolem ministerstva vnitra vytvořit nové orgány finanční správy, které budou fungovat v tržní ekonomice.

V druhé kapitole jsou vymezeny obecně základní pojmy z oblasti správy daní. Objasňuje, co je předmětem a cílem správy daní, kdo je správce daně a daňový subjekt, co je daň a daňová povinnost.

Ve třetí kapitole je charakterizována organizace finanční správy České republiky od 1.1.2013, její orgány a postavení při správě daní.

Čtvrtá kapitola se věnuje rozboru základních zásad při správě daní, které jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů, při jejichž aplikaci je nutné mít je neustále na zřeteli.

Pátá kapitola vymezuje obecně daňové řízení, které vede správce daně a rozhoduje v něm o právech a povinnostech daňových subjektů. Popisuje, co je předmětem daně, kdy daňové řízení začíná a kdy končí, jaká dílčí daňová řízení se v rámci daňového řízení odehrávají.

Šestá kapitola, která je stěžejní, se věnuje nalézacímu řízení, které je dílčím řízením daňového řízení a jehož hlavním cílem je najít a stanovit správnou daň. Podkladem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Výsledkem tohoto dílčího řízení je vždy vystavení rozhodnutí, tj. platebního výměru, na jehož základě je výsledná daň předepsána do evidence daní. Tato kapitola je rozdělena na tři podkapitoly, a to na řízení vyměřovací, řízení doměřovací a společná ustanovení pro nalézací řízení. Pro vyměřovací řízení je stěžejní povinnost daňového subjektu podat řádné daňové tvrzení ve stanovené lhůtě. Pro řízení doměřovací je stěžejní možnost změnění výše stanovené daně v průběhu lhůty pro vyměření daně. Doměřením daně se původně vyměřená daň neruší, vypořádává se pouze rozdíl. Společná ustanovení pro nalézací řízení upravují postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, základní délku lhůty pro stanovení daně a možnost jejího prodloužení. Rozhodnutí o stanovení daně je tradičně nazýváno platební výměr a jeho vydání je objasněno také ve společných ustanoveních pro nalézací řízení.

Komentovaný daňový řád, důvodová zpráva k daňovému řádu, odborná literatura, právní předpisy, judikatura Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu a praktické zkušenosti z pozice vrchního referenta jako správce daně ve vyměřovacím oddělení jsou hlavními podklady pro zpracování bakalářské práce.

1 GENEZE DANÍ A DAŇOVÉ SPRÁVY

Se vznikem organizovaných států a peněžního hospodářství je spjat vznik daní. V období starého Řecka a Říma byly daně považovány za odvody, které byly příjmem státní autority, kterou byl panovník. Později finance panovníka splývají s financemi státu.¹

Jako podklad pro daňový systém je považována historická posloupnost vývoje katastru², kterou tvoří první ústřední soupisy jako počátky berních evidencí, rustikální katastry (1. a 2. berní rula), tereziánské katastry (3. s 4. berní rula), josefský katastr, tereziánsko-josefský katastr, pozemkový katastr, jednotná evidence půdy. Katastry lze rozdělit do dvou zásadních historických etap, a to etapa katastrů popisných a bez mapové složky od poloviny 11. století do druhé poloviny 18. století a etapa katastrů s exaktním mapovým podkladem, která existuje od konce 18. století dodnes. Všechny české katastry vznikly na podkladě právní normy, kterou byl buď císařský patent nebo rozkaz, později příslušný zákon.³

1.1 Daně v otrokářské společnosti

Příjmy panovníkovi pokladny v otrokářské společnosti měly charakter daní. Byly pouze příležitostným zdrojem a většinou byly vybírány v naturální podobě. Válečné kořisti byly hlavním příjmem rozpočtů. Výdaje státního finančního hospodářství byly zaměřeny na vojsko a správu. Ve starém Egyptě měly předchůdkyně daní výhradně naturální podobu. Antický Řím měl kromě válečné kořisti i vlastnické právo na veškerý majetek obyvatel podrobených zemí. Pro toto období jsou charakteristické daňové odvody jako nepravidelné platby, které byly mnohdy dobrovolné.⁴

¹Široký, J., *Daňová teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2008. s 29. ISBN 978-80-7400-005-8.

²Tento název pochází ze středolatinšského *capitastrum*, což ve volném překladu znamená listinu uspořádanou podle hlav, později jednotek. Katastr lze chápat jako veřejnoprávní zařízení, které třídí a shromažďuje, eviduje a aktualizuje údaje o jevech, jehož jsou obsahem a poskytuje o těchto jevech patřičné informace.

³Bumba, J., *České katastry od 11. do 21. století*, 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. s 11. ISBN 978-80-247-2318-1.

⁴Tamtéž

1.2 Daně v období feudalismu do roku 1848

První historicky doložené informace o sjednocení daňové politiky pocházejí z roku 1022, kdy kníže Oldřich zavedl vybírání daně z polnosti. Byla stanovena berní jednotka jako základ daně podle odhadů. Jednotkou velikosti daněné plochy byl lán, což představovalo plochu o velikosti dnešních 18 hektarů. Počet lánů vycházel z přiznaných odhadů. Způsob vybírání daní stanovený knížetem Oldřichem se používal i po vzniku českého království.⁵

Doba panování Jana Lucemburského byla dobou daňové tvrdosti. K velikosti lánu si navíc vynutil dodatkovou obecnou rentu, kterou vybíral poté i jeho syn Karel IV. Ve válečných dobách přibylo k daňovým zátěžím ještě vybírání holdů. Za vlády krále Ludvíka Jagellonského, který vládl od roku 1516 do roku 1525, se český sněm usnesl na pozemkové dani majetkové. Král zavedl daně zvané akcízy.⁶ Berní povinnost spočívala v platech nebo odvádění dávky naturální. Daň platili poddaní, vrchnost platila podle počtu poddaných na panství. Vybírání berní bylo v rukou vrchnosti ve městech v rukou magistrátu a ve městech královských v rukou úřadů podkomořích.⁷

V roce 1526 nastupují na český trůn na bezmála 400 let Habsburkové, kteří vnesli do českých zemí svou novou představu daňové politiky. Ferdinand I. Habsburský bezprostředně po svém nástupu na trůn založil nadřízený finanční úřad pro celou monarchii – Dvorskou komoru se sídlem ve Vídni. Poté založil zemské ministerstvo financí – Českou královskou komoru. Jejich úkolem bylo podchycovat všechny královské příjmy a zajišťovat pravidelné vybírání daně, které se používaly především pro vojenské účely. Byla zavedena osedlostní berní soustava, v níž šlechta platila podle počtu poddanských osedlostí na svém panství. Daňová svoboda vrchnosti se přenesla i na její půdu. Konec 16. století byl dobou velkého daňového útlaku, za který nesli vinu stavy, protože svolovaly vysoké daně, což mělo katastrofální důsledky. Poddaní byli brzy zcela ožebračeni, objevovali se pusté osedlosti, a tím se zmenšovala daňová

⁵Bumba, J., *České katastry od 11. do 21. století*, 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. s 13. ISBN 978-80-247-2318-1.

⁶Jedná se o druh nepřímé daně z dovozu některého zboží do města.

⁷Bumba, J., *České katastry od 11. do 21. století*, 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. s 16. ISBN 978-80-247-2318-1.

základna.⁸ Na konci třicetileté války (r. 1648) do daňové problematiky zasáhl král Ferdinand III. Začal ukládat znovu daně bez sněmu. Tím rozhýbal staleté zvyklosti.

V roce 1645 vznikl První rustikální katastr (První berní rula), která byla neodkladným opatřením berní správy. Půda byla rozdělena na ornou a neobdělávanou. Vrchnosti již nemohli ve svých příznáních šidit. Berní rula umožnila berní správě určitou stabilizaci daňového základu, byla však plná nepřesností a objevovaly se mnohé stížnosti. Hrabě Kinský v roce 1684 zlepšil rulu druhou berní reformou, kdy počet stížností poklesl, mnoho nespravedlnosti však zůstalo, což vedlo až k selským bouřím a povstání.⁹

V roce 1706 se české stavy začaly zabývat úpravou daně na zemském sněmu Království českého. Bylo zde navrženo, aby do příznání byla zahrnována i půda dominikální, což bylo pro vrchnost neslýchané, protože měly udávat rozsah plodné půdy dle jakosti a kultur pro každý dvůr. Měly podávat příznání také za rustikál, v nichž měly uvést jména hospodářů podle zápisů v první berní rule a výměru polí a luk.¹⁰

V roce 1740 na základě tzv. pragmatické sankce byla korunována na českou královnu Marie Terezie I. V květnu 1749 nahradil První tereziánský katastr rustikální předchozí berní rulu. Poprvé v historii obdrželi držitelé půdy výtahy z nové ruly, tím došlo k publicitě veřejnosti operátu. Finanční nátlak dvora však nedovolil dokončení této ruly, jelikož daň měla být vyměřena spravedlivě podle berních podkladů. Vytvořením návrhu na berní reformu byl Marií Terezií pověřen hrabě Haugwitz. Vybírání daní bylo soustředěno na nově zřízenou instituci, nejvyšší úředníci jednotlivých zemí již daně nevybírali. Byla stanovena pevná sazba berně jako podílu z výsledku hospodaření. Poddaní odevzdávali daně přednostně státu a teprve až poté dávky vrchnosti.¹¹ Do státní pokladny bylo nutno zajistit roční příjem ve výši 14. mil. zlatých k udržení armády o síle 108 000 mužů. Centralizovaná správa byla tedy zbavená

⁸Bumba, J., *České katastry od 11. do 21. století*, 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. s 19. ISBN 978-80-247-2318-1.

⁹Tamtéž, s. 25

¹⁰Tamtéž, s. 29

¹¹Tamtéž, s. 33

vlivu stavů a obsazena odborně vzdělanými úředníky. Finanční záležitosti spravovalo Directorium in publicis et cameralibus.¹²

Čtvrtá berní rula nebo také Druhý tereziánský katastr rustikální z roku 1755 byl panovníci považován za nedokonalý, neexistovala jednota v jeho uspořádání. Probíhaly práce na dominikálním (panském katastru). Byly zavedeny nové příznávací listy s cílem vyrovnání pozemkové daně podle počtu a plochy půdy jednotlivých vrchností.¹³

Druhý tereziánský katastr rustikální spolu s katastrem dominikálním tvořil úplný katastr všech pozemků a statků a nazývá se katastrem tereziánským. Tento katastr byl jediným v českých zemích. Základ k němu dala první berní rula. Sama Marie Terezie katastr považovala za provizorium. Protože na sklonku svého života neměla již síly na jeho komplexní řešení, jediným, kdo mohl zasáhnout a dokončit její dílo byl její syn, císař a král Josef II.¹⁴

Josef II. hájil zásadu, že je třeba přesným měřením půdy zjistit spolehlivý základ pro její zdanění. Dne 20. dubna 1785 vydal Nejvyšší patent císaře Josefa II. o reformě pozemkové daně a vyměření půdy. Tento patent znamenal zlom v konstrukci berní politiky především v tom, že stanovil rovnost v právním postavení půdy bez ohledu na to, zda se jedná o rustikál či dominikál. Základem vyměřování se staly katastrální obce namísto panství. Práce na josefském katastru byly velmi dobře připraveny. Na jeho základě bylo zjištěno v Čechách o 60% berní půdy více než bylo vykazováno v předchozím katastru.¹⁵

Současně s reformou správy v zemích uskutečnil Josef II. reformu správy v ústředí. V prosince 1782 sloučil politickou a finanční správu ve spojeném dvorském úřadě. V roce 1790 po Josefově smrti byl dvorský úřad zrušen a byla obnovena česko-rakouská dvorská kancelář. Z její působnosti byly vyčleněny finanční věci, pro jejichž správu byla zřízena dvorská komora, ministeriální bankodeputace a komerční dvorský úřad. Centralizace a koncentrace agend byla v roce 1802 nahrazena novým

¹²Janák, J., Hledíková, Z., *Dějiny správy v českých zemích do roku 1945*, 1. vydání, Praha: Státní pedagogické nakladatelství, n. p., 1989. s. 169. ISBN 80-04-21189-5

¹³Bumba, J., *České katastry od 11. do 21. století*, 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. s. 35. ISBN 978-80-247-2318-1.

¹⁴Tamtéž, s. 36

¹⁵Tamtéž, s. 45

systemem přetrvávajícím až do evoluce v r. 1848. Ve čtvrté reformě ústřední správy za vlády Františka I. byla definitivně oddělena politická správa, finanční správa a soudnictví. Pro řízení finanční správy byla dvorská komora a bankodeputace. Po státním bankrotu v roce 1811 byla finanční správa nově uspořádána. V roce 1816 byl jmenován ministr financí. Vznikla všeobecná dvorská komora, která sdružovala do té doby jednotlivá samostatná oddělení dvorské komory, dvorského úřadu a bankodeputace. Do jejího čela byl postaven prezident a ministr financí vykonával vrchní dozor nad komorou. Do roku 1848 zůstala finanční správa v Rakousku dvojkolejná. Přímé a nepřímé daně byly spravovány odděleně zvláštními úřady. Nepřímé daně, cla a poplatky spravovala dvorská komora a přímé daně spravovaly politické úřady. Za dvorské komory vzniklo v březnu 1848 ministerstvo financí.¹⁶

1.3 Finanční správa v období kapitalismu do roku 1918

Zřízením ministerstva financí roku 1848 byla sjednocena ústřední správa přímých a nepřímých daní. Protože zřízením ministerstva financí začaly být finance řízeny jednotně, bylo nutné vytvořit finanční úřady ve všech korunních zemích. Finanční úřady se dělily na finanční správní úřady a finanční úřady pro zvláštní finanční obory. Správní finanční úřad spravoval všechny obory finanční správy. Bylo jím ministerstvo financí a v českých zemích zemské finanční úřady, které byly ministerstvu podřízené. Řízení při přímém zdanění bylo potřeba sloučit s řízením ostatních odvětví financí, proto byly vytvořeny dva typy zemských finančních úřadů. Jedny se měly zabývat veškerými záležitostmi finanční správy a druhé výhradně správou přímých daní.¹⁷

1. června 1850 vznikla zemská finanční ředitelství v Praze a Brně, pro obvod Slezska bylo zřízeno berní ředitelství v Opavě. To vykonávalo pouze správu přímých daní. Nepřímé daně pro Slezsko spravovalo zemské finanční ředitelství v Brně. V roce 1864 bylo berní ředitelství v Opavě přeměněno ve finanční ředitelství pro všechny finanční záležitosti. Vedení ředitelství příslušelo místodržiteli korunní země s titulem prezident, kterému byl přidělen vyšší finanční úředník s titulem ředitel. Inspektoři

¹⁶Janák, J., Hledíková, Z., *Dějiny správy v českých zemích do roku 1945*, 1. vydání, Praha: Státní pedagogické nakladatelství, n. p., 1989. s. 182-185. ISBN 80-04-21189-5

¹⁷Tamtéž, s. 364

k vedení evidence pozemkového katastru, vrchní inspektor finanční stráže a zemští daňoví inspektoři byli přiděleni k finančním ředitelstvím.¹⁸

Dalším správním finančním úřadem byla okresní finanční ředitelství. Veškerá pravomoc byla svěřena vrchnímu finančnímu radovi. Při každém okresním finančním ředitelství bylo později zřízeno oddělení pro kolky a bezprostřední poplatky. V roce 1854 přeměnou generálního účetního direktoria vznikl nejvyšší účetní kontrolní úřad, kterému byly podřízeny veškeré účtárny, jejichž kontrole podléhaly finanční úřady.¹⁹

1.4 Finanční správa v období kapitalismu z let 1918-1945

Ve finanční správě zůstala nadále zachována zásada, že pro jednotlivá příjmová odvětví působily různé finanční úřady. Ústřední finanční správa byla soustředěna v ministerstvu financí a v některých odborných úřadech, které mu byly podřízeny. Ministerstvo financí provádělo rozpočtovou agendu, mělo nepřímý dohled na celé státní hospodářství. V roce 1930 byl zřízen při ministerstvu financí ústřední inspektorát. Jeho pravomoc byla zabraňovat daňovému úniku a zajištění řádného chodu finančních úřadů. Odborné ústřední finanční úřady byly pověřeny výkonem určité odborné agendy a byly podřízené ministerstvu financí (ředitelství státního dluhu, Ústřední státní pokladna).²⁰

Nižší úřady finanční správy se nadále dělily na finanční správní úřady, k nimž patřily zemské finanční úřady a na výkonné finanční úřady. V Českých zemích to nadále bylo finanční ředitelství v Opavě a zemská finanční ředitelství v Praze a Brně. Ministerstvu financí byly přímo podřízeny finanční prokuratury v Praze a Brně. Jejich úkolem bylo právní zastupování státu. Berní správy se staly prvoinstančními úřady v oboru přímých daní a daně důchodové. Finančně správní agendu spotřebních daní a poplatků vykonávala okresní finanční ředitelství, jejichž působnost se vztahovala na 15-20 berních okresů. Výkonnými finančními úřady zůstaly i nyní berní úřady. Jako nové výkonné úřady vznikly po převratu důchodkové kontrolní úřady. Jejich působnost se vztahovala na dozor na správné plnění zákonů a předpisů o nepřímých daních, dozor

¹⁸Janák, J., Hledíková, Z., *Dějiny správy v českých zemích do roku 1945*, 1. vydání, Praha: Státní pedagogické nakladatelství, n. p., 1989. s. 364-365. ISBN 80-04-21189-5

¹⁹Tamtéž, s. 365, 370

²⁰Tamtéž, s. 453-454

nad státními finančními monopoly. Byly podřízené okresním finančním ředitelstvím. Finanční stráž byla také výkonným orgánem finanční správy.²¹

1.5 Finanční správa v období 1945-1989

Podstatnou úpravou daňového práva po druhé světové válce bylo v roce 1946 vydání zákona o dávce z majetku. Šlo o milionářskou dávku k odstranění škod způsobených válkou. Provedení daňové reformy k 1.1.1954 bylo reakcí na novou hospodářskou a politickou situaci. Daňový systém se začal dělit na dvě větve, a to na daně placené podniky a na daně placené obyvatelstvem.²²

Dekretem prezidenta republiky č. 128/1945 byly ustaveny nižší finanční orgány. Jejich věcná a místní působnost zůstala stejná jako v roce 1938. Zemská finanční ředitelství v Praze a v Brně byla podřízena ministerstvu financí a byly to finanční úřady II. stolice. Přímé daně a daně z obratu spravovaly berní správy (finanční úřady I. stolice) a nepřímé daně spravovaly okresní finanční ředitelství (finanční úřady I. stolice). Výkonné finanční úřady byly berní úřady a důchodkové kontrolní úřady.²³

Na ministerstvu financí se projevil nástup komunistické strany hned na začátku po únorovém puči v roce 1948. Byly zahájeny čistky osob, které byly politicky nespolehlivé a řada z nich musela ministerstvo opustit, a to i pod nátlakem. Politické změny spojené s nástupem komunismu vyvolaly i nutnost ústavních změn. Byla vydána Ústava 9. května 1948, jejímž cílem bylo vybudování socialismu.²⁴ Vybudovaná finanční správa byla zákonem č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory, zrušena. Finanční správu vykonávaly v první stolici okresní národní výbory, na něž přešla působnost, kterou dosud vykonávaly finanční úřady I. stolice a finanční úřady výkonné. V druhé stolici vykonávaly správu krajské národní výbory, na něž přešla

²¹Janák, J., Hledíková, Z., *Dějiny správy v českých zemích do roku 1945*, 1. vydání, Praha: Státní pedagogické nakladatelství, n. p., 1989. s. 454-455. ISBN 80-04-21189-5

²²Široký, J., *Daňová teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2008. s. 42. ISBN 978-80-7400-005-8.

²³Dekret prezidenta republiky č. 128/1945 Sb., o zatímní územní organizaci některých finančních úřadů a změnách s tím spojených v zemích České a Moravskoslezské. 1945, částka 54, s. 299. Dostupné také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=128/1945&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

²⁴Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>

působnost, kterou vykonávaly dosud finanční úřady II. stolice. U krajských i okresních národních výborů byl zřízen pro obstarávání finanční správy finanční referát.²⁵

V říjnu 1968 došlo k zásadní státoprávní změně přijetím zákona o československé federaci. Od 1.1.1969 vznikla tři ministerstva financí: federální, české a slovenské.²⁶ Federální ministerstvo zajišťovalo finanční politiku na celém území federace. Ministerstva financí byla ústředními orgány správy financí.

Zákonem České národní rady o finančních správách č. 33/1970 Sb. došlo k další změně v uspořádání finanční správy. Ministerstva financí řídily finanční správy. Finanční správy byly okresní zřízené pro územní obvody jednotlivých okresních národních výborů a krajské zřízené pro územní obvody jednotlivých krajských národních výborů. Okresní finanční správy vykonávaly správu daní a dotací, prováděly řízení o přestupcích a krajské finanční správy řídily okresní finanční správy a přezkoumávaly jejich rozhodnutí.²⁷

1.6 Finanční správa po roce 1989

Základním úkolem ministerstva financí v polistopadovém období bylo přeorientování dosavadního plánování hospodářství socialistické ekonomiky na ekonomiku tržní, tzv. ekonomickou transformaci. Bylo nutné vytvořit orgány, které budou v tržní ekonomice fungovat. Klíčové bylo přesvědčení o rozhodující roli soukromého vlastnictví pro chování ekonomických subjektů v tržní ekonomice.²⁸

Zákonem České národní rady o územních finančních orgánech č. 531/1990 Sb., který nabyl účinnosti 1.1.1991, byly zřízeny nové orgány finanční správy. Soustavu územních finančních orgánů tvořily finanční úřady a finanční ředitelství. Ústředním orgánem zůstalo ministerstvo financí. Celkem bylo vytvořeno 8 finančních ředitelství,

²⁵Zákon č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory. 1948, částka 101, s. 1611. Dostupné také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=281/1948&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

²⁶ Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>

²⁷Zákon České národní rady č. 33/1970 Sb., o finančních správách. 1970, částka 10, s. 150. Dostupné také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=33/1970&typeLaw=zakon&chat=Cislo_zakona_smlouvy

²⁸Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>

kteřé řídily finanční úřady, přezkoumávaly jejich rozhodnutí a prováděly cenovou kontrolu. Dále bylo celkem vytvořeno 218 finančních úřadů, které vykonávaly správu daní a dotací.²⁹

Po 40 letech se v roce 1993 do resortu financí vrátila celní správa. Bylo zřizeno Generální celní ředitelství cel jako součást ministerstva financí, kterému bylo podřízeno 136 celních úřadů a 21 oblastních celních úřadů. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie a zrušení celních kontrol na hranicích a u obchodu v rámci EU byla síť celních úřadů omezena na 44. Generální ředitelství cel bylo vyčleněno z ministerstva financí a stalo se mu podřízeným.³⁰

Daňová historie českých zemí ve 20. století byla velmi složitá, neboť odrážela nejen ekonomický vývoj, ale i zásadní politické zvraty.

²⁹Zákon České národní rady č. 53/1990 Sb. o územních finančních orgánech. 1990, částka 87, s. 1982. Dostupné také z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=531/1990&type=Law=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

³⁰Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>

2 ZÁKLADNÍ POJMY V OBLASTI SPRÁVY DANÍ

Tato část práce objasňuje základní pojmy, které souvisí s nalézacím řízením a jejichž úpravu najdeme v daňovém řádu v Části první – Úvodní ustanovení (§ 1 až § 4) a v Části druhé - Obecná část o správě daní (§ 10 až § 31).

2.1 Správa daně

Správa daní je pojem, který reprezentuje veškeré činnosti veřejné správy při realizaci berního práva a je od 01.01.2011 upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Podle daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně. Jedná se o postup normovaný daňovými zákony, který zahrnuje interakci mezi správcem daně a dalšími zúčastněnými subjekty. Tento postup by měl směřovat k naplnění základního cíle správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně a zajištění její úhrady.³¹ Cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Správu daní lze chápat jako správu veřejných záležitostí, realizovanou jako projev výkonné moci ve státě.

Správa daní je postavena na principu, že každý daňový subjekt má dvě základní povinnosti. Jednak má povinnost v případech stanovených zvláštním zákonem, nebo je-li k tomu vyzván správcem daně, sám daň přiznat (tj. břemeno tvrzení), dále pak povinnost toto své tvrzení doložit (tj. břemeno důkazní).³²

2.2 Předmět správy daně, daň

Daňový řád definuje, že předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (vratka).³³ Pojem daň není definován v žádném platném právním předpise. Ústavní zakotvení pojmu daň je možno nalézt v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že daně a

³¹Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář I. díl. 1.* vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 1. ISBN 978-80-7357-564-9.

³²Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 16-17. ISBN 978-80-7263-616-7.

³³Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 22. ISBN 978-80-7208-947-5.

poplatky lze ukládat jen na základě zákona.³⁴ Daň lze tedy chápat jako povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž při tom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Daňový řád vymezuje daň jako peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

2.3 Správce daně, daňový subjekt

„Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“³⁵

Správce daně může být jakýkoli orgán veřejné moci, ovšem pouze v rozsahu, v jakém je mu zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Orgány veřejné moci jsou správní orgány a jiné státní orgány. Správní orgány jsou orgány moci výkonné, orgány územních samosprávních celků, jiné orgány a právnické či fyzické osoby oprávněné k výkonu působnosti v oblasti veřejné správy.³⁶

Správce daně má pravomoc vést daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona, provádět vyhledávací činnost, kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývat ke splnění povinnosti a zabezpečovat placení daní. Svou pravomoc vykonává správce daně prostřednictvím úředních osob, kterými jsou zaměstnanci bezprostředně se podílející na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoby oprávněné k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.

Daňovým subjektem je dle zákona osoba, která je poplatníkem nebo plátcem daně. Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, činnost nebo majetek jsou přímo podrobeny zdanění. Plátcem je osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň sraženou nebo vybranou od poplatníků.³⁷ Obecně je daňový subjekt nositel

³⁴Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 3. ISBN 978-80-7400-390-5.

³⁵§ 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³⁶Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář I. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 76. ISBN 978-80-7357-564-9.

³⁷Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 65. ISBN 978-80-7208-947-5.

daňových povinností, který má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku.

2.4 Daňová povinnost

„Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.“³⁸

Z ustanovení § 3 vyplývá, že daňová povinnost vzniká, nastanou-li skutečnosti, které jsou předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Jaké skutečnosti jsou určující pro vznik daňové povinnosti, vymezují jednotlivé hmotně právní daňové zákony. Například u DPH vzniká daňová povinnost okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, u daně z příjmů dosažením zdanitelného příjmu nebo výnosu, u daně z nemovitostí vlastnictvím nemovitosti k 1. lednu příslušného kalendářního roku apod. S daňovou povinností souvisí mnoho dalších zejména procesních povinností (podat tvrzení, provést platbu), ale i dalších při správě daní, které buďto upravují existenci daňového subjektu (rozhodnutí o žádosti o registraci k dani z přidané hodnoty atd.), nebo nezbytné pro efektivní správu daní (povinnost registrace).³⁹

Daňová povinnost má více aspektů:

- nalézací
 - povinnost tvrzení, tj. daň vyčíslit, přiznat
 - povinnost důkazní
- platební
 - povinnost daň zaplatit

³⁸§ 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³⁹Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 21. ISBN 978-80-7263-616-7.

3 ORGANIZACE FINANČNÍ SPRÁVY ČR OD 1.1.2013

Finanční správa České republiky je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a je tvořena soustavou správních orgánů určených pro výkon správy daní. Tento zákon určuje postavení a kompetence orgánů finanční správy. Vnitřní fungování Finanční správy České republiky je dáno jejím organizačním řádem, který schvaluje generální ředitel.

Finanční správu České republiky tvoří:

- Generální finanční ředitelství
- Odvolací finanční ředitelství
- finanční úřady a specializovaný finanční úřad

Generální finanční ředitelství, které je účetní jednotkou, je podřízeno Ministerstvu financí. Příjmy a výdaje jsou součástí rozpočtové kapitoly ministerstva. Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství, není účetní jednotkou. Má postavení vnitřní organizační jednotky Generálního finančního ředitelství pro účely hospodaření s majetkem státu, účetnictví a pracovněprávních vztahů. Finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství a nejsou účetními jednotkami.⁴⁰

3.1 Generální finanční ředitelství

Vykonává působnost pro celé území České republiky, jeho sídlem je hlavní město Praha a je řízeno generálním ředitelem. Generální finanční ředitelství provádí celou řadu činností, které jsou vymezeny v zákoně o Finanční správě České republiky. Podílí se zejména na přípravě právních předpisů, zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv, provádí řízení o správních deliktech, vede centrální evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy. Vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství.

⁴⁰Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2011, částka 157, s. 6066. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=23634>

Z pověření ministerstva přezkoumává hospodaření krajů, provádí dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí.⁴¹

3.2 Odvolací finanční ředitelství

Vykonává působnost pro celé území České republiky, sídlo je v Brně a je řízeno ředitelem. Jeho hlavní činností je rozhodování o odvoláních podaných daňovými subjekty vůči rozhodnutím finančních úřadů. Z pověření ministerstva financí vykonává působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní.

3.3 Finanční úřady a specializovaný finanční úřad

Vykonávají působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. V České republice je tedy 14 finančních úřadů. Finanční úřad řídí ředitel. Činnost finančního úřadu zahrnuje zejména výkon správy daní, výkon finanční kontroly, výběr a vymáhání peněžních plnění, které uložily orgány finanční správy, vedení evidence a registrů nezbytných pro výkon působnosti orgánů finanční správy.⁴² V rámci působnosti finančních úřadů jsou zřizovány územní pracoviště, které jsou organizačními útvary finančního úřadu, vystupují jejich jménem a jsou stanovena organizačním řádem Finanční správy České republiky. V čele územních pracovišť stojí ředitel sekce.

Specializovaný úřad má sídlo v Praze. Je specifický v tom, že svoji působnost vykonává na celém území České republiky, a to pouze vůči vybraným subjektům, mezi které patří právnické osoby založené za účelem podnikání, které dosáhly obrátu více než 2 mld. Kč, pojišťovny, banky, investiční fondy, spořitelní a úvěrová družstva, penzijní společnosti. Plní stejný okruh úkolů jako ostatní finanční úřady, ale nevykonává správu daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí jako ostatní finanční úřady.

⁴¹Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. In: *Sbírka zákonů republiky*. 2011, částka 157, s. 6066-6067. Dostupné také z:<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=23634>

⁴²Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. In: *Sbírka zákonů republiky*. 2011, částka 157, s. 6067-6068. Dostupné také z:<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=23634>

4 ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ

Základní zásady správy daní jsou nezpochybnitelné obecné právní principy a zásady, které jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení daňových zákonů. Při jejich aplikaci je nutno mít je neustále na zřeteli. Základním pramenem je Ústava a Listina základních práv a svobod.⁴³ Zásady platí pro celou správu daní, tj. ke všem postupům správce daně. Smyslem a účelem nastavení základních zásad je vytvoření garance předpokladů a podmínek pro řádný výkon správy daní a přenést základní principy právního státu definované ústavními zákony do konkrétních ustanovení práva tak, aby plnily funkci obecného pravidla, která budou dalšími ustanoveními daňového řádu dále konkretizována. V uplynulých letech se výrazně zvýšily požadavky na kvalitu při aplikační činnosti a rozhodování při správě daní, a to zejména s ohledem na dotýkání se práv a svobod osob zúčastněných na správě daní.⁴⁴

4.1 Zásada zákonnosti

Zásada zákonnosti (legality) je vyjádřením ústavní zásady, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Dle této zásady správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony, jinými právními předpisy a též mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu.⁴⁵ Zásada zákonnosti patří mezi nejvýznamnější zásady při uplatňování veřejné moci a má absolutní platnost pro celou správu daní.

Správce daně je při správě daní vázán nejen zákony a podzákonnými předpisy, ale i Listinou základních práv a svobod, Ústavou, mezinárodními smlouvami. Zásada legality zahrnuje též primární a sekundární právo Evropské unie.⁴⁶

⁴³Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 30. ISBN 978-80-7208-947-5.

⁴⁴Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 7-8. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁴⁵Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář I. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 33. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁴⁶Tamtéž, s. 34-35

4.2 Zásada legální licence

Zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení je upravena v § 5 odst. 2 daňového řádu. Na jejím základě správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k účelům, k nimž mu byla zákonem svěřena.⁴⁷ Správce daně může tedy v rámci své činnosti činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje nebo umožňuje dovolit.

Zákaz zneužití pravomoci se musí uplatňovat zejména pro případy, kdy jsou splněny všechny zákonné podmínky pro určitý postup správce daně, např. při plnění důkazního břemene daňového subjektu a správce daně takto nepostupuje, při uplatňování zajišťovacích institutů v případech, kdy nejsou na místě. Správci daně si nemohou rozšiřovat své kompetence a jednat a rozhodovat ve věcech, které jim podle zákona nepřísluší.⁴⁸

4.3 Zásada přiměřenosti

Tato zásada stanovuje, že správce daně je povinen v souladu s právními předpisy šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní. Správce daně nemůže zasahovat do právních poměrů osob zúčastněných na správě daní, pokud k tomu nemá zákonný podklad.

Zásada přiměřenosti (proporcionality) ukládá správci daně volit takové prostředky, které co nejméně zatěžují osoby zúčastněné na správě daní a zároveň umožňují dosáhnout cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Např. při volbě způsobu vymáhání nedoplatku musí správce daně zvolit způsob, který přinese uspokojení vymáhané pohledávky a zároveň co nejnižší náklady a zásady na straně dlužníka.⁴⁹

⁴⁷Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář I.* díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 33. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁴⁸Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 36. ISBN 978-80-7263-616-7.

⁴⁹Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář I.* díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 36. ISBN 978-80-7357-564-9.

4.4 Zásada procesní rovnosti a zásada součinnosti

Pro správu daní je charakteristické, že dodržuje a předpokládá procesní rovnost osob zúčastněných na správě daní. Zásada rovnosti vyjadřuje, že jsou si všechny daňové subjekty rovny bez ohledu na majetek. Tato rovnost je pouze mezi daňovými subjekty ve vztahu ke správci daně, nikoli mezi správcem daně na straně jedné a daňovým subjektem na straně druhé.

Daňové subjekty a správce daně vzájemně spolupracují. Součinnost (spolupráce) je právem i povinností osob zúčastněných na správě daní, přičemž může být i vynucována – např. pořádková pokuta.⁵⁰ Zásada vzájemné spolupráce prolíná celou správu daní. Součinnost je nejen právem, ale i povinností všech osob zúčastněných na správě daní.

4.5 Zásada poučovací a zásada vstřícnosti a slušnosti

Správce daně má povinnost poskytovat osobám zúčastněným na správě daní přiměřené poučení. Jedná se o procesní poučení, což je konkretizováno zejména v rámci náležitostí rozhodnutí (např. poučení o možnosti podat opravný prostředek).

Zásada vstřícnosti a slušnosti dopadá na obě strany. Osoba zúčastněná na řízení očekává profesionální přístup správce daně (má právo na dobrou správu), sama by se měla před správním orgánem vyvarovat nezdvořilostí nebo hrubostí.⁵¹ Správce daně má osobám zúčastněným na správě daní vycházet vstřícně a jeho úřední osoby jsou povinny vyvarovat se nezdvořilostí. Porušení těchto povinností představuje nevhodné chování a lze proti němu podat stížnost dle § 261 daňového řádu.

4.6 Zásada rychlosti a zásada hospodárnosti

Zásada rychlosti zavazuje úřad vyřídit každé podání osoby v rozumném a přiměřeném čase bez zbytečných průtahů, případně vyrozumět osobu o důvodech prodlevy a přepokládaném termínu vydání rozhodnutí. Pokud může mít rozhodnutí

⁵⁰Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář I.* díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 36. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁵¹Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu.* 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 35. ISBN 978-80-7208-947-5.

úřadu vliv na výsledek jiného řízení, snaží se úřad vydat rozhodnutí ještě před koncem jiného řízení.⁵²

Zásada hospodárnosti je zásadou procesní ekonomie. Dle této zásady nemají vznikat zbytečné náklady nejen daňovým subjektům, ale všem osobám zúčastněným na správě daní a orgánu vykonávající správou daní. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně.⁵³

4.7 Zásada volného hodnocení důkazů

„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti: přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“⁵⁴

Je na úvaze správce daně, aby posoudil, zda mají důkazy dostatečnou kvalitu a zda je má i v dostatečné kvantitě, aby byl co nejdříve prokázán skutkový stav. Při volném hodnocení důkazů není správce daně vázán žádnými předem stanovenými pravidly, pokud se jedná o důkazy potřebné k prokázání určité skutečnosti.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku 3 Afs 1/2003-101 ze dne 24.3.2004 k této zásadě vyjádřil takto: *„Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit a tedy i vyloučit ze svého rozhodování.“⁵⁵*

4.8 Zásada legitimního očekávání a zásada materiální pravdy

Zásada legitimního očekávání stanoví správci daně povinnost dbát na to, aby bylo rozhodováno ve skutkově shodných případech obdobně a nevznikaly nedůvodné rozdíly. Sjednocení postupů správců daní je zajišťováno metodickým řízením nadřízených orgánů všech stupňů. Tato zásada je součástí principu právní jistoty. Správce daně může vlastní rozhodovací praxi změnit, ale ne svévolně.

⁵²Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 14. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁵³Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 45. ISBN 978-80-7263-616-7.

⁵⁴§ 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2004, č.j Afs 1/2003-101, www.nssoud.cz

„Správní praxi lze změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“⁵⁶

Zásada materiální pravdy znamená, že rozhodující je skutečný obsah právního úkonu, který činí osoba zúčastněná na správě daní, nikoliv jeho formální označení. Správce daně přistoupí k uplatnění této zásady v situaci, kdy neakceptuj úkon učiněný osobou zúčastněnou na správě daní a chce jej posoudit odlišně.⁵⁷ Správce daně nese důkazní břemeno při uplatňování této zásady.

4.9 Zásada neverejnosti

Tato zásada je specifická pro správu daní. Je prostředkem právní ochrany daňových subjektů proti zneužití poskytnutých údajů. Správa daní je neverejná a úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděli.⁵⁸

4.10 Zásada oficiality, vyhledávací a shromažďovací

„Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.“⁵⁹ Správce daně je povinen zahájit a vést řízení z moci úřední, pokud daňový subjekt neučinil povinnosti vedoucí k zahájení řízení, nebo tak neučinil řádně.

„Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.“⁶⁰

Základním předpisem v České republice chránícím údaje o jednotlivých osobách a jejich soukromí je zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů.

⁵⁶Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář I.* díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 55-56. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁵⁷Tamtéž

⁵⁸Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu.* 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 42. ISBN 978-80-7208-947-5.

⁵⁹§ 9 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰§ 9 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

5 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ

Daňové řízení je jedním z ústředních pojmů daňového řádu. Označuje časový úsek od data podání daňového přiznání do doby zániku práva daň vyměřit, případně do doby zániku platební povinnosti. Daňové řízení vede správce daně, rozhoduje v něm o právech a povinnostech daňových subjektů.

V širším slova smyslu je daňové řízení množinou úkonů, které se mohou v rámci správy jedné daně odehrát. Jde o soubor postupů a dílčích řízení, která ve svém výsledku vedou ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem (např. uplynutím prekluzivní lhůty) daňové povinnosti související s touto daní.⁶¹

5.1 Předmět daňového řízení

Předmětem daňového řízení je vždy daň za určité zdaňovací období, kterým se rozumí pravidelně se opakující časový úsek. U daní, které zdaňovací období nemají, se vede řízení o dani, která se vztahuje k jednotlivé skutečnosti (např. daň z převodu nemovitostí za konkrétní převod nemovitosti).

5.2 Zahájení a konec daňového řízení

Daňové řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání, které učinila osoba zúčastněná na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně oznámil zahájení řízení osobě zúčastněné na správě daní. Pokud daňový subjekt nesplní svou povinnost učinit podání, které zahajuje řízení, zahájí toto řízení správce daně z moci úřední v okamžiku, kdy zjistí skutečnosti, které zakládají tuto povinnost.⁶²

⁶¹Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 805-806. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁶²Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 592. ISBN 978-80-7263-616-7.

Dílčí daňové řízení tedy začíná:

- v rovině nalézací:
 - podáním daňového tvrzení
 - výzvou správce daně k podání daňového tvrzení

Některá daňová řízení nevyžadují podání daňového subjektu. Postačí, pokud daňový subjekt splní svou povinnost v rovině platební (např. správní nebo soudní poplatky).

- v rovině platební:
 - úhradou daně
 - výzvou k zaplacení daně
 - doručením žádosti o převedení přeplatku, o posečkání daně
 - oznámením zajišťovacího příkazu
 - vydáním exekučního příkazu⁶³

Daňové řízení končí uplynutím lhůty pro stanovení daně nebo uplynutím lhůty pro placení daně.

Dílčí daňové řízení tedy končí:

- v rovině nalézací:
 - právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, tedy splněním daňové povinnosti
 - uplynutím lhůty pro stanovení daně
- v rovině platební:
 - úplnou úhradou daně, tedy splněním daňové povinnosti
 - uplynutím lhůty pro placení daně⁶⁴

Specifikem daňového řízení je skutečnost, že souvisle probíhá od vzniku daňové povinnosti až do jejího zániku, tedy do okamžiku, kdy již nelze daň vybrat. V průběhu daňového řízení lze vést jednotlivá dílčí daňová řízení, která směřují k naplnění jeho cíle, tedy ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Dílčí řízení jsou zahajována podle okolností daného daňového řízení.⁶⁵

⁶³Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 466. ISBN 978-80-7208-947-5.

⁶⁴Tamtéž, s. 467

⁶⁵Tamtéž

5.3 Dílčí daňová řízení

V rámci daňového řízení se odehrávají dílčí řízení, která se principiálně dělí na řízení probíhající v rovině nalézací, jež jsou vždy ukončena rozhodnutím ve věci samé, anebo o zastavení příslušného řízení a v rovině platební. Zde se jedná o řízení ve věcech o posečkání s placením daně, jejím splátkováním nebo rozhodnutím o zajištění daně.⁶⁶

Jednotlivá dílčí řízení jsou zákonem systematicky rozčleněna do tří skupin, a to na řízení mající přímý vztah ke zjišťování a následnému stanovování daňové povinnosti, na řízení mající přímý vztah k placení a vymáhání daní a na řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.⁶⁷

„Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení

- a) *nalézací*
 - 1. *vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,*
 - 2. *doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně,*
 - 3. *o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2,*
- b) *při placení daní*
 - 1. *o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,*
 - 2. *o zajištění daně,*
 - 3. *exekuční,*
 - 4. *o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3,*
- c) *o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.*⁶⁸

⁶⁶Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 808. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁶⁷Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 301. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁶⁸§ 134 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

6 NALÉZACÍ ŘÍZENÍ

Nalézací řízení je obsaženo v Části třetí – zvláštní část o správě daní, Hlava IV daňového řádu. Tato část upravuje jak řízení vyměřovací, tak řízení doměřovací, tedy řízení směřující ke správnému stanovení daně, dále pak společná ustanovení pro nalézací řízení, která jsou popsána v závěru kapitoly.

6.1 Řízení vyměřovací

Vyměřovací řízení je upraveno v § 135 až § 140 daňového řádu a v jeho rámci dochází k vyměření daně. Nejčastěji se tak děje na základě daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Řízení vyměřovací končí vydáním rozhodnutí o stanovení daně.

6.1.1 Řádné daňové tvrzení, splatnost daně

Řádné daňové tvrzení, jímž je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, je základem pro správné zjištění a stanovení daně. Jde o nejdůležitější podání daňového subjektu ke splnění břemene tvrzení. Daňový subjekt je povinen si v řádném daňovém tvrzení sám daň vypočítat, současně uplatnit případná osvobození, slevy a odpočty dle platné právní úpravy a výsledek uvést v tvrzení.⁶⁹

Povinnost podat řádné daňové tvrzení⁷⁰ může vzniknout dvěma způsoby. Buď tato povinnost vyplývá přímo ze zákona, nebo správce daně tuto povinnost uložil daňovému subjektu rozhodnutím, které se označuje jako výzva. Výzvou je správce daně oprávněn uložit povinnost podat řádné daňové tvrzení pouze daňovému subjektu. Nelze vyzvat k podání řádného daňového tvrzení někoho, kdo není daňový subjekt, nebo někoho, kdo jím je, ale ne pro daň, u které je vyzýván podat daňové tvrzení.⁷¹

„Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.“⁷²

⁶⁹Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 595-596. ISBN 978-80-7263-616-7.

⁷⁰Dle § 72 odst. 1 daňového řádu lze řádné daňové přiznání podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem

⁷¹Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 302. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁷²§ 135 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Pokud není daň uhrazena posledním dnem lhůty pro podání tvrzení, stává se nedoplatkem. Pokud je daň zaplacená před splatností, je vedena jako přeplatek, protože až dnem předepsání do evidence daně, což lze uskutečnit nejdříve v den splatnosti daně, je daň zapravena na příslušnou daňovou povinnost. Do této doby čeká úhrada nesplacené daně na osobním daňovém účtu jako přeplatek.⁷³

6.1.2 Lhůty pro podání daňového přiznání, hlášení a vyúčtování

U daní je nutno rozlišovat, zda se jedná o daně, které se vyměřují za zdaňovací období, nebo o daně vyměřované na zdaňovací období. Dle § 136 odst. 1 daňového řádu platí, že u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se daňové přiznání podává nejpozději do 3 měsíců od uplynutí období. Typickým příkladem je daň z příjmů. Platí, že u daně z příjmů za příslušný rok, kde je zdaňovací období shodné s kalendářním rokem, je lhůta pro podání daňového přiznání 1.4. následujícího roku.⁷⁴

Pokud daňovému subjektu zpracovává daňové přiznání daňový poradce, nebo jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, musí být toto daňové přiznání dle § 136 odst. 2 daňového řádu podáno nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.⁷⁵

„Daňové přiznání u daní vyměřovaných na zdaňovací období, které činí 12 měsíců, se podává nejpozději do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období.“⁷⁶

Tomuto obecnému ustanovení odpovídá v současné právní úpravě např. daň z nemovitostí a daň silniční.

⁷³Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 813,924. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁷⁴Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 303. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁷⁵To platí jen, pokud je příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle § 136 odst. 1 daňového řádu. Pokud poradce v šestiměsíční lhůtě zemře nebo zanikne, zůstává tato lhůta zachována.

⁷⁶§ 136 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

V § 136 odst. 4 je stanoveno pravidlo typické pro nepřímé daně, mezi něž patří např. daň z přidané hodnoty a spotřební daň, že je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, daňové přiznání se podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období.

Zákon také řeší situaci, kdy je daňový subjekt registrován ke konkrétní dani, ale ve zdaňovacím období mu nevznikne daňová povinnost. V praxi jde zejména o daň z příjmů. V takovém případě není povinností daňového subjektu daňové přiznání podat. Je však jeho povinností sdělit tuto skutečnost správci daně, a to ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

„Hlášení se podává do 25 dnů po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátcí daně povinnost, která je předmětem hlášení. Pokud je s hlášením spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání hlášení.“⁷⁷

V § 137 odst. 1 jsou tedy upravené obecné podmínky pro podávání hlášení všem plátcům daní. Jde o procesní základ pro evidování povinností plátců daní v evidenci správce daně na základě hlášení. Pojem hlášení je užit v různých speciálních a daňových zákonech jako je Zákon o daních z příjmů (hlášení o dani vybírané srážkou), Zákon o DPH (souhrnné hlášení).⁷⁸

„Vyúčtování se podává do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Pokud je s vyúčtováním spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání vyúčtování.“⁷⁹

Je zřejmé, že vyúčtování má charakter podání, kterým plátce daně tvrdí plnění své povinnosti jako plátce daně, ve smyslu osoby, která pod svou majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň, kterou vybere od poplatníků nebo ji poplatníkům srazí. Tento instrument je zatím využíván pro vyměření daně ze závislé činnosti a funkčních požitků a daně vybírané srážkou.⁸⁰

⁷⁷§ 137 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁸Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 828-829. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁷⁹§ 137 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁰Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 601. ISBN 978-80-7263-616-7.

6.1.3 Opravné daňové přiznání, opravné vyúčtování

Opravné daňové přiznání či opravné vyúčtování je instrument, který umožňuje, aby daňový subjekt, který podal daňové přiznání nebo vyúčtování ještě před uplynutím lhůty pro jeho podání, mohl opravit případné nedostatky tohoto podání. Správce daně má v tomto případě povinnost se původním vadným podáním dále nezabývat.⁸¹

Možnost podat opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování, které je upraveno v § 138 odst. 1 daňového řádu, tedy slouží k opravě nedostatků dříve podaných daňových tvrzení. Podmínkou tedy je, že dosud neuplynula zákonná lhůta pro jejich podání. Daňový subjekt podává opravné daňové přiznání nebo vyúčtování na stejném tiskopise jako řádné daňové přiznání nebo vyúčtování, což musí být označeno v záhlaví tiskopisu.

Dle § 138 odst. 2 daňového řádu se v řízení dále postupuje dle opravného daňového přiznání nebo vyúčtování a k předchozímu daňovému přiznání či vyúčtování se nepřihlíží. Stejným způsobem lze nahradit i dodatečná daňová přiznání nebo dodatečná vyúčtování a již podaná opravná přiznání či opravná vyúčtování.⁸²

6.1.4 Vyměření daně

„Daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.“⁸³

Vyměření dle odst. 1 je správcem daně zjištěn základ daně a vyčíslena daň, popřípadě daňový odpočet, stára či jiný způsob zdanění a v této výši je o ní rozhodnuto. Výsledkem vyměřovacího řízení zahájeného podáním daňového přiznání nebo vyúčtování nebo z moci úřední, je vydání rozhodnutí, tj. platebního výměru. Pokud správce daně dospěje ke zjištění, že toto tvrzení odpovídá skutečné daňové povinnosti, akceptuje tvrzení daňového subjektu v tomto rozhodnutí. V případě, že správce daně dospěje k závěru, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti daného daňového

⁸¹Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II.* díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 834. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁸²Tamtéž

⁸³§ 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

subjektu, stanoví výslednou daň sám s tím, že rozdíl mezi částkou tvrzenou a částkou zjištěnou v rozhodnutí vyznačí.⁸⁴

„Podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.“⁸⁵

Výsledkem vyměřovacího řízení je tedy rozhodnutí o výši daně, které má formu platebního výměru. U vyúčtování se jedná o autoritativní potvrzení vyúčtování nebo rozhodnutí, kterým se předepisuje určitá částka plátcí daně k přímé úhradě. Ve výroku platebního výměru má být uveden základ daně zjištěný správcem daně a částka daně k úhradě. Vyměřenou daň správce daně předepíše do evidence daní.⁸⁶

Vydání platebního výměru je okamžikem vyměření. Až po vyměření lze daň předepsat do evidence daní. Pokud se daň vyměřuje platebním výměrem, který se doručuje daňovému subjektu, bude vyměření daně a její předepsání do evidence daní předcházet doručení platebního výměru daňovému subjektu.

Odstavec 3 § 139 daňového řádu upravuje náhradní lhůtu splatnosti v případech, kdy po provedeném vyměřovacím řízení správce daně stanoví daň vyšší než daňový subjekt tvrdil ve svém přiznání nebo vyúčtování nebo když správce daně vyměřuje daň z moci úřední. V těchto případech se uplatňuje náhradní lhůta splatnosti v trvání 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.⁸⁷

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 15.3.2007, č.j. 7 Afs 10/2006-57 vyjádřil takto: *„Správce daně je tak po ukončeném vytykáacím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplně. Tedy až den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně.“⁸⁸*

⁸⁴Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 306. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁸⁵ § 139 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁶Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 604. ISBN 978-80-7263-616-7.

⁸⁷Tamtéž

⁸⁸Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.3.2007, č.j. 7 Afs 10/2006-57, www.nssoud.cz

6.1.5 Platební výměr, vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu

V ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu se projevuje zásada hospodárnosti, když umožňuje správci daně neoznamovat daňovému subjektu vydané rozhodnutí tam, kde je toto rozhodnutí v souladu s daňovým přiznáním nebo vyúčtováním podaným daňovým subjektem. Pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, nemusí správce daně platební výměr daňovému subjektu odesílat. Platební výměr správce daně založí do spisu. Toto neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, protože v tomto případě musí správce daně platební výměr daňovému subjektu zaslat vždy.⁸⁹

Nález Ústavního soudu ze dne 10.3.2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09 judikuje: „*Ústavní soud si je vědom skutečnosti, že dnem 1.1.2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, jehož § 140 odst. 1 stanoví, že neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb., účinného do 31.12.2010, tedy nový daňový řád s účinností ode dne 1.1.2011 výslovně zakotvuje, že zahájení postupu k odstranění pochybností je překážkou konkludentního vyměření daně.*“⁹⁰

V případě, kdy není platební výměr daňovému subjektu zasílán, je v § 140 odst.2 daňového řádu stanovena fikce doručení k poslednímu dni lhůty k podání přiznání nebo vyúčtování. Účinnost rozhodnutí nastává dnem doručení, účinky vyměření daně nastávají tedy k tomuto dni, i když reálně správce daně přistoupí k vyměření později vzhledem k množství podaných přiznání. Daňový subjekt se může dozvědět, jestli tento okamžik nastal, pokud bude nahlížet do spisu nebo pomocí dálkového přístupu.⁹¹

„Daňový subjekt je oprávněn vyžádat i od správce daně stejnopis platebního výměru, který správce daně zašle daňovému subjektu do 30 dnů ode dne, kdy obdržel

⁸⁹Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 307. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁹⁰Nález Ústavního soudu ze dne 10.3.2011, sp. zn. I. ÚS 3244/009, http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=1-3244-09_1

⁹¹Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II*. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 834. ISBN 978-80-7357-564-9.

*jeho žádost; je-li žádost podána před okamžikem vydání platebního výměru, běží tato lhůta ode dne jeho vydání.*⁹²

Pokud daňový subjekt vyžaduje zaslání platebního výměru v jeho materializované podobě, i přesto, že je vyměřeno v souladu s jeho tvrzením, může správce daně požádat o jeho zaslání. Správce daně je povinen stejnopis platebního výměru zaslat do 30 dnů daňovému subjektu ode dne, kdy obdržel jeho žádost. Daňový subjekt tuto žádost může doručit správci daně ještě před vydáním platebního výměru. V tomto případě se uvedená lhůta bude počítat ode dne vydání platebního výměru, tedy ode dne, kdy správce daně přistoupil ke stanovení daně.⁹³

Platební výměr obsahuje poučení o možnosti či nemožnosti odvolání. Jestliže se tvrzená daň shoduje s daní vyměřenou, odůvodnění potom platební výměr neobsahuje. Proti takovému platebnímu výměru se nelze odvolat. Pokud správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, u kterého se vždy vydává platební výměr, který se doručuje vždy daňovému subjektu, tento platební výměr obsahuje odůvodnění a je proti němu připuštěno odvolání. Pokud bylo vydáno rozhodnutí na základě závazného posouzení⁹⁴, lze rovněž proti němu podat odvolání.⁹⁵

6.2 Řízení doměřovací

Dalším dílčím řízením v řízení nalézacím je řízení doměřovací, které je upraveno v § 141 až § 144 daňového řádu, a ke kterému dochází v případě, že ve vyměřovacím řízení není daň stanovena správně. K zahájení doměřovacího řízení může dojít z podnětu daňového subjektu tím, že podá dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly.⁹⁶

Doměřením se má na mysli jakékoliv další vyměření téže daně za totéž zdaňovací období.

⁹²§ 140 odst. 3 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁹³Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 606. ISBN 978-80-7263-616-7.

⁹⁴Rozhodnutí o závazném posouzení lze chápat tak, že státní orgán závazně stanovuje, jak bude konkrétní daňovou situaci posuzovat a jaké daňové důsledky z této situace vyvodí.

⁹⁵Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 841-842. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁹⁶Tamtéž, s. 853

6.2.1 Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování

Pokud daňový subjekt zjistí, že jeho daň měla být vyšší než poslední známá daň, je jeho povinností podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, a to do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil důvod k jeho podání. V dodatečném daňovém tvrzení je daňový subjekt povinen uvést den zjištění důvodu podání. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zjištěn důvod k podání dodatečného daňového tvrzení, je tato daň také splatná.⁹⁷

Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší než je poslední známá daň je daňový subjekt oprávněn podat, jestliže vyšly najevo nové důkazy nebo skutečnosti, které nasvědčují tomu, že původně stanovená daň byla vyměřena v nesprávné výši. V případě, že rozhodnutí, z kterého vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek, není dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování přípustné. Daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede rozdíl oproti poslední známé dani, den jeho zjištění a uvede i důvody pro jeho podání. Pokud je daň předmětem probíhající daňové kontroly, není dodatečné daňové přiznání ani dodatečné vyúčtování přípustné.⁹⁸

„Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.“⁹⁹

6.2.2 Splatnost dodatečně tvrzené daně, následné hlášení

Daňový subjekt, který tvrdí, že jeho daň má být vyšší, je povinen uhradit rozdíl na dani ve stejné lhůtě, v jaké je povinen podat dodatečné daňové přiznání. Obecně je daň splatná posledního dne pro podání daňového přiznání. Pokud ji daňový subjekt neuhradí nejpozději v tento den splatnosti, ocitá se v prodlení. Úrok z prodlení

⁹⁷Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 310. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁹⁸Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 608-609. ISBN 978-80-7263-616-7.

⁹⁹§ 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

s placením daně běží počínaje pátým pracovním dnem, který následuje po původním dni její splatnosti.¹⁰⁰

Následné hlášení je obdobou opravného daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání a je ho povinen podat plátce daně. Pokud plátce daně zjistí, že povinnost v hlášení má být vyšší, je současně povinen v následném hlášení uvedený rozdíl uhradit. Pokud z následného hlášení vyplyne nárok plátce daně na vrácení dosud hlášené a uhrazené daně, o vrácení částky rozhodne správce daně, který vydá platební výměr.¹⁰¹

6.2.3 Doměření daně

Doměření daně je upraveno v § 143 daňového řádu a jde o postup stanovení daně za předpokladu, že došlo ke zjištění, že již stanovená daň není správná.

K zahájení doměřovacího řízení může dojít tím, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, nebo z moci úřední. Doměřením se má na mysli jakékoliv další než první vyměření téže daně a může spočívat ve zvýšení nebo snížení poslední známé daně. K doměření daně může také dojít tehdy, pokud správce daně při vyhledávací činnosti, spolupráci s jinými správci daně, získá nové důkazy či indicie, na jejichž základě lze předpokládat, že původně stanovená daň není správná. V tomto případě správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt nevyhoví této výzvě, správce daně doměří daň z moci úřední.¹⁰²

Postup, kdy je správce daně ten, kdo zjistí důvody pro doměření daně, je upraven v § 143 odst. 3 daňového řádu. Je možná dvojí situace. Buď správce daně zjistí důvody k doměření daně v rámci daňové kontroly a daň doměří dle jejího výsledku, nebo správce daně získá jiné důkazy či indicie a vyzve pak daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání.

¹⁰⁰Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 849-850. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁰¹Lichnovský, O., Ondrýsek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 314. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹⁰² Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 852. ISBN 978-80-7357-564-9.

„K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“¹⁰³

Na základě výsledků doměřovacího řízení správce daně doměří daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky daně nově zjištěné a tento rozdíl na dani předepíše do evidence daní.

Krajský soud v Plzni se v rozsudku ze dne 31.5.2005, čj. 30 Ca 263/2002-63 vyjádřil takto: *„Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti může daňový subjekt platně podat jen při respektování subjektivní lhůty, tj. do konce měsíce následujícího po zjištění důvodu, a při respektování objektivní lhůty, tj. do tří let, resp. zákonem stanovené jiné lhůty, od konce zdaňovacího období, v něm vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení podat.“¹⁰⁴*

6.2.4 Dodatečný platební výměr

V § 144 odst. 1 daňového řádu se projevuje zásada hospodárnosti, když umožňuje správci daně neoznamovat daňovému subjektu vydané rozhodnutí, které je v souladu s dodatečným daňovým přiznáním či vyúčtováním daňového subjektu.

„Neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.“¹⁰⁵

Vzhledem k tomu, že dodatečný platební výměr podle § 144 odst. 1 daňového řádu se neoznamuje daňovému subjektu, daňový řád stanovuje právní fikci jeho doručení. Pokud bylo dodatečné daňové tvrzení podáno včas, za den doručení dodatečného platebního výměru se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení, tedy poslední den měsíce následujícího po měsíci, v němž byly

¹⁰³ § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁴ Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31.5.2005, čj. 30 Ca 263/2002-36, <http://sbirka.nssoud.cz/cz/danove-rizeni-a-lhuta-k-podani-dodatecneho-danoveho-priznani.p686.html?q=>

¹⁰⁵ § 144 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

zjištěny důvody pro jeho podání. Pokud bylo dodatečné daňové tvrzení podáno pozdě, za den doručení platebního výměru se považuje den podání dodatečného daňového tvrzení.¹⁰⁶

Dle § 144 odst. 3 daňového řádu si daňový subjekt může vyžádat stejnopis dodatečného platebního výměru, který byl založen do spisu spolu s prvopisem. Správce daně musí do 30 dnů od doručení žádosti stejnopis zaslat daňovému subjektu. Pokud je žádost podána před vydáním dodatečného platebního výměru, správce daně musí zaslat stejnopis daňovému subjektu do 30 dnů od jeho vydání.¹⁰⁷

Pokud se doměřená daň neodchyluje od daně daňovým subjektem dodatečně tvrzené, proti dodatečnému platebnímu výměru se nelze odvolat. Pokud je dodatečný platební výměr vydaný na základě dokazování, správce daně v něm musí uvést odůvodněn, jakými úvahami se řídil a o které důkazy se opřel. V tomto případě je za den doměření považován den vydání tohoto rozhodnutí a daňový subjekt se může proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolat.

6.3 Společná ustanovení pro nalézací řízení

Společná ustanovení pro řízení vyměřovací a doměřovací jsou upravena v § 145 až § 148 daňového řádu.

6.3.1 Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení

Daňový subjekt ne ve všech případech podá daňové tvrzení. Někdy zapomene, někdy jde o neznalost, někdy se záměrně vyhýbá daňové povinnosti. V souladu se zásadou vyhledávací a se zásadou oficiality správce daně takovým daňovým subjektům zašle výzvu k podání daňového tvrzení, ve které stanoví náhradní lhůtu k jeho podání. Správce daně má povinnost v odůvodnění výzvy uvést, proč přikročil k jejímu vydání. Je to z důvodu, že daňový subjekt o svém břemenu tvrzení ani nemusí vědět, nebo má ke vzniku této povinnosti jiný postoj než správce daně. Pokud není daňové tvrzení

¹⁰⁶Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 497. ISBN 978-80-7208-947-5.

¹⁰⁷Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 318. ISBN 978-80-7400-390-5.

podáno ani po náhradní lhůtě stanovené ve výzvě, má správce jedinou možnost, a to stanovit daň podle pomůcek.¹⁰⁸

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 7.4.2005, č.j. 1 Afs 62/2004-68 vyjádřil takto: „*Není-li podáno daňové přiznání a nestane-li se tak ani na výzvu správce daně ve lhůtě, kterou mu k tomu stanovil, zákon dává správci daně na výběr oprávnění buď stanovit základ daně a daň dle pomůcek, nebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula, vyměřit daň v této výši a eventuálně provést místní šetření, popřípadě zahájit daňovou kontrolu a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Ve výběru, které z oprávnění užije, je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit.*“¹⁰⁹

V případě, že správce daně důvodně předpokládá doměření daně, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Ve výzvě sdělí daňovému subjektu důvody, pro které ho k podání tvrzení vyzývá. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Ve smyslu zásady rovnosti daňových subjektů je vyloučeno, aby správce daně v obdobných případech u některých daňových subjektů vyzýval k podání dodatečného přiznání a u jiných zahajoval daňovou kontrolu s následkem vyměření penále.¹¹⁰

6.3.2 Zaokrouhlování daně

Zaokrouhlovanou daní se rozumí jak daň tvrzená, tak daň stanovená z moci úřední. Jde o celkovou výši daně vyměřené:

- na základě podaného daňového tvrzení,
- na základě podaného dodatečného daňového tvrzení,

¹⁰⁸Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 499. ISBN 978-80-7208-947-5.

¹⁰⁹Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.4.2005, č.j. 1 Afs 62/2004-68, www.nssoud.cz

¹¹⁰Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. s 626. ISBN 978-80-7263-616-7.

- na základě pomůcek při nepodání daňového tvrzení,
- na základě daňové kontroly.¹¹¹

„Daň se zaokrouhluje na celé koruny nahoru, a to jak v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, tak i při stanovení daně správcem daně.“¹¹²

„Záloha na daň se zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru.“¹¹³

6.3.3 Rozhodnutí o stanovení daně

V nalézacím řízení se daň stanovuje na základě platebního výměru při řízení vyměřovacím a dodatečného platebního výměru při řízení doměřovacím. Ustanovení § 147 daňového řádu se zabývá formou rozhodnutí o stanovení daně a jeho náležitostmi.

„Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.“¹¹⁴ Úprava dle tohoto paragrafu vychází z předpokladu, že ve většině případů je tvrzení daňového subjektu správné a správce daně při vyměření shledá ten samý výsledek a není proto důvod, aby daňovému subjektu odůvodňoval jeho vlastní tvrzení.

Pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn rozdíl mezi daní stanovenou a daní tvrzenou. Byla-li daň stanovena z moci úřední, například při stanovení daně podle pomůcek při nepodání daňového tvrzení, stanovení daně se odůvodňuje v plném rozsahu. Platí, že kdykoliv dochází ke stanovení daně jinak než na základě daňového tvrzení, jde o stanovení daně z moci úřední.¹¹⁵

„Pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn.“¹¹⁶

¹¹¹Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 502. ISBN 978-80-7208-947-5.

¹¹²§ 146 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹¹³§ 146 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁴§ 147 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁵Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 322. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹¹⁶§ 147 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

„Dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno.“¹¹⁷

Co se nalézacího řízení týče, v praxi často dochází ke stanovení daně na základě postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly. V těchto případech musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno. Za odůvodnění je považován pro tyto případy úřední záznam či protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností nebo zpráva o daňové kontrole. V rozhodnutí o stanovení daně musí být součástí odkaz na toto odůvodnění.¹¹⁸

„Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.“¹¹⁹

6.3.4 Lhůta pro stanovení daně

Lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní. Do uplynutí této lhůty lze poslední známou daň měnit, a to jak z podnětu daňového subjektu, tak z moci úřední. Uplynutím lhůty ke stanovení daně dochází k zániku práva, které již nelze přiznat.

Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu stanovuje lhůtu pro stanovení daně 3 roky. Tato tříletá lhůta počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by měl daňový subjekt povinnost podat daňové tvrzení.¹²⁰

Ukládá-li zákon v § 136 odst. 1 povinnost u daní vyměřovaných za zdaňovací období 12 měsíců podat daňové tvrzení nejpozději do tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období, pak již v tento den začíná běžet tříletá prekluzivní lhůta. Z toho

¹¹⁷§ 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁸Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 322. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹¹⁹§ 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁰Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 507. ISBN 978-80-7208-947-5.

vyplývá, že lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.¹²¹

Příklady stanovení lhůty:

Daň z příjmů za rok 2018:

- počátek běhu lhůty = 1.4.2019
- konec běhu lhůty = 1.4.2022

Daň silniční za rok 2018

- počátek běhů lhůty = 31.1.2019
- konec běhů lhůty = 31.1.2022

Daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2018

- počátek běhu lhůty = 25.4.2018
- konec běhu lhůty = 25.4.2021

Lhůta pro stanovení daně se dle § 148 odst. 2 daňového řádu prodlužuje o rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně. Dále se lhůta prodlužuje o rok, pokud došlo k zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku nebo oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku je důvodem k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok.¹²² Podmínkou k tomu, aby skutečně došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok je, že k těmto specifikovaným úkonům dojde v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Pokud k nim dojde více než 12 měsíců před jejím skončením, nemají na běh lhůty žádný vliv.¹²³

¹²¹Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 871-872. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹²²Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. s 506. ISBN 978-80-7208-947-5.

¹²³Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 873. ISBN 978-80-7357-564-9.

Mezi instrumenty, které přeruší běh prekluzivní lhůty a vyvolají celý její nový běh, patří daňová kontrola, podání řádného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení. Podání dodatečného daňového tvrzení ani oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení nemají účinky přerušení běhu lhůty.¹²⁴ Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je vedeno před Ústavním soudem či správním soudem nebo v situaci, kdy paralelně s daňovým řízením probíhá u soudu jiné řízení, jehož rozhodnutí je nezbytné pro správné stanovení daně.¹²⁵

Maximální délka prekluzivní lhůty pro stanovení daně je stanovena v § 148 odst. 5 daňového řádu. Platí, že tato lhůta uplyne nejpozději za 10 let od jejího počátku. Pokud soud rozhodne o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci. Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně zde nemá vliv. Pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejich příslušenství uhradí za účelem zániku trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, správce daně může daň stanovit bez ohledu na to, zda uplynula lhůta pro stanovení daně.¹²⁶ V tomto případě musí sám daňový subjekt vykonávat dobrovolně konkrétní úkony vedoucí k nápravě stavu a musí být zcela splněna daňová povinnost.

Nález Ústavního soudu ze dne 11.1.2007, sp. zn. II. ÚS 493/05 judikuje: *„Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy. Ustanovení odst. 2 neobsahuje výčet úkonů, které mají za následek obnovu běhu prekluzivní lhůty. Nepochybně se ale musí jednat o úkon podle daňového řádu, který je učiněn před uplynutím prekluzivní lhůty, směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt byl o tomto úkonu zpraven. Okamžik, kdy byl daňový subjekt o úkonu zpraven, je rozhodný pro běh nové lhůty. Mělo by se tedy*

¹²⁴Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s 877. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹²⁵Lichnovský, O., Ondrýšek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. s 329. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹²⁶Tamtéž

jednoznačně jednat o úkon omisivní a okamžik, kdy informace o jeho provedení došla k daňovému subjektu, by měl být prokazatelný. Nemůže se tudíž jednat o úkon omisivní, fiktivní.“¹²⁷

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 1.6.2010, č.j. 2 Afs 35/2009-124 vyjádřil takto: „Z logiky a smyslu zákonné úpravy je zřejmé, že přerušeni prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu nemůže způsobit jakýkoliv úkon správce daně, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených daňovým řádem, zejména pak jeho ustanovením § 2 odst. 7, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.“¹²⁸

¹²⁷Nález Ústavního soudu ze dne 1 1.1.2007, sp. zn. II ÚS 493/05, <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=2-493-05>

¹²⁸Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.6.2010, č.j. 2 Afs 35/2009-124, www.nssoud.cz

ZÁVĚR

Autorka si pro svou bakalářskou práci zvolila téma „Nalézací řízení, proces směřující ke správnému stanovení daně“. Jejím cílem bylo vymezit, charakterizovat a objasnit pojmy nalézacího řízení dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů za pomoci odborné literatury, vybraných judikátů, právních předpisů a zkušeností z pozice vrchního referenta na oddělení vyměřovacím. Dalším cílem, kterého mělo být prací dosaženo pro pochopení správného stanovení daně dle daňového řádu, byla charakteristika a definování nalézacího řízení, jehož výsledkem je vždy vydání rozhodnutí, tj. platebního výměru. Autorka má za to, že stanovené cíle byly naplněny, proces nalézacího řízení byl dostatečně a srozumitelně objasněn a bakalářská práce může být podkladem pro získání informací těm, kteří se v daňové správě nepohybují a nemají o této oblasti dostatečné znalosti.

První kapitola se věnovala genezi daní a daňové správy od otrokářské společnosti až do období vývoje finanční správy po roce 1989, kdy bylo velmi důležité pro ministerstvo vnitra vytvořit orgány finanční správy, které budou fungovat v tržní ekonomice.

Druhá kapitola vymezila základní pojmy z oblasti správy daní, kterými byly správa daně a její předmět, správce daně, daňový subjekt, daň a daňová povinnost. Definovat tyto základní pojmy bylo velmi důležité, protože jsme se s nimi setkali v průběhu celé bakalářské práce.

Ve třetí kapitole byla charakterizována organizace finanční správy České republiky od 1.1.2013, její orgány a postavení při správě daní.

Velmi důležitý byl rozbor základních zásad při správě daní ve čtvrté kapitole, které představují základní pravidla, jimiž se řídí všichni účastníci daňového řízení a jež jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů.

Pátá kapitola vymezila obecně daňové řízení, které vede správce daně a rozhoduje v něm o právech a povinnostech daňových subjektů. Bylo zde popsáno, co je předmětem daně, kdy daňové řízení začíná a kdy končí, jaká dílčí daňová řízení se v rámci daňového řízení odehrávají.

Hlavním cílem bakalářské práce, jímž se zabývala kapitola šestá, bylo charakterizovat a vymezit nalézací řízení, které je dílčím daňovým řízením a jehož hlavním cílem je najít a správně stanovit daň. Autorka tuto kapitolu rozdělila na tři další podkapitoly. První z nich vymezila a popsala řízení vyměřovací, které nejčastěji začíná podáním řádného daňového tvrzení daňovým subjektem. Popsala zde, jaké jsou lhůty pro podání daňového přiznání a vyúčtování, kdy může daňový subjekt podat opravné daňové přiznání či vyúčtování a jakým způsobem dochází k vyměření daně, jehož výsledkem je vydání platebního výměru. Druhá podkapitola se věnovala doměřovacímu řízení, ke kterému může dojít v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání nebo z moci úřední. Pro toto řízení je stěžejní možnost změnění výše stanovené daně v průběhu lhůty pro vyměření daně, pokud ve vyměřovacím řízení není daň stanovena správně. V závěru této kapitoly byla popsána společná ustanovení pro nalézací řízení, mezi které patří postup při nepodání řádného či dodatečného daňového tvrzení, způsob zaokrouhlování vypočtené daně a rozhodnutí o stanovení daně, které je výsledkem nalézacího řízení.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Seznam použitých českých zdrojů

Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář I. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M., *Daňový řád Komentář II. díl*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

Bumba, J., *České katastry od 11. do 21. století*, 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. ISBN 978-80-247-2318-1. 192.s.

Janák, J., Hledíková, Z., *Dějiny správy v českých zemích do roku 1945*, 1. vydání, Praha: Státní pedagogické nakladatelství, n. p., 1989. ISBN 80-04-21189-5. 519.s.

Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, 1. vydání. Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. ISBN 978-80-7263-616-7. 959.s.

Kopřiva, M., Novotný, J., *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, a.s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5. 927.s.

Lichnovský, O., Ondrýsek, R., a kolektiv, *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-390-5. 614.s.

Široký, J., *Daňová teorie s praktickou aplikací*, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8. 258.s.

Právní předpisy

Dekret presidenta republiky č. 128/1945 Sb., o zatímní územní organizaci některých finančních úřadů a změnách s tím spojených v zemích České a Moravskoslezské

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 281/1948 Sb. o výkonu finanční správy národními výbory

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

Zákon České národní rady č. 33/1970 Sb., o finančních správách

Zákon České národní rady č. 53/1990 Sb., o územních finančních orgánech

Judikáty

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2004, č.j Afs 1/2003-101

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.4.2005, č.j. 1 Afs 62/2004-68

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31.5.2005, č.j. 30 Ca 263/2002-36

Nález Ústavního soudu ze dne 11.1.2007, sp. zn. II ÚS 493/05

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.3.2007, č.j 7 Afs 10/2006-57

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.6.2010, č.j. 2 Afs 35/2009-124

Nález Ústavního soudu ze dne 10.3.2011, sp. zn. I. ÚS 3244/009

Seznam použitých internetových zdrojů

Dekret presidenta republiky č. 128/1945 Sb., o zatímní územní organizaci některých finančních úřadů a změnách s tím spojených v zemích České a Moravskoslezské. [online]. © 2019 Ministerstvo vnitra České republiky. [cit. 2019-11-11]. Dostupné z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=128/1945&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Historie Ministerstva financí 1918-2004. [online]. [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>

Zákon č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory. [online]. © 2019 Ministerstvo vnitra České republiky. [cit. 2019-11-15]. Dostupné z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=281/1948&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Zákon České národní rady č. 33/1970 Sb., o finančních správách. [online]. © 2019. Ministerstvo vnitra České republiky. [cit. 2019-11-17]. Dostupné z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=33/1970&typeLaw=zakon&chat=Cislo_zakona_smlouvy

Zákon České národní rady č. 53/1990 Sb. o územních finančních orgánech. [online]. © 2019. Ministerstvo vnitra České republiky. [cit.2019-11-17] Dostupné z: https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=531/1990&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. [online]. © 2019. [cit. 2019-11-22]. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=23634>

www.nalus.usoud.cz

www.nssoud.cz

www.sbirka.nssoud.cz

BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE

Jméno autora: Petra Charamzová

Obor: Evropská hospodářskosprávní studia

Forma studia: kombinované studium

Název práce: Nalézací řízení, proces směřující ke správnému stanovení daně

Rok: 2020

Počet stran textu bez příloh: 43

Celkový počet stran příloh: 0

Počet titulů českých použitých zdrojů: 8

Počet titulů zahraničních použitých zdrojů: 0

Počet internetových zdrojů: 9

Vedoucí práce: Doc. JUDr. Jan Brázda Ph.D.