

Ekonomicko – správní fakulta

Masarykova Univerzita

Studijní materiál k předmětu MKF_NEDA / MPF_NEDA *Nepřímé daně*

Správa daní v České republice

(Vybrané otázky správy daní z organizačního a funkčního hlediska – daňový řád se zaměřením na nepřímé daně)

prosinec 2013

Mgr. Damian Czudek

Obsah

Úvod	3
Změny ve správě daní - daňový řád a cíle právní úpravy	3
Právní úprava, vztah daňového řádu k dalším předpisům	5
Pojem „daň“	6
Pojem „daňový proces“, „správa daní“ a „daňové řízení“	7
Předmět a účel správy daní	8
Základní zásady správy daní	9
Subjekty správy daní dle daňového řádu	11
FINANČNÍ SPRÁVA DLE ZÁKONA O FINANČNÍ SPRÁVĚ ČR	15
CELNÍ SPRÁVA.....	16
Čas při správě daní	17
Doručování	18
Dokumentace – daňový spis.....	19
Nahlížení do spisu.....	21
Řízení a postupy	21
Průběh řízení	22
Registrační a vyhledávací řízení.....	25
Specifika registrace u nepřímých daní.....	28
Nalézací řízení.....	28
Specifika lhůt pro podání daňového tvrzení u nepřímých daní	29
Placení daní	31
Lhůty pro placení daně u jednotlivých druhů daní.....	33
Závěr	35
Užitečné odkazy.....	36
Zákony, články a jiné el. zdroje.....	36
Doporučená literatura	36
Kontrolní otázky	38
Použitá literatura	39

Úvod

Správa daní v České republice, jak z organizačního, tak funkčního hlediska, prošla v poslední době značným vývojem. Zejména z funkčního hlediska a přijetí zcela nového zákona – daňového řádu, který nahradil s účinností od 1. ledna 2009 dříve platný, avšak dnešní době a podmínkám již nevyhovující a mnohokrát novelizovaný¹ zákon o správě daní a poplatků za přínos daňovému právu.

Z organizačního hlediska došlo možná na první pohled ještě k výraznějším změnám. V první fázi reformy, která nabyla účinnosti k 1. 1. 2011 bylo zřízeno Generální finanční ředitelství a došlo tak k centralizaci daňové soustavy, když jedinou účetní jednotkou se stalo Generální finanční ředitelství namísto dřívějších osmi finančních ředitelství.

Druhá fáze proběhla s účinností od 1. 1. 2013 a vznikla tak zcela nová soustava orgánů. Z provedených změn je patrné, že cílem reformy byla větší centralizace rozhodovacích pravomocí a tím i jednotnost při rozhodování. Doufejme, že se tento cíl reformy naplní a jednotnost v rozhodování se projeví a tím i zvýší právní jistota daňových subjektů a předvídatelnost v rozhodování daňové správy. Na rozdíl od zavedení některých institutů, jako např. závazného posouzení správcem daně, kde tohoto cíle zjevně dosaženo nebylo.

Změny ve správě daní - daňový řád a cíle právní úpravy

Finanční právo, zejména však právo daňové, je úzce spjato s neustále probíhajícími změnami ve státě. Daňové příjmy stanoví jeden ze základních příjmů veřejných rozpočtů, které nejen stát, ale i samosprávné celky nepochybně ke své existenci a plnění svých úkolů potřebují. Daň jsou také jedním z nástrojů, jak ovlivnit ekonomický, někdy také politický vývoj ve státě. A možná i proto dochází k neustálým změnám v této oblasti, které se následně projevují nespočtem novelizací. Zákon o správě daní a poplatků nebyl žádnou výjimkou. Stal se tak za dobu své existence nepřehledným a pro lepší a efektivnější plnění základního cíle správy daní, tj. *správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*², nedostatečným.

Jak vyplývá z důvodové zprávy k daňovému řádu, základními cíli nové právní úpravy jsou:

- vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb v jednotlivých institutech, což by mělo ovlivnit pozitivně některé opakující se spory o výklad procesního zákona, posílit právní jistotu adresátů norem daňového práva a vytvořit základ pro sjednocení terminologie v rámci daňového práva,

¹ Průměr novelizací za jeden rok činí cca 3,2 novely v jednom roce.

² § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, srovnej také dřívější definici: § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů.

- vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat pokud možno krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu,
- rozšíření základních interpretačních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem, judikaturou a s reflexí obecných zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu, při současném zachování zásad typických pro berní právo,
- zkvalitnění výkonu daňové administrativy a podpora klientského přístupu při jednání s daňovými subjekty,
- širší míra zapojení výpočetní techniky v návaznosti na projekt jednotné elektronické komunikace (e-government),
- nová úprava doručování koncipovaná tak, aby postavení adresáta bylo totožné s obdobnými modely v jiných procesních řádech a zamezilo se možným obstrukcím a vyhýbání se doručení,
- posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, až za právní moc rozhodnutí,
- změnu v systému opravných a dozorčích prostředků, kde se rozšířil specificky daňový postup umožňující podání dodatečných daňových tvrzení na nižší daň na úkor obnovy řízení, což daňovým subjektům umožní účinněji bojovat proti případným nesprávným platebním výměřům, a to po celou dobu, po kterou je možno daňovou povinnost měnit,
- změnu oproti současnému přístupu k odůvodnění rozhodnutí ve smyslu zakotvení obecného požadavku, že každé rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění, nestanoví-li zvláštní úprava jinak,
- jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně, která ohraničuje prostor, do kdy lze zvyšovat i snižovat daňovou povinnost,
- předřazení priority úhrady daně před její příslušenství, které daňovému subjektu umožní uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení,
- zavedení jednoznačných pravidel pro možnost opakování daňové kontroly,
- podstatné a racionální omezení subsidiárního použití občanského soudního řádu při daňové exekuci, tak, aby byly odstraněny pochybnosti, které důvodně vznikaly při aplikaci správními úřady těch oprávnění, která stanovil občanský soudní řád pro soudy a soudce,
- zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správci daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu.³

³ Důvodová zpráva k návrhu zákona – daňový řád [online]. PSP tisk 685/0, část č. 2/4, [cit. 8. června 2011]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

Právní úprava, vztah daňového řádu k dalším předpisům

Právní úprava *správy daní* je obsažena zejména v:

- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád;

A dále je speciální úprava obsažena v „daňových“ zákonech

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;

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

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční;

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí;

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních;

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí;

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů;

...a další zákony upravující daně ve smyslu legislativní zkratky daň a obsahující procesněprávní úpravu⁴.

Daňový řád obsahuje především normy procesní, ale najdeme tam také normy svou povahou hmotněprávní. Je tak určitým sjednocovatelem a samozřejmě *lex generalis* k jiným daňovým zákonům⁵, neboť zde najdeme ustanovení společná pro všechny daňové předpisy.

Daňový proces je sice procesem speciálním k procesu správnímu, ale jeho úprava v daňovém řádu je zcela autonomní a subsidiární použití správního řádu je zde v zásadě vyloučeno. Jediné, co by bylo možné subsidiárně použít, jsou základní zásady správního procesu upravené ve správním řádu⁶, které daňový řád neobsahuje. Je to spíše vyloučeno, neboť katalog základních zásad správy daní obsažený v daňovém řádu⁷ byl v porovnání s dřívější právní úpravou byl doplněn⁸. Avšak tam, *kde právní úprava zákona* (daňového řádu) *neodpovídá zásadám stanoveným v § 2 až 8 SR, je třeba postupovat podle těchto zásad i v daňovém řízení*⁹.

V porovnání se zákonem o správě daní a poplatků nám daňový řád nabobtnal a obsahuje 266 paragrafů. Na jedné straně některé instituty byly upraveny celkem autonomně a úprava se rozšířila – např. daňová exekuce; na straně druhé se jedná pouze o optický klam. Daňový řád

⁴ Např. zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších právních předpisů; zákon 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů;

⁵ Např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, atd.

⁶ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Část první, Hlava II – Základní zásady správy daní.

⁸ Katalog základních zásad doplněn o **zásadu zákazu libovůle** (§5 odst. 2 DR), **zásadu dispoziční a poučovací** (§6 odst. 3 DR), **zásadu vstřícnosti** (§6 odst. 4 DR), **zásadu ekonomie řízení** (§7 odst. 1 DR), **zásadu legitimního očekávání** (§8 odst. 2 DR)

⁹ Kobík, J., Kohoutková, A., *Daňový řád s komentářem*, Nakladatelství ANAG, 2010, str. 26

byl sestaven v souladu s legislativními pravidly vlády a také v souladu s výše citovanými cíli úpravy – tj. daňový řád obsahuje kratší paragrafy a odstavce, což přispívá k větší čitelnosti a přehlednosti textu. Došlo také ke značné změně struktury daňového řádu a přeskupení některých nelogicky umístěných institutů v porovnání se „starým“ zákonem.

Daňový řád se skládá ze šesti částí:

- 1) **Úvodní ustanovení** (§ 1 - § 9) – *Obsahují předmět a účel úpravy, základní zásady správy daní.*
- 2) **Obecná část o správě daní** (§ 10 - § 124) – *Zde najdeme obecná ustanovení týkající se celé správy daní, tj. i jednotlivých dílčích řízení dle části třetí daňového řádu.*
- 3) **Zvláštní část o správě daní** (§ 125 – § 245) – *V této části jsou upravena jednotlivá řízení: např. registrační, o závazném posouzení; a dále dílčí daňová řízení – nalézací, při placení daní, o opravných a dozorčích prostředcích.*
- 4) **Následky porušení povinností při správě daní** (§ 246 – § 254) – *Tato část se věnuje sankcím za porušení povinností – např. pokuty za opožděné tvrzení, penále, úroky z prodlení...*
- 5) **Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná** (§ 255 - § 265) – *Obsahuje ustanovení týkající se ochrany mlčenlivosti uložené poradci, převodu daňových výnosů, prominutí daně, stížnosti, vztahu ke správnímu řádu.*
- 6) **Účinnost** (§ 266) – *Účinnost zákona byla stanovena na 1. ledna 2011.*

, které se dále dělí na hlavy, díly a oddíly.

Pojem „daň“

Abychom si mohli objasnit pojem správa daní, je třeba nejdříve přistoupit k výkladu týkajícího se ústředního pojmu správy daní a tím je „daň“. V minulosti se místo pojmu daň používal pojem berně. Pod tímto archaismem je třeba rozumět dnešní pojetí daně sensu largo. Berně byly chápány jako jakékoli povinné platby ve prospěch veřejných fondů. Zákon pak stanovil jejich objektivní, subjektivní stránku, velikost, platební dispozici a také odpovědnosti následky a sankce při nesplnění povinností vyplývajících ze zákona. Objektivní stránka vymezuje podmínky, kdy a za co je třeba berně odvést, správci příjmu, kdy mu vzniká nárok tyto berně vybrat od osoby povinné. Subjektivní stránka určuje povinný subjekt, který je povinen zaplatit berně v určité výši. Pojem výše, neboli velikost berně, označuje způsob stanovení základu a také výpočtu berně – její sazbu. Platební dispozice jsou zákonem stanovené způsoby platby – peněžní jednotka, splatnost berně a způsob převodu peněžních prostředků.¹⁰ Berně tak mají nejčastěji charakter daní nebo poplatků. Zákonodárce tento

¹⁰ MRKÝVKA, P., *Finanční správa*. Brno : Masarykova univerzita, 1997, s. 133

pojem však nepřevzal a v zákoně o správě daní a poplatků operuje legislativní zkratkou „daň“. Tento pojem si však zapůjčila brněnská škola, která pod tímto pojmem rozumí daň sensu largo, právě ve smyslu legislativní zkratky.¹¹

Daně tak můžeme obecně chápat jako (doktrinální definice) povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu.

Nesmíme zapomenout na veledůležitou obecnou zásadu daňového práva a to zásadu NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE – daně musí být stanoveny ve formě zákona, vyplývající z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Pojem „daňový proces“, „správa daní“ a „daňové řízení“

Pojem daňového procesu je pojmem nejširším a „zastřešujícím“ zbylé dva pojmy. Daňový proces překračuje rámec úpravy v daňovém řádu, neboť pokud budeme hovořit o daňovém procesu, budeme mít na mysli nejen již zmíněný daňový řád a postupy, které jsou daňovým řádem upraveny, ale postupy všech účastníků daňových vztahů, a to např. postupy v rámci vztahu poplatník – plátce v rámci jedné daně. Nikoli jen vztahu poplatníka a správce daně.

Správu daní definuje Mrkývka jako jeden z dílů veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované ve stát obecně rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě¹². Dále dodává, že od jiných dílů veřejné správy ji zejména odlišuje její předmět, což je daň ve smyslu legislativní zkratky¹³. Daňový řád správu daní chápe jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zajištění jejich úhrady¹⁴. Správou daní tedy budou postupy subjektů dle daňového řádu, samozřejmě se specifiky typickými pro toto odvětví. Pojem správy daní tak bude podmnožinou pojmu daňový proces, ale bude pojmem širším než je daňové řízení.¹⁵

Pojem správy daní můžeme ale chápat nejen ve funkčním smyslu – viz výše, tj. jako soubor činností a oprávnění - postupy, které vedou ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.¹⁶ Pod pojmem organizační pojetí správy daní si je třeba představit

¹¹ CZUDEK, D., Vymezení správy daní z hlediska organizačního a funkčního. In: *Dny práva 2008 Days of Law*. 1. vydání. Brno : Tribun EU s.r.o., 2008. od s. 54-61, 8 s.

¹² MRKÝVKA, P., *Finanční právo a finanční správa 2. díl*, Masarykova univerzita v Brně, 2004, str. 27

¹³ § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů: „*Daní se pro účely tohoto zákona rozumí (i) peněžitě plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek; (ii) peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že při jeho správě se postupuje podle tohoto zákona; (iii) peněžitě plnění v rámci dělené správy.*“

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

¹⁵ CZUDEK, D., CHALUPECKÁ, K., Změny ve správě daní v České republice, In.: *Zborník z medzinárodnej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*, Univerzita Komenského v Bratislavě, 2011, s. 223-230

¹⁶ Viz § 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,

jako instituci ve smyslu úřadu či orgánu, který zajišťuje výkon správy daní ve funkčním smyslu.

Sice posledním, ale pro správu daní stěžejním pojmem je daňové řízení. Dříve docházelo ke mnoha interpretačním problémům zákona o správě daní a poplatků, neboť zákon na některých místech používal pojem daňové řízení sensu largo, tj. jako ekvivalent pojmu správa daní, nebo také jak je tomu v úpravě daňového řádu dnes sensu stricto, tj. jako jedno z typů řízení, která se vedou podle daňového řádu. Je ono samozřejmě řízením stěžejním, protože jak vyplývá z ustanovení § 134 daňového řádu, *se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady...* Je tak zabezpečován základní cíl správy daní. Daňové řízení se dále dělí na jednotlivé etapy, nebo je také můžeme nazvat dílčími daňovými řízeními:

- **řízení nalézací** (v jeho rámci vyměřovací, dále případně doměřovací či řízení o opravných a dozorčích prostředcích),
- **řízení při placení daní** (posečkání nebo splátkování, zajištění daně, exekuční, řízení o opravných a dozorčích prostředcích)
- **řízení o opravných a dozorčích prostředcích.**

Dalším pojmem, se kterým jsme i my v předchozím textu dosti operovali, ale používá jej i daňový řád, avšak jej exaktně nedefinuje, je termín „**postup**“. Lze dovodit, že postup je obecné označení pro veškeré úkony a soubory úkonů (tvořící dále postupy a řízení), které jsou činěny v rámci správy daní, a to primárně správcem daně (za součinnosti osob zúčastněných na řízení, které k tomu zavazuje zákon nebo správce).¹⁷ „Postupy“ jsou upraveny v rámci částí druhé, hlavy VI s názvem Řízení a další postupy, kde jsou definovány základní úkony (podání), „zásady“ řízení (jednací jazyk) a jiné instituty (postoupení, vyloučení úřední osoby). V díle druhém této hlavy pak najdeme úpravu postupů používaných při správě daní, a těmi jsou:

- Vyhledávací činnost
- Podávání vysvětlení
- Místní šetření
- Daňová kontrola
- Postup k odstranění pochybností.

Předmět a účel správy daní

V souladu s § 1 daňového řádu účelem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a to na základě daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování (souhrnně: řádné daňové tvrzení) a dodatečného daňového přiznání, následného hlášení nebo dodatečného vyúčtování (dodatečné daňové tvrzení), které podal daňový subjekt.

¹⁷ Mrkývka, P., *Správa daní podle daňového řádu*, Právnická fakulta Masarykovy univerzity, přednáška dne 16. 2. 2011.

Předmětem správy daní jsou tak daně, které stanoví příjem veřejného rozpočtu, nebo jsou snížením příjmů veřejného rozpočtu, tzv. vratkou.

Veřejný rozpočet je pak definován jako:

- Státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu
- Rozpočet ÚSC
- Rozpočet SF nebo NF
- Rozpočet Evropské unie
- Rozpočet, o kterém to stanoví zákon

Daní se pro účely daňového řádu rozumí (legislativní zkratka „daň“):

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako **daň, clo nebo poplatek**,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho **správě postupuje podle tohoto zákona**,
- c) peněžité plnění v rámci **dělené správy**.

Pojem daň dále zahrnuje také **daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně** (tj. úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona).

Základní zásady správy daní¹⁸

1. Zásada legality (§5/1) - *Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy.*
2. Zásada legitimacy (§5/2) - *Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.*
3. Zásada proporcionality (přiměřenosti) (§5/3) - *Správce daně používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují při dosažení cíle správy daní.*
4. Zásada rovnosti (§6/1) - *Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.*

¹⁸ Blíže viz. komentář k daňovému řádu nebo článek ve sborníku CEPS MU: ONDRÝSEK, Roman, Zásady daňového řízení.

5. Zásada spolupráce (§6/2) - *Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.*
6. Zásada poučení (§6/3) - *Správce daně v souvislosti se svým úkonem poskytne osobám zúčastněným na správě daní přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech.*
7. Zásada vstřícnosti a zdvořilosti (§6/4) - *Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvornosti.*
8. Zásada včasnosti (§7/1) - *Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.*
9. Zásada hospodárnosti (§7/2) - *Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.*
10. Zásada volného hodnocení důkazů (§8/1) - *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.*
11. Zásada legitimního očekávání (§8/2) - *Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*
12. Zásada materiální pravdy (§8/3) - *Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.*
13. Zásada neveřejnosti (§9/1) - *Správa daní je neveřejná.*
14. Zásada mlčenlivosti (§9/1) - *Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny zachovávat mlčenlivost za podmínek stanovených zákonem o tom, co se v souvislosti se správou daně dozvěděly.*
15. Zásada inkviziční (§9/2) - *Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.*
16. Zásada ochrany dat (§9/3) *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.*

Další důležité principy:

- Princip autonomie autoaplikace
- Princip daňové povinnosti
- Princip daňového tvrzení
- Princip časového souladu
- Princip jednacích jazyka

Subjekty správy daní dle daňového řádu

Právní úpravu najdeme v části druhé hlavě první daňového řádu nazvané „Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní“ v § 10 a následujících. Již z názvu je patrné, že zákonodárce rozdělil subjekty na „**správce daně**“¹⁹ a „**osoby zúčastněné na správě daní**“²⁰, tj. zejména **daňový subjekt** jakožto adresáta správy daní a následně tzv. **třetí osoby** či **odborný konzultant**. Nesmíme zapomenout na úpravu zastoupení, která je zde obsažena také.

V souladu s ustanovením § 10 daňového řádu *je správcem daně 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*. Dále tuto legální definici rozvádí v odstavci druhém, resp. dle mého názoru se jedná o legislativní zkratku s demonstrativním výčtem, kde definuje pojem správní orgán a pro účely daňového řádu stanoví, že *správním orgánem se rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán, a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy*. Jelikož správce daně nemá právní subjektivitu, přiznává mu zákon alespoň způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu mu přiznává také procesní způsobilost²¹. Jedná se o výjimku z vrchnostenského postavení správce daně.²²

Z výše uvedeného vyplývá, že správcem daně nebude pouze finanční úřad, jakožto asi nejznámější instituce, ale také delší úřady.

Správa daní v organizačním smyslu zahrnuje:

- **Ministerstvo financí**²³, jakožto ústřední orgán státní správy;
- **Finanční správu sensu strictissimo**²⁴ - správa převážné části daní sensu stricto;
- **Celní správu** - správa cel a vybraných daní ve smyslu legislativní zkratky daň, tj. spotřební daně, ekologické daně, DPH při dovozu a vývozu;
- **Jiné úřady a jim naroveň postavené složky nebo osoby** – správa správních poplatků;
- **Obce a orgány obcí** – správa správních a místních poplatků, správa pokut v rámci dělené správy;
- **Soudy** – správa soudních poplatků a tzv. justičních pohledávek v rámci dělené správy.

Na tomto místě bych rád ještě osvětlil pojem **finanční správa**, resp. různé možnosti chápání tohoto pojmu, což je nezbytné pro správné pochopení této materie. Nový zákon o Finanční správě České republiky definuje *finanční správu jako soustavu správních orgánů pro výkon správy daní*, a zavádí pro ně „orgány finanční správy“, což je také v souladu

¹⁹ Díl 1 Hlavy I části druhé daňového řádu

²⁰ Díl 2 Hlavy I části druhé daňového řádu

²¹ Ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,

²² Srovnej: BAXA, J., *Daňový řád – Komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, str. 75

²³ Zákon č.2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy, ve znění pozdějších předpisů,

²⁴ Ve smyslu zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

s finančněprávní teorií, která již dříve tento pojem používala a zdůrazňovala, že pojem „orgán finanční správy“ nelze ztotožňovat s pojmem „finančního orgánu“.²⁵

Pod pojmem **finanční správa sensu largo** je nutno rozumět veškerou činnost, která metodami a formami VS působí na materiální základ veřejného sektoru včetně dopadů na soukromý sektor

Finanční správu sensu stricte můžeme definovat jako činnost dekoncentrovaných orgánů, do jejichž působnosti patří realizace výkonné moci při nakládání s veřejnými peněžními prostředky. Jedná se de facto pouze o správu veřejných financí, tj. i správu daní ve smyslu legislativní zkratky – daně, cla, poplatky, pokuty, atd..

A v neposlední řadě nově zavedený pojem **finanční správy sensu strictissimo**, kde pod tímto pojmem od 1. 1. 2013 chápeme Finanční správu České republiky²⁶ jakožto nástupce územních finančních orgánů²⁷.

K tomu, abychom věděli, na který orgán finanční správy a ve kterém stupni se obrátit nám slouží tzv. institut věcné a místní příslušnosti a také je se třeba zaobírat pravomocí toho či onoho orgánu, což souvisí s jeho věcnou příslušností.

Obecně vyplývá **pravomoc** všech správců daní z ustanovení § 11 daňového řádu, kdž správce daně vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona; provádí vyhledávací činnost (registrace na žádost nebo z úřední moci); kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní; vyzývá ke splnění povinností a zabezpečuje placení daní. Pro tyto účely zřizuje a vede registry a evidenci daňových subjektů a jejich daňových povinností

Věcná příslušnost nám stanoví, který konkrétní druh správce daně je oprávněn vykonávat správu daní ve věci konkrétní daně. Správcem daně je pak ten orgán veřejné moci, který je za správce konkrétní daně určen. (Viz. rozdělení výše „správa daní v organizačním smyslu“.)

Místní příslušnost je určena vztahem věcně příslušného správce daně k rozhodované věci z hlediska jeho prostorové působnosti a lze ji rozdělit na obecnou a zvláštní. Určení místní příslušnosti je důležité z toho důvodu, že akt vydaný místně nepřislušným orgánem bude nulitní. V daňovém řádu se místní příslušnost rozpadá do dvou kategorií, a to na *obecnou*, která se řídí § 11 odst. 1, a *zvláštní*, která je vymezena v následujících odstavcích téhož paragrafu nebo může vyplývat ze zvláštního zákona.

Místně příslušným je u právnické osoby ten úřad, v jehož obvodu má právnická osoba sídlo v České republice. Důležité je sídlo zapsané ve veřejném rejstříku nebo skutečné sídlo, pokud se takováto právnická osoba do něj nezapisuje.

²⁵ Srovnej: BAKEŠ, M., *Finanční právo*, 5. Vydání, Praha: C.H.Beck, 2009, str. 34; a MRKÝVKA, P., *Finanční právo a finanční správa 1. díl*, Masarykova univerzita v Brně, 2004, str. 90.

²⁶ Dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

²⁷ Dle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

U fyzické osoby je příslušným ten úřad, kde se nachází její bydliště v České republice, jinak v jehož obvodu se fyzická osoba převážně zdržuje.

Zvláštní místní příslušnost nastupuje v případě nemovitostí. Tam je rozhodující poloha nemovitostí ve vztahu k území, na kterém působí předmětná správce daně. Další možností jsou poplatky za úkon. Tam je příslušný ten orgán, který je současně příslušný k provedení tohoto zpoplatněného úkonu, tj. zejména správní, soudní a místní poplatky.

Dále zákon upravuje i situaci, kdy místně příslušných úřadů k téže dani a téhož daňového subjektu může být více. Jedná se o tzv. kompetenční spory. Může totiž dojít k situaci, kdy ve stejné věci bude místně příslušných více několik správců, bude se jednat o **tzv. aktivní kolizi**.²⁸ Tyto spory řeší orgán jim nejbliže nadřízený a v nejvyšším stupni Ministerstvo financí

V souvislosti se změnami místní a věcnou příslušnosti zákon dále zná další instituty jako jsou:

- **Exteritorialita (§15)** - Možnost provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je správce daně místně příslušný.
- **Dožádání (§17)** - Možnost požádat jiného věcně příslušného správce daně o provedení úkonů nebo dílčích řízení či jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo vůbec.
- **Delegace (§18)** - Přenesení na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně místní příslušnosti na jiného věcně příslušného správce daně. Rozhoduje o tom nejbliže společně nadřízený správce daně, to tehdy, pokud to je účelné a nebo jsou potřebné mimořádně odborné znalosti. Proti delegaci je možnost odvolání, ale za správní poplatek 600,- Kč, Včas podané odvolání má odkladný účinek
- **Atrakce (§19)** - Převzetí věci nadřízeným správcem daně z důvodů a) Potřeby mimořádných odborných znalostí; b) Ochrany před nečinností; c) Zásadního dopadu i do řízení s jinými daňovými subjekty

Při změnách místní příslušnosti je pak potřeba bezodkladně postoupit daňový spis a výpis z osobního daňového účtu, neboť změna místní příslušnosti nenastane do doby, než bude spis nově příslušnému správci daně postoupen.

²⁸ Je-li v téže věci místně příslušných několik správců daně, řízení provede ten z nich, u kterého bylo řízení zahájeno nejdříve, pokud se místně příslušní správci daně nedohodnou jinak

Dále zákonodárce v porovnání s předchozí úpravou vymezil nově subjekty správy daní. V chápání daňového řádu je daňový subjekt²⁹ a třetí osoba³⁰ **osobou zúčastněnou na správě daní**.

Daňovým subjektem je v souladu s ustanovením § 20 daňového řádu *osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně*. Chybí však, tak jako tomu bylo v zákoně o správě daní a poplatků, definice plátce a poplatníka.

Zákon o správě daní a poplatků definoval daňový subjekt následovně. Za daňový subjekt byl považován³¹:

- **poplatníka** - osoba, jejíž příjmy majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani;
- **plátce** - osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům;
- **právního nástupce fyzické či právnické osoby**, který je jako daňový subjekt zákonem vymezen.

V současné době si musíme vystačit s vydefinováním těchto pojmů ve finančněprávní teorii.

Rozlišování mezi poplatníkem a plátcem je způsobeno existencí *dani přímých a nepřímých*, i když toto dělení je „produktem“ teorie a zákon jej nezná. U přímých daní se vyskytují jak poplatníci, tak plátcí. Poplatník se vypořádává bez prostředníka přímo se správcem daně. U nepřímých jsou jen plátcí. V případě daně z přidané hodnoty se vybírají daně zahrnuté v ceně zboží nebo služeb a odvádějí správci. Konečnými poplatníky jsou však samotní spotřebitelé, kteří zboží nebo služby nakupují. U daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků je poplatníkem zaměstnanec, který vypořádává svou daňovou povinnost se správcem daně prostřednictvím zaměstnavatele, tedy plátce této daně.³²

Zmizely také pojmy jako osoba zúčastněná na řízení a osoba předzvědná. Nenajdeme zde také definici osoby blízké. Pro tento účel se použije úprava v občanskoprávních předpisech. Za třetí osobu³³ bude považován ten, kdo není daňovým subjektem, ale má práva a povinnosti při správě daní, nebo jehož práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Třetími osobami tak může být svědek, auditor, znalec, odborný konzultant, tlumočnick...³⁴

Co se týče subjektů, objevuje se nový pojem „**odborného konzultanta**“³⁵. Toho si může daňový subjekt nebo jeho zástupce přibrat k jednání. Tento institut byl zaveden zejména

²⁹ Ustanovení § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

³⁰ Ustanovení § 22 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ Ustanovení § 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

³² KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Praha: Nakladatelství ANAG, 2001, s. 48

³³ Ustanovení § 22 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,

³⁴ CZUDEK, D., CHALUPECKÁ, K., *Změny ve správě daní v České republice*, In.: *Zborník z medzinárodnej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*, Univerzita Komenského v Bratislavě, 2011, s. 223-230

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

s ohledem na složitost řešených problémů v rámci správy daní, kdy je mnohdy zapotřebí i odborníka úzce specializovaného.

Je nutno doplnit, že výše uvedené je pouze obecnou úpravou, která je dále specifikována, rozváděna či doplněna ve zvláštních daňových zákonech. Zvláštní daňové zákony nám dále konkretizují, kdo bude tedy daňovým subjektem např. v případě daně z přidané hodnoty³⁶.

FINANČNÍ SPRÁVA DLE ZÁKONA O FINANČNÍ SPRÁVĚ ČR

S účinností od 1. 1. 2013 byl přijat nový zákon o Finanční správě České republiky, jenž zcela změnil organizační strukturu stěžejní části správy daní.

Cílem nové právní úpravy bylo zejména:

- Vytvoření Finanční správy České republiky jako jednotné centrálně řízené soustavy orgánů podřízené Ministerstvu financí v čele s ředitelstvím s celostátní působností – tato soustava nahradí současnou soustavu územních finančních orgánů;
- Zachování koncepce jediné účetní jednotky pro celou integrovanou soustavu daňové správy (Generální finanční ředitelství);
- Reorganizace orgánů daňové správy na regionální a lokální úrovni v podobě transformace současných 8 Finančních ředitelství a 199 Finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství a 14 finančních úřadů se sídly totožnými se sídly současných samosprávných krajů a na jejich 199 územních pracovištích. Tímto krokem došlo k vytvoření třístupňové soustavy orgánů pro výkon správy daní;
- Zavedení principu výkonu práva daňového subjektu nahlížet do spisu tam, kde je spis umístěn;
- Vytvoření Specializovaného finančního úřadu pro velké a specifické daňové subjekty na obdobném principu jako aktuálně upravený, avšak dosud nerealizovaný Specializovaný finanční úřad;
- Institucionální kompatibilita s Projektem Jednotného inkasního místa, kdy navržená soustava Finanční správy ČR bude schopna k 1. lednu 2014 převzít správu pojistného na veřejnoprávní pojištění.

Do soustavy orgánů finanční správy tak nyní patří:

- **Generální finanční ředitelství³⁷** - je organizační složkou státu s celostátní působností podřízenou Ministerstvu financí a samostatnou účetní jednotkou se sídlem v Praze. Mezi jeho hlavní úlohy patří zejména oblast řízení o správních deliktech, vedení centrální evidence a registrů nezbytných pro orgány finanční správy; podílí se na

³⁶ Viz např. ustanovení § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

³⁷ Ustanovení § 2 a násl. zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

přípravě návrhů právních předpisů; plní analytické a koncepční úkoly; vykonává také mezinárodní agendu.

- **Odvolací finanční ředitelství**³⁸ - Je také orgánem s celostátní působností avšak se sídlem v Brně. Je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství a je nejbližší nadřízeným orgánem finančním úřadům.
- **Finanční úřady**³⁹ (pro každý) – Jejich působnost je omezena na území vyššího územně samosprávného celku, a podle toho je vždy i pojmenován. Kromě Specializovaného finančního úřadu existuje 14 finančních úřadů, která mají dále svá územní pracoviště, které stanoví vyhláška⁴⁰. Územními pracovišti jsou v podstatě dřívější finanční úřady. Do jejich působnosti patří zejména výkon správy daní, vedení řízení o správních deliktech, převádí výnosy daní, vykonává dozor nad loterieri a jinými podobnými hrami, vybírá a vymáhá peněžité plnění uložená orgány finanční správy...

Dále vedle Finančních úřadů působí navíc **Specializovaný finanční úřad**, který je příslušným pro vybrané subjekty⁴¹. Jeho příslušnost je také vymezena negativně, a to tak, že tento úřad nevykonává správu daně z nemovitostí, daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí.

CELNÍ SPRÁVA

Celní správa České republiky je od 1. 1. 2013 upravena zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Nahrazuje tak původní úpravu dle zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Název zůstal zachován, avšak soustava orgánů se změnila. Kromě toho že je celní správa soustavou správních úřadů, je také ozbrojeným bezpečnostním sborem⁴².

Soustava celních orgánů tak vypadá následovně:

- **Generální ředitelství cel**⁴³ – je nejvyšším orgánem celní správy v České republice a organizační složkou státu přímo podřízenou Ministerstvu financí a je také vlastní účetní jednotkou. Je druhou instancí k Celním úřadům. K jeho úkolům patří zejména převod cel podle Nařízení Rady (ES,Euratom) č. 1150/2000 ze dne 22.5.2000, kterým se provádí rozhodnutí 94/728/ES Euroatom o systému vlastních zdrojů Společenství; plní funkci centrální analytické jednotky pro účely analýzy rizik; připravuje předpisy a plní další analytické a koncepční úkoly.

³⁸ Ustanovení § 5 a násl. zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

³⁹ Ustanovení § 8 a násl. zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

⁴⁰ Vyhláška č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenachází v jejich sídlech.

⁴¹ Viz ustanovení § 11 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů – např. pro podnikatelské subjekty s obratem nad 2 mld. korun, bankovní a pojišťný sektor...

⁴² Viz ustanovení § 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

⁴³ Ustanovení § 2 a násl. zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

- **Celní úřad pro...**⁴⁴ - vykonávají působnost na území vyššího územního samosprávného celku, tak jako finanční úřady. Vykonávají obecnou působnost celního orgánu podle práva EU, spravují cla, určené daně a jsou také pověřenými celní orgány v případech celostátního nebo mezinárodního významu. Je také generálním inkasentem – „obecným správcem daně podle správního řádu“⁴⁵. Dále vykonává inkasní správu v rámci dělené správy v případě státního rozpočtu, státních fondů, rozpočtů územněsamosprávných celků.
- Kromě toho v souladu se zákonem působí také **Celní úřad Praha Ruzyně**.

Čas při správě daní

Běh času je také neodmyslitelnou právní skutečností v oblasti správy daní.

Projevuje se zejména prostřednictvím lhůt, které dělíme na lhůty zákonné – určené zákonem; a lhůty ex offo – určené správcem.

Obecná lhůta při správě daní činí 8 dnů; jen výjimečně se stanoví lhůta kratší. V případě, že by chtěl správce daně stanovit lhůtu kratší než jeden den potřebuje k tomu souhlas daňového subjektu. Pokud správce daně ukládá také nějakou povinnost je nutno připojit k výzvě poučení o důsledcích nedodržení lhůty.

Počítání lhůt:

- U lhůt určených podle týdnů, měsíců a let je počátkem lhůty den, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty a končí dnem, který se shoduje svým pojmenováním nebo číselným označením se dnem, kdy započal běh.
- Lhůta podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.
- Lhůta kratší než den – běží od okamžiku, kdy došlo k rozhodné skutečnosti.
- Pokud případně konec lhůty na sobotu, neděli nebo svátek je posledním dnem lhůty následující pracovní den (neplatí u lhůty kratší než jeden den).

Lhůta zůstane zachována (dodržena) v případě, že bude do jejího uplynutí:

- učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně;
- podána zásilka u provozovatele poštovních služeb věcně a místně příslušnému SD;
- podána datová zpráva – email s el. podpisem věcně a místně příslušnému SD;
- podána datová zpráva do datové schránky věcně a místně příslušnému SD.

⁴⁴ Ustanovení § 5 a násl. zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

⁴⁵ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů,

Lhůta je také zachována, pokud úkon bude učiněn u nadřízeného SD nebo jiného věcně příslušného správce.

V případě zmeškání lhůty lze v určitých případech a to pouze ze závažných důvodů požádat o tzv. **navrácení lhůty v předešlý stav**. Žádost může podat osoba zúčastněná na správě daní a před podáním žádosti lhůta již uplynula. Navrátit lze jak lhůty zákonné tak i správcovské. Žádost je třeba podat do 15 dnů od doby, kdy pominul důvod pro zmeškání lhůty.

Nelze povolit navrácení lhůty, pokud od posledního dne zmeškané lhůty uplynul více než 1 rok a pokud jde o lhůtu pro stanovení daně, placení daně, podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Doručování

Doručování je jedním ze stěžejních institutů nejen daňového řízení, neboť slouží je komunikaci s jejich účastníky, resp. seznámení jich s určitým postupem, úkonem, rozhodnutím či obsahem jiného dokumentu.⁴⁶

Úpravu doručování nalezneme v § 39 odst. 1 daňového řádu a správce daně má na výběr ze dvou způsobů doručování, a to:

- a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo
- b) elektronicky.

Samozřejmě nejefektivnějším způsobem je doručení předáním na místě při provádění úkonu, např. podávání vysvětlení podepsáním a předáním protokolu a tento způsob by měl být zcela přednostním způsobem doručování. Je rychlý, spolehlivý, levný, tj. efektivní.

Úprava elektronického doručování dle daňového řádu je v podstatě shodná s úpravou dle novelizovaného zákona o správě daní a poplatků a najdeme ji v díle 2 - Elektronické doručování, která obsahuje jediný paragraf, a to § 42 nazvaný „Doručování prostřednictvím datové schránky“, který stanoví: „*Osobě, která má zpřístupněnou datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu*“. Z důvodové zprávy k návrhu daňového řádu vyplývá, že i při použití tohoto zvláštního zákona pro doručování se uplatní obecná ustanovení daňového řádu jako např. pravidlo o přednostním doručení zástupci⁴⁷ nebo ustanovení o neúčinnosti doručení^{48, 49}.

⁴⁶ Czudek, D., Chalupecká, K., Změny ve správě daní v České republice, Papiernička, Slovensko, 2011

⁴⁷ § 41 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

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

⁴⁹ Czudek, D., Chalupecká, K., *Změny v doručování po 1.7.2009 se zaměřením na správu daní*, In: COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010,

Až pokud není možné dle odstavce prvního a mělo by se jednat o objektivní nemožnost⁵⁰ - daňový subjekt nemá zřízenou datovou schránku, doručuje správce daně zásilky prostřednictvím:

- a) provozovatele poštovních služeb,
- b) úřední osoby pověřenou doručováním, nebo
- c) jiného orgánu, o němž to stanoví zákon.

Zůstaly také zachovány zvláštní způsoby doručování typické pro správu daní, a to doručování veřejnou vyhláškou a doručování prostřednictvím hromadného předpisného seznamu.

Z představeného je vidět, že autoři daňového řádu postupovali v souladu s cíli vytyčenými jak v důvodové zprávě k daňovému řádu, tak v důvodové zprávě k zákonu o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Zde se dočteme, že cílem je zrychlit a zefektivnit řízení. Jedním ze způsobů jsou právě naznačené změny v úpravě doručování, a to příklon na stranu elektronických forem doručování a také rozšíření fikce doručení – zejména její široké použití v úpravě datových schránek⁵¹, co má zamezit vyhýbání se doručení, a tím i průtahům v řízení.⁵²

Dokumentace – daňový spis

Daňový spis je tak jako spisy v jiných právních odvětvích – typicky soudní spisy, je spojením všech dokumentů, které se týkají téže věci. Toto vyplývá z úpravy obsažené v § 65 odst. 2 zákona o archivnictví⁵³ a podrobnou úpravu najdeme dále v prováděcí vyhlášce k tomuto zákonu⁵⁴. Spis je velice důležitým nástrojem pro realizaci obecných právních zásad jakou je „Vigilantibus iura scripta sunt“. Aby bylo možno účinně bránit svá práva, je však k tomu třeba také relevantní informace, mezi jinými z řízení (postupy, dokazování). Toto nám zaručuje institut vedení a nahlížení do spisu, v našem případě daňového.

V rámci správy daní se musí postupovat v souladu se zásadou mlčenlivosti a neveřejnosti⁵⁵, tzn. že do daňového spisu může nahlédnout zásadně pouze daňový subjekt, jehož daňových povinností se tento spis týká. Pro správu daní platí také další specifikum, že jednotlivá řízení mohou probíhat i bez vědomosti daňového subjektu, resp. správce daně si

⁵⁰ Tamtéž.

⁵¹ Fikce doručení nastává v okamžiku, když se oprávněná osoba přihlásí do datové schránky. Mluvíme zde o fikci, a to z toho důvodu, že není třeba, aby byla konkrétní zpráva či příložený soubor otevřen, tj. aby se adresát s obsahem skutečně seznámil. Pokud tedy nenastane první způsob fikce doručení, presumuje se, že bude doručeno 10. dnem ode dne dodání dokumentu do datové schránky adresáta.

⁵² Czudek, D., Chalupecká, K., Změny ve správě daní v České republice, Papiernička, Slovensko, 2011

⁵³ Zákon č. 499/2004 Sb., o archivní a spisové službě, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁴ Vyhláška č. 646/2004 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby

⁵⁵ § 9 odst. 1 daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů: „Správa daní je neveřejná.“

může opatřovat podklady a důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, v rámci své, tzv. vyhledávací činnosti⁵⁶. I proto je institut nahlížení do spisu tak důležitým, např. nejen pokud byla daň stanovena na základě pomůcek.

Úprava vedení spisu je obsažena v § 64 a 65 daňového řádu. Do daňového spisu zakládají písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu. Zákon také obsahuje demonstrativní výčet dokumentů, které se považují za písemnosti dle daňového řádu. Z pohledu probíhající elektronizace veřejné správy, které se odráží i v nové úpravě daňového procesu, je podstatné zrovnoprávnění listinné a datové zprávy při správě daní.⁵⁷ Daňový řád za součást spisu bude považovat také obrazové a zvukové záznamy. Může se jednat např. o protokol o ústním jednání či protokol pořízený při ohledání nemovitosti.⁵⁸ Samozřejmě se také může jednat pouze o přílohu protokolu, jak stanoví § 60 odst. 2 DŘ. Z pohledu právní jistoty daňového subjektu a zachování jeho procesních práv je pak stěžejní povinnost správce daně obsažena v odst. 5 § 64, tj. že jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny. Je třeba říci, že daňový spis povede věcně a místně příslušný správce daně.⁵⁹ Specifikem daňového spisu je to, že není veden ad hoc pro každý případ, ale vztahuje se vždy ke konkrétnímu subjektu.⁶⁰ Spis se dále dělí na jednotlivé části:

- Části podle jednotlivých daňových řízení
- Část týkající se vymáhání daní
- Část týkající se dalších povinností při správě daní, o nichž se vede řízení
- Část vyhledávací
- Část týkající se řízení o pořádkových pokutách⁶¹

Úprava obsahu spisu, jeho dělení a především jeho indexace v dřívější normě neexistovala. Podrobná úprava vedení spisu je nepochybně posílením postavení subjektu. a může zamezit situacím, kdy správci daně při nahlížení do daňového spisu často postupují podle hesla „neukážu vám, co vám neukážu“, což znamená, že odmítají specifikovat listiny, do kterých podle jejich názoru nemůže subjekt nahlédnout⁶².

V dalším sledu se v ustanoveních týkajících se nahlížení do spisu dočteme⁶³, že vyhledávací část spisu je zásadně neveřejná. V souladu s ustanovením § 65 DŘ se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti, které mohou sloužit jako důkazní prostředek

⁵⁶ Tato část spisu, jak bude popsáno dále, je však zásadně neveřejná.

⁵⁷ Ke zrovnoprávnění datových zpráv s listinnými došlo na základě zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Tento zákon kromě jiného upravuje také převod datové zprávy na listinnou a zpět spolu s ponecháním oběma formám stejné právní relevance.

⁵⁸ Lichnovský, O., a kol., Daňový řád – komentář, Praha : C.H.Beck, 1. vydání, 2010, str. 112

⁵⁹ Kobík, J., Kohoutová, A., Daňový řád s komentářem, Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010, str. 231

⁶⁰ Lichnovský, O., a kol., Daňový řád – komentář, Praha : C.H.Beck, 1. vydání, 2010, str. 112

⁶¹ § 64 odst. 4 DŘ

⁶² Kobík, J., Daňové spory, jejich prevence a řešení, 3. vydání, Praha: ASPI, 2006, s.33

⁶³ § 66 DŘ

nebo pomůcka a jejich zpřístupnění by zmařilo nebo ohrozilo cíl a účel správy daní, úřední záznamy a protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky a další písemností, které slouží výlučně potřebám správce daně. Pro daňový subjekt je však důležité, že písemnosti ve vyhledávací části nemohou být ponechány po nekonečně dlouhou dobu, ale pouze do provedení hodnocení důkazů, a pokud se důkazy uplatňují v rámci daňové kontroly je nutné je do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole přesunout. Tato úprava je posílením práva na informace daňového subjektu a projevem výše citovaných zásad tak, aby se mohl se všemi důkazy podrobně seznámit a případně adekvátně zareagovat. Tato úprava v ZSDP zcela absentovala.

Nahlížení do spisu

Nahlížení do spisu je zásadní pro možnost daňového subjektu získat informace z řízení, v řízení daňovém je to vzhledem k zásadě neveřejnosti o to důležitější. Dle ustanovení § 66 může daňový subjekt nahlédnout do části spisu týkajících se jeho práva a povinností, které označí. Výjimku stanoví část vyhledávací popsaná výše. Stejně právo je přiznáno daňovému subjektu, co se týče jeho osobních daňových účtů. Pokud subjekt nebude souhlasit s rozsahem, v jakém mu bylo umožněno do spisu nahlédnout, musí podat stížnost dle § 261 DŘ.⁶⁴ Nahlédnout do spisu lze v úředních hodinách správce daně. V praxi je lépe se předem ohlásit zejména při obsáhlejších nahlédnutích a také s ohledem na fyzickou dostupnost spisu, který se může v rámci pracovišť byt' jednoho správce pohybovat.

O každém takovém nahlédnutí bude podle povahy věci sepsán protokol nebo úřední záznam, ve kterém bude specifikováno, do kterých částí bylo nahlédnuto.

Řízení a postupy

Asi nejdůležitějším prvkem v řízení je možnost činit podání - § 70 daňového řádu, tj. vlastní vůli jej ovlivňovat či doplňovat. Jedná se o úkon osoby zúčastněné na správě daní (§20 a násl.) vůči správci daně.

U podání se posuzuje především jeho obsah bez ohledu na to, jak je podání nazváno. Důležité je o co v textu podání daňový subjekt žádá či na co si stěžuje... Samozřejmě je třeba dodržet náležitosti podání, tj. zejména kdo, komu ho posílá, čeho se týká, co se žádá, atd. Nesmíme zapomenout na podpis, kdy jak písemná tak i ústní podání musí být podepsána.

Formy podání:

- písemně,

⁶⁴ Lichnovský, O., a kol., Daňový řád – komentář, Praha : C.H.Beck, 1. vydání, 2010, str. 112

- ústně,
- datovou zprávou

Neautorizovaná podání musí být do 5 dnů potvrzena jedním z předpokládaných způsobů řádného podání.

Pro správu daní jsou navíc typická formulářová podání, tj. nutnost vnést podání v konkrétní zákonem (vyhláškou) předpokládané. Je to zejména z důvodu snahy zjednodušit a zpřehlednit řízení, a také s ohledem na stále se typově opakující podání, zejména co se týče daňových přiznání.

Podání se činí u příslušného správce, který má povinnost na požádání potvrdit jeho přijetí (potvrzením o datu jeho přijetí na kopii podání). Pokud bude podání učiněno před nepříslušným správcem daně, ten má v souladu s § 75 daňového řádu povinnost podání postoupit a uvědomit o tom, byť i neformálně daňový subjekt, hlavně tak, aby byl splněn účel řízení.

Podání také často může obsahovat vady, a to vady různého druhu. Pokud pro vady není podání způsobilé k projednání vyzve správce daně daňový subjekt k jejich odstranění, a to dle pokynů a určí lhůtu k jejich odstranění. Výzva musí také obsahovat poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad. Jsou-li vady odstraněny ve lhůtě hledí se na podání jako by podání učiněno řádně a včas.

Průběh řízení

Řízení obecně začíná jeho **zahájením**, pak nastává obecně fáze **dokazování, rozhodnutí** (nebo **zastavení řízení**), v případě nespokojenosti s rozhodnutím možnost využít **opravných či dozorčích prostředků** a při nesplnění povinnosti dobrovolně přichází **výkon rozhodnutí**.

Mezi nástroje sloužící k zajištění řízení patří:

- Doručování
- Uložení záznamní povinnosti
- Pomůcky a sjednání daně
- Předběžná otázka
- Předvolání
- Předvedení

Řízení může být zahájeno jak

- na návrh daňového subjektu, a to dnem kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci, tak
- z úřední povinnosti (ex offio) správce daně, a to tehdy, kdy je osobě zúčastněné na správě daní dojde o zahájení řízení.

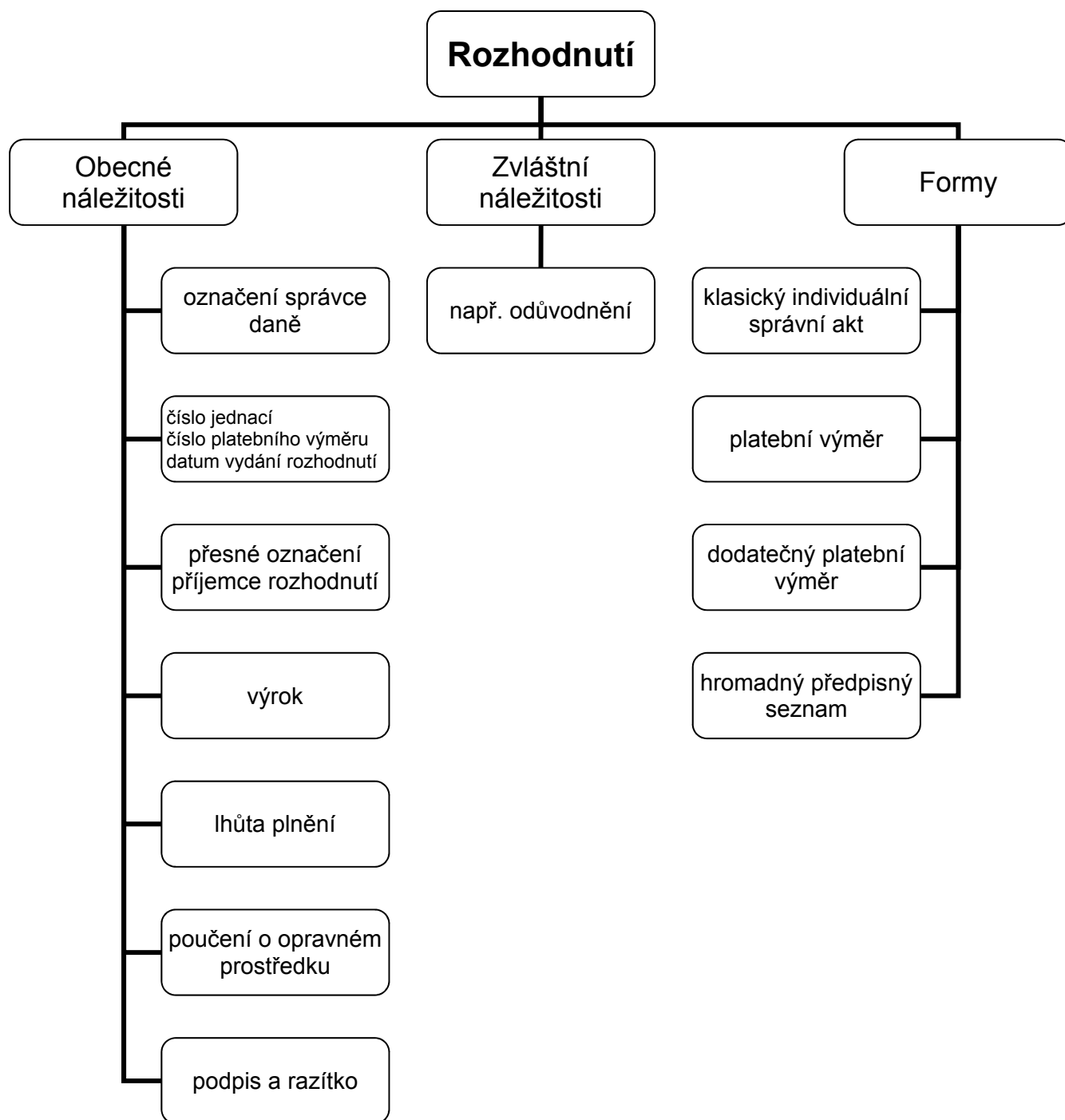
Dokazování pak provádí příslušný správce daně, a to tak, aby skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji. Přitom není vázán návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Na straně druhé správce daně prokazuje:

- oznámení vlastních písemností
- skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo fikce
- skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost...

Rozhodnutí správce daně musí splňovat pak obecné principy stanovené v § 101 daňového řádu a zejména k tomu, aby bylo bezvadné, musí obsahovat všechny náležitosti - § 102 daňového řádu⁶⁵.

⁶⁵ Viz. tabulka níže

Musí být samozřejmě také oznámeno - doručeno všem, kterým ukládá povinnost nebo přiznává právo – viz. § 101 odst. 3 daňového řádu.



Registrační a vyhledávací řízení

Pojem registračního řízení je možno chápat jako výšeč správy daní spojenou s registrací a vyhledáváním daňových subjektů (širší pojetí), ale také jako daňové řízení v procesu registrace, vyhledávání, změny a zrušení registrace daňovým subjektem.

Patří mezi specifická řízení, která se uplatňují při správě daní, ale nejsou součástí daňového řízení ve smyslu § 134 DŘ. Slouží k tomu, že dojde k přesnému vymezení daňových subjektů pro jednotlivé správce daně a tedy zjištění okruhu povinných subjektů a správce daně zjišťuje údaje proto, aby mohl se subjektem dále pracovat.

Na straně subjektů zde vystupuje oprávněný (správce daně) a povinný (daňový subjekt – plátce a poplatník).

Registrační a vyhledávací proces se sestává z následujících dílčích činností či postupů:



K zaregistrování daňového subjektu může dojít ex offio správcem daně nebo také samotným daňovým subjektem.

V případě registrace ex offio může k vyhledání daňového subjektu dojít následovně:

- na základě vyhledávací činnosti správce daně (§78);
- na základě součinnosti třetích osob-oznamovací povinnost;
- na upozornění 3 os.

V případě, že je registrace prováděná daňovým subjektem, je prováděna na základě

- zákona nebo
- dobrovolnosti.

Registrační povinnost vzniká ve chvíli, kdy daňový subjekt (§125):

- obdrží povolení nebo získá oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, které jsou předmětem daně, nebo jejíž výsledky jsou předmětem daně, (ode dne následujícího po dni účinnosti)
- začne vykonávat činnost, jejíž výsledky jsou předmětem daně, nebo pobírat příjmy, které jsou předmětem daně, (ode dne kdy započal nebo přijal, např. umělec)
- Daňový subjekt se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí pobírající příjmy nebo má povolení či oprávnění k vykonávání činnosti

Lhůta pro provedení registrace činí 30 dnů ode dne následujícího po dni účinnosti povolení či oprávnění.

Co se týče plátce daně, ten je povinen podat přihlášku k registraci u správce daně nejpozději do 15 dnů od vzniku povinnosti srážet daň nebo zálohy na ni nebo daň vybírat, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.

Registrační povinnost je vymezena také negativně a to tak, že nevzniká, pokud se jedná:

- jen o nahodilou nebo jednorázovou daňovou povinnost;
- je předmětem daně pouze nemovitost;
- toho, kdo má povinnost platit daň výhradně nepřímo prostřednictvím plátce daně.

Registrace se provádí na přihlášce ve formě tiskopisu Ministerstva financí (viz. § 72 daňového řádu) a musí mít následující náležitosti:

- Označení daňového subjektu;
- Obecný identifikátor pro vytvoření daňového identifikačního čísla;

- DIČ přidělený v zahraničí, pokud má;
- Údaje o povolení nebo oprávnění k činnosti;
- Čísla účtů, na nichž jsou soustředěny peněžní prostředky z její podnikatelské činnosti;
- Daně, ke kterým se registruje;
- Organizační jednotky.

U právnické osoby také toho, kdo je oprávněn jednat jejím jménem.

V případě změn rozhodných skutečností stihá také daňový subjekt povinnost tyto změny oznámit správce daně do 15 dnů ode dne, kdy tato nastala a doložit listinu prokazující zrušení, zánik, nějaké povolení, prodej společnosti...

V případě splnění všech náležitostí vydá správce daně rozhodnutí o registraci, jakožto výsledek registračního řízení. Pokud bude mít nějaké pochybnosti místo vydání rozhodnutí vyzve daňový subjekt k jejich vysvětlení a stanoví přiměřenou lhůtu.

- Vyhoví-li daňový subjekt ve lhůtě, má se za to, že bylo podáno bez vad v původním termínu.
- Pokud se vyjádří až po lhůtě, považuje se přihláška k registraci za podanou až tímto datem.
- Nevyhoví-li a jeli to důvodné, zaregistruje správce daně daňový subjekt ex offa

Rozhodnutí o registraci není třeba odůvodnit, kromě toho, kterým se registrace zamítá.

Není-li splněna registrační povinnost daňového subjektu správce daně jej zaregistruje ex offa registrace, možnost odvolání, odkladný účinek

Zaregistrovanému daňovému subjektu přidělí správce daně daňové identifikační číslo. Daňové identifikační číslo obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor, nebo vlastní identifikátor správce daně.

kód země	obecný identifikátor	
CZ	identifikační číslo	právnické osoby
	rodné číslo	fyzické osoby
	identifikátor přidělený správcem daně osobám bez rodného čísla	

Specifika registrace u nepřímých daní

Daň z přidané hodnoty - § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů:

- osoba povinná k dani musí podat přihlášku k registraci do 15 dnů od skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrát;
- NEBO dobrovolná registrace.

Spotřební daně – § 4 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů:

- Povinnost se zaregistrovat nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit, ke každé dani samostatně.

Ekologické/energetické daně - § 3 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů:

- Povinnost se zaregistrovat nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Nalézací řízení

Nalézací proces je ve své podstatě realizací berního práva hmotného v etapě určení daňové povinnosti do vzniku daňového dluhu a vypadá následovně:

- 1) autoaplikace
- 2) analytické činnosti správce daně
- 3) nalézací řízení

Nalézací řízení je dílčím daňovým řízením a můžeme v rámci něj rozlišit, jak bylo uvedeno dříve:

- řízení vyměřovací
- řízení doměřovací
- řízení o opravném prostředku v nalézacím řízení

Výsledkem první části, tj. autoaplikace je „Daňové tvrzení“, jakožto formalizovaný finančněprávní akt. Daňové tvrzení je povinna podat osoba která naplňuje podmínky stanovené daňovým zákonem nebo osoba vyzvaná správcem. Daňové tvrzení se podává taktéž na tiskopisech vydaných Ministerstvem financí či na technických nosičích dat ve tvaru určeném Ministerstvem financí.

Lhůty pro podání daňového tvrzení:

Dle **obecné lhůty** dle daňového řádu pro podání tvrzení je nutno jej dodat do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období⁶⁶

Dále zákon upravuje i **lhůty speciální** pro konkrétní případ,

- a to jak v daňovém řádu: např. lhůta 6 měsíců pro podání daňového tvrzení pro účetní jednotku s obligatorním auditem, či daňový subjekt zastoupen daňovým poradcem;
- tak v daňových zákonech.

Srovnej také jiné lhůty v § 136 daňového řádu.

Specifika lhůt pro podání daňového tvrzení u nepřímých daní

Daň z přidané hodnoty - § 21 a § 101 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů:

Daňové tvrzení se podává za **zdaňovací období⁶⁷**, a to **do 25 dnů po skončení zdaňovacího období**, a to i v případě, že nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20, u kterého je splatnost daně stanovena celními předpisy.

Spotřební daně – § 9 a § 18 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů:

Daňové tvrzení se podává za **zdaňovací období⁶⁸** a **plátcí jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla**, pokud tento zákon nestanoví jinak;

⁶⁶ Ustanovení § 136 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších právních předpisů

⁶⁷ Co je to zdaňovací období? Viz § 99 z o DPH:

- Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč.
- Pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.
- Plátce, jehož zdaňovacím obdobím je podle odstavce 1 kalendářní čtvrtletí a jehož obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl alespoň 2 000 000 Kč, je oprávněn si zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc, pokud tuto změnu oznámí správci daně nejpozději do 31. ledna příslušného roku.

⁶⁸ Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc (viz § 17 zákona o spotřebních daních)

ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátcí oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak⁶⁹.

Ekologické/energetické daně - zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů:

■ **Daň ze zemního plynu:**

- § 26 *části 45.* zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů
- Daňové přiznání **do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období**, ve kterém tato povinnost vznikla.
- Dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost může plátcé daně uplatnit nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav.
- *Zdaňovacím obdobím dle § 25 části 45. zákona je kalendářní měsíc.*

■ **Daň z pevných paliv**

- § 25 *části 46.* zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů
- Daňové přiznání **do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období**, ve kterém tato povinnost vznikla.
- *Zdaňovacím obdobím dle § 24 části 46. zákona je kalendářní měsíc.*

■ **Daň z elektrické energie**

- § 26 *části 47.* zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů
- Daňové přiznání **do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období**, ve kterém tato povinnost vznikla.
- *Zdaňovacím obdobím dle § 25 části 47. zákona je kalendářní měsíc.*

⁶⁹ Zákon stanoví jinak nejen v § 18 v posledních odstavcích, ale specifika jsou i jinde (§ 13 odst. 24 a další, Výraznější specifika má ale **daň z tabáku**. – viz § 116 zákona o spotřebních daních:

- *Objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání s výjimkou tabákových výrobků, u kterých vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e), § 9 odst. 3 písm. f) nebo § 101a.*
- *Daň je zaplácena použitím tabákové nálepky. Tabákové nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit.*

Může se také stát, že daňový subjekt nepodá daňové tvrzení ani po výzvě správce daně. V takovém případě jsou zde následující možnosti:

- Správce daně určí daň podle pomůcek;
- Daňový subjekt má daňovou povinnost 0,- Kč, proto nepodal přiznání;
- Správce daně a daňový subjekt se dohodnou na výši daně (snad nikdy nevyužitý institut).

V případě, že by daňový subjekt měl daňový dluh, který by nehradil je další fází jeho vymáhání, a to jak individuální (daňová exekuce) či kolektivní (insolvence).

V neposlední řadě je třeba říci, že ani daň nelze vyměřovat (stanovovat) do nekonečna a to s ohledem na právní jistotu daňového subjektu. Správce daně má totiž jako každý jiný subjekt si hlídat svá práva, tj. své nároky z daňových zákonů vyplývající.

Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně⁷⁰, která činí **3 roky**. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. S ohledem na skutečnost, že tuto lhůtu je možno i za určitých okolností prodlužovat či přerušovat její běh, musí lhůta pro stanovení daně skončit **nejpozději uplynutím 10ti let** od jejího počátku.

Placení daní

<http://portal.gov.cz/portal/podnikani/situace/243/246/6121.html>

Inkasní řízení tedy řízení při placení daní je dílčí řízení vedené v rámci daňového řízení, jehož účel a smysl je vyjádřen v § 134 daňového řádu, tj. správné zjištění, stanovení (nalézací proces) a zabezpečení úhrady daně (inkasní proces).

Placení daně je upraveno v § 163 a násl. daňového řádu. Platba daně není podáním ve smyslu § 70 daňového řádu a musí směřovat vůči příslušnému správci daně. Pokud se platí u nepříslušného správce, dojde k jejímu postoupení, avšak lhůta není zachována; prodlení jde k tíži daňového subjektu. Daň se platí v státní měně – koruna česká. Pokud je placeno v cizí měně, na účet bude platba připsána v české měně, avšak je lepší poslat více kvůli kurzovním rozdílům.

Daň je možné uhradit následujícími způsoby, ale s určitými omezeními:

⁷⁰ Viz. ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,

a) *bezhotovostním převodem* - úplný tvar čísla bankovního účtu

1) Předčíslí bankovního účtu (v rozsahu dvou až pěti číslic) - druh daně

2) Matriková část určuje správce daně

3) Směrový kód ČNB (kód 0710)

V praxi je běžné, že bez určení předčíslí bankovního účtu nebo s chybnou matrikou bankovního účtu Česká národní banka platbu nepřijme. - VS: r.č., IČ

b) *v hotovosti na přepážce*

- přičemž součet plateb na všechny druhy daně za jeden daňový subjekt nesmí v průběhu jednoho kalendářního dne u jednoho správce daně přesáhnout částku 500 000 Kč (pračka špinavých peněz), - výjimka ze zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (350.000)

c) *v hotovosti exekutorovi – bez limitu*

d) *šekem* - daňová složenka – bez poplatku – u daně z nemovitosti (drahá správa daně)

e) *kolčovými známkami – podmínky*

- stanoví-li tak zvláštní zákon,

- max. 5000,- Kč

- pokud jde o příjem státního rozpočtu (správní poplatky, soudní poplatky)

f) *přeplatkem na jiné dani*

Důležitou povinností daňového subjektu je daň dostatečně identifikovat, a to následovně:

- na kterou daň (druh daně, ne pořadí dle § 152 – nelze pořadí měnit)

- daňový subjekt

- jinak na účet nejasných plateb a daňový subjekt je vyzván k identifikaci;
- pokud ve lhůtě stanovené správcem daně neodpoví, rozhodne správce daně,
 - pořadí úhrady stanoví § 152;
- den přijetí platby = den zaevidování na základě rozhodnutí správce daně.

Pokud se do 6 let nepodaří přijetou platbu identifikovat, stává se součástí rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který platbu eviduje. Správce daně má povinnost přijmout platbu i od jiné osoby než je daňový subjekt - když půjdete za babičku platit popelnice, musí od vás platbu – daň přijmout.

Za den platby se považuje:

- u platby, která byla prováděna poskytovatelem platebních služeb nebo provozovatelem poštovních služeb, den, kdy byla připsána na účet správce daně, nebo
- u platby prováděné v hotovosti u správce daně den, kdy úřední osoba platbu převzala.

Je tomu tak z důvodu zjednodušení a zefektivnění správy daní

- jednodušeji lze ze strany správce daně prokázat, kdy nastal den platby;
- odpadá komunikace s platební institucí o tom, kdy došlo k odepsání platby z účtu daňového subjektu.
- na první pohled dochází k ztížení postavení daňového subjektu, musí si hlídat, aby platbu poslal o něco dřív
- kompenzace v § 252, kde je stanoveno, že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, **počínaje PÁTÝM pracovním dnem následujícím po dni splatnosti** až do dne platby včetně.

Lhůty pro placení daně u jednotlivých druhů daní

Lhůty pro placení daně:

a) Shodné s obecnou lhůtou pro podání daňového přiznání.

- U daně z příjmů fyzických a právnických osob – do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období a jiné – např. speciální lhůty (viz. výše);
- V případě DPH, spotřebních daní – 25 dne po skončení zdaňovacího období;
- U daně z převodu nemovitostí – do konce 3. měsíce, v němž byl zapsán vklad do katastru.

b) Speciální lhůta

- Silniční daň – do 31.1. následujícího roku
- Daň z nemovitosti – do 31.5. zdaňovacího období a jiné
- Daň dědická a darovací – do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru.

Nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let a začne běžet dnem splatnosti daně. Tato lhůta se může prodlužovat a to s ohledem na skutečnost, že Lhůta pro placení daně běží znovu ode dne, v němž byl před uplynutím lhůty pro placení daně správcem daně učiněn úkon:

- zahájení exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona,
- zřízení zástavního práva, nebo
- oznámení rozhodnutí o posečkání.

Naopak lhůta pro placení daně neběží po dobu

- vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem,
- přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby,
- daňové exekuce srážkami ze mzdy, nebo
- dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání nedoplatku.

Lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku. Je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, zaniká právo vybrat a vymáhat nedoplatek uplynutím 30 let po tomto zápisu.

Závěr

Správa daní je nedílnou součástí celého konglomerátu veřejné správy, která plní velmi specifický a důležitý úkol jakým je zabezpečení prostředků pro fungování státu a tvorbu veřejných statků.

Cílem tohoto textu bylo představení základních parametrů fungování správy daní v České republice od obecných východisek až po vybrané otázky a instituty správy daní, a to zejména se zaměřením na specifika u správy nepřímých daní.

Níže přehledná tabulka Daňového řízení a jeho skladebných součástí, jakožto nejdůležitější části správy daní s cílem správného zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně.

Daňové řízení	Nalézací řízení	Inkasní řízení
Součásti	<ul style="list-style-type: none">- vyměřovací- doměřovací	<ul style="list-style-type: none">- vybírání- evidence- zajištění- vymáhání
Začátek	První podání daňového subjektu směřující ke stanovení nebo úhradě daně nebo zahájení daňového řízení správcem daně	
Formální konec	<ul style="list-style-type: none">- právní moc rozhodnutí o stanovení daně- zastavení vyměřovacího nebo odměřovacího řízení (§ 106)	<ul style="list-style-type: none">- úhrada daně- jiný zánik platební povinnosti (uplynutí lhůty pro placení)
Materiální konec	Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně = daň nelze ZMĚNIT (§ 148)	Uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně = daň nelze VYBRAT ANI VYMÁHAT (§ 160)
Rozhodnutí	<ul style="list-style-type: none">- Rozhodnutí o stanovení daně- platební výměr- dodatečný platební výměr- hromadný předpisný seznam	<ul style="list-style-type: none">- Rozhodnutí o posečkání daně- Zajišťovací příkaz- Rozhodnutí o zřízení zástavního práva

Užitečné odkazy

<http://www.mfcr.cz/>

http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces

<http://www.financnisprava.cz/>

<http://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx>

Zákony, články a jiné el. zdroje

<http://portal.gov.cz/app/zakony/?path=/portal/obcan/>

- *aktuální znění zákonů*

https://is.muni.cz/auth/elearning/warp.pl?fur1=%2Fauth%2Fdo%2Fecon%2Fsoubory%2Foddeleni%2Fceps%2F18557326%2FInteraktivni_osnova_modulu.qwarp;so=nx;qurl=%2Fdo%2Fecon%2Fsoubory%2Foddeleni%2Fceps%2F18557326%2FInteraktivni_osnova_modulu.qwarp;prejit=

- *materiály ke změnám v oblasti daní v roce 2013 a k problematice místních daní*

<http://www.law.muni.cz/content/cs/proceedings/>

- *sborníky z konferencí Právnické fakulty MU*

<http://www.law.muni.cz/content/cs/pro-verejnost/publikace-a-casopisy/>

- *elektronické publikace a archiv časopisů Právnické fakulty MU*

Doporučená literatura

BAXA, Josef a kol., *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763, xvii s. ISBN 9788073575649.

BAXA, Josef a kol., *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xiii s., s. 765-1537, xvii s. ISBN 9788073575649.

DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2013*. Vyd. 2. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, c2013, viii, 184 s. ;. ISBN 978-80-7357-996-8.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád*. Olomouc: Anag, 2010-, sv. Daně. ISBN 9788072637690.

MRKÝVKA, Petr a Michal RADVAN. *Základy finančního práva*. 6., opr. vyd. Praha: Armex, 2012. Skripta pro střední a vyšší odborné školy. ISBN 978-80-87451-19-9X.

KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Linde, 2011, 375 s. ISBN 9788072018314.

PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Vybrané instituty správy daní v ČR a na Slovensku po novele*. 1. vyd. Iuridicum Olomoucense ve spolupráci s Právnickou fakultou Univerzity Palackého v Olomouci, 2012, 92 s. ISBN 978-80-87382-29-5.

Kontrolní otázky

1. Vysvětlete pojem „daň“ v právním a ekonomickém smyslu
2. Základní právní úprava správy daní a vztah k dalším předpisům
3. Předmět, cíl a základní zásady správy daní.
4. Pojem daňového řízení a jeho součásti.
5. Subjekty správy daní a organizace správy daní
6. Průběh řízení před správcem daně
7. Registrační a vyhledávací proces, identifikace subjektů
8. Nalézací správa, průběh a lhůty pro podání daňového přiznání se zaměřením na nepřímé daně
9. Způsoby platby daně

Použitá literatura

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009. 548 s. ISBN 9788074008016.

BAXA, Josef. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 1793 s. ISBN 9788073575649.

BOGUSZAK, Jiří a Jiří ČAPEK. *Teorie práva*. Vyd. 1. Praha: CODEX Bohemia, 1997. 257 s. ISBN 8085963388.

CZUDEK, Damian. Vymezení správy daní z hlediska organizačního a funkčního. In: NECKÁŘ, Jan, RADVAN, Michal, SEHNÁLEK, David, VALDHANS, Jiří. *Dny práva – 2008 – Days of Law*. Brno : Tribun EU s.r.o., 2008. s. 54-61. ISBN 9788021047334.

CZUDEK, Damian a Kristýna CHALUPECKÁ. Změny ve správě daní v České republice. In.: *Zborník z medzinárodnej konferencie doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov*. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislavě, 2011. s. 223- 230. ISBN 9788071603085.

GLUCHOWSKI, Jan. *Wstęp do skarbowości*. Poznań: Wydawnictwo wyższej szkoły bankowej, 1997. 66 s. ISBN 8386808810.

CHOJNA-DUCH, Elżbieta, *Polskie prawo finansowe – finanse publiczne*. 3. Vyd. Warszawa : Lexis Nexis, 2004. 402 s. ISBN 8373345280.

KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Praha : Nakladatelství ANAG, 2001. 526 s. ISBN 8072630911.

MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. *Finanční právo a finanční správa*. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 404 s. ISBN 8021035781.

MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. *Finanční právo a finanční správa*. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. ISBN 802103579x.

MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*, Brno : Masarykova univerzita, 2012. 221 s. ISBN 9788021060418.

MRKÝVKA, Petr. *Finanční správa*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 1997, 192 s. ISBN 802101685x.

MRKÝVKA, Petr. Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej In RUŠKOWSKI, Eugeniusz. „*Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*”, Białystok : Temida 2, 2006. 202 s. ISBN 9788389620200.