

## 4. Správa daní

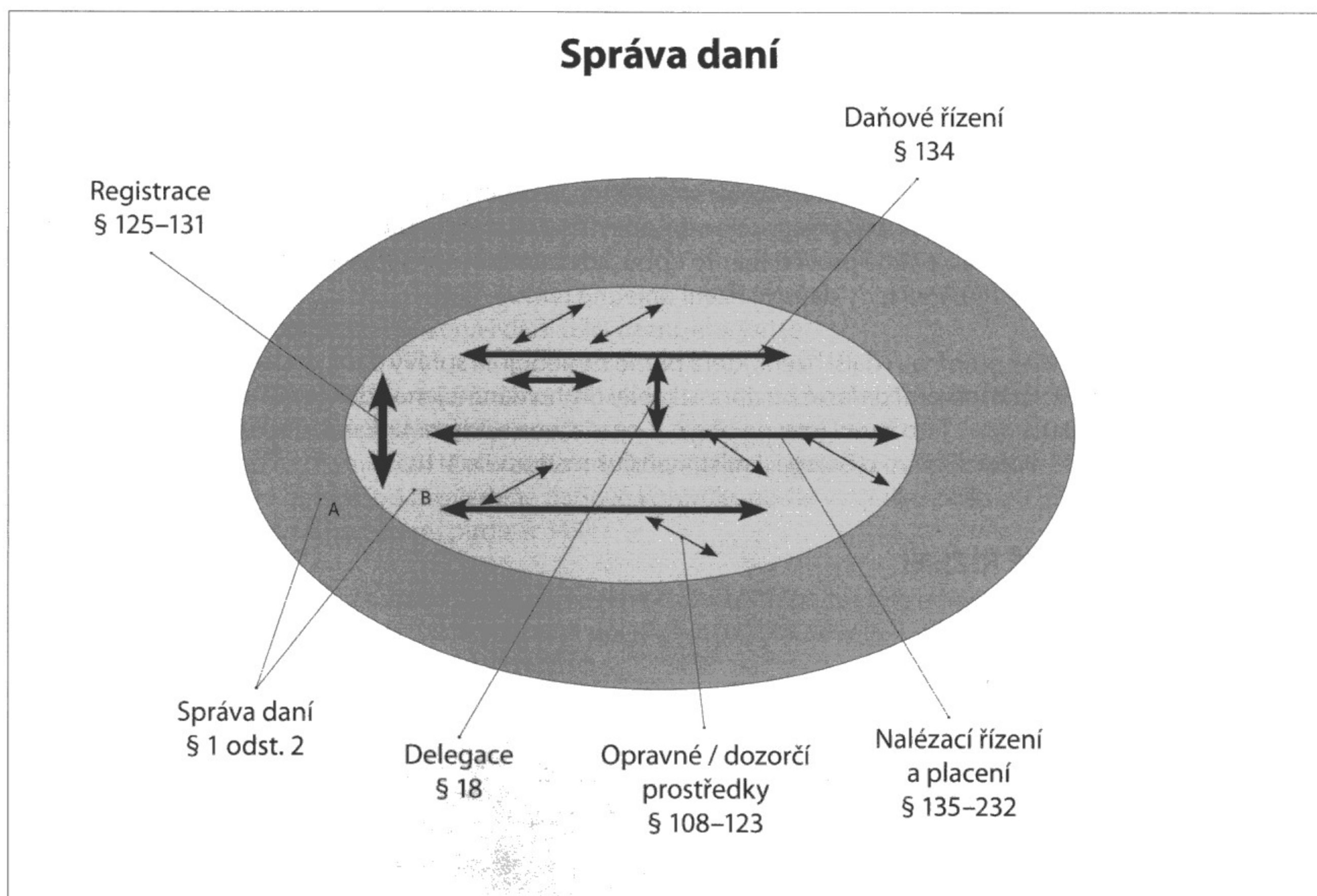
Daňový řád upravuje **postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob**, jinými slovy správu daní, která je dle zákona rovněž postupem **se stanoveným cílem, tj. správným zjištěním a stanovením daní a zabezpečením jejich úhrady**. Hned v úvodu je nutno konstatovat, že tohoto cíle není nikdy zcela dosaženo. Vždy existují daňové úniky a neuhrazené a nevymožené nedoplatky. Zákon vytváří podmínky pro to, aby tyto negativní jevy mohly být co nejmenší. K tomu, aby správce daně mohl zákonně postupovat, musí mu být zřetelně přiznány pravomoci, neboť pro výkon veřejné moci platí především zásada zákonnosti (legality) a **zásada obecně povolovací**, podle které správce daně může působit pouze v případech a mezích stanovených zákonem (viz čl. 2 odst. 2 LZPS a čl. 2 odst. 3 Ústavy). Základní zákon pro správu daní je daňový řád, který ovšem platí subsidiárně k dalším výše uvedeným zákonům. Dále je třeba mít na paměti, že nejde pouze o tento zákon, ani pouze o právní předpisy na úrovni ústavních zákonů a zákonů, ale i o další v souladu s nimi vydané právní předpisy nižší právní síly, ať již se jedná o nařízení, vyhlášky či např. právní předpisy vydávané územními samosprávnými celky. Např. zmocňovací ustanovení pro vydání prováděcích předpisů k daňovému řádu obsahuje ustanovení § 263. Jedná se o vyhlášku podle § 107 odst. 8, která upraví rozsah, v jakém budou hrazeny hotové výdaje a náhrada ušlého výdělku (vyhláška MF č. 382/2010 Sb.). Další zmocňovací ustanovení se týká § 163 odst. 4. V tomto ustanovení je přímo zákonem Ministerstvo financí zmocněno vydávat kolkové známky. Jejich podobu, hodnoty, ve kterých se známky vydávají, náležitosti jejich evidence, způsob placení kolkovými známkami a nakládání s těmi známkami, u kterých skončila jejich platnost, včetně lhůty pro likvidaci a případně další technické náležitosti stanoví Ministerstvo financí prováděcí vyhláškou. Tato vyhláška nahradila došud platnou vyhlášku Ministerstva financí č. 192/1993 Sb., o kolkových známkách (vyhláška MF č. 383/2010 Sb.). Podle přechodných ustanovení uvedených v § 264 bod 17 se pro kolkové známky vydané přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu na základě zmocnění v ZSDP stanoví, že zůstávají v platnosti i po dni nabytí účinnosti DŘ. Nicméně poslední kolkové známky podle staré právní úpravy mohly být vydány nejpozději dne 31. 12. 2010. Třetí a poslední prováděcí předpis bude vydán podle § 194 odst. 6, který ukládá Ministerstvu financí stanovit vyhláškou podmínky určující postup při elektronické dražbě. Nelze nezmínit i jiné právní předpisy, které mají zásadní vliv na správu daní, a to jsou mezinárodní smlouvy, kterými je Česká republika vázána a předpisy Evropské unie.

Určitá **rekapitulace pravomocí přiznaných správci daně** je obsažena v § 11, podle kterého správce daně

- vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- provádí vyhledávací činnost,
- kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- vyzývá ke splnění povinností,
- zabezpečuje placení daní a
- může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.

Základní povinností **daňového subjektu** je **tvrdit svoji daňovou povinnost** (částku daně) v řádném daňovém tvrzení na základě skutečností, které jsou jediné jemu perfektně známy a na základě vlastní interpretace právních předpisů, o nichž je poučen správcem daně, nejčastěji formou poučení vydávaného k jednotlivým tiskopisům, neboť daňové tvrzení má pevně předepsanou formu podání tiskopisem vydávaným zejména Ministerstvem financí. A s tím nepochybně souvisí i povinnost tvrzenou částku uhradit.

Obr. č. 2



K naplnění cíle správy daní musí správce daně uplatňovat **průběžně vyhledávací činnost**, která mu umožní jednak unést důkazní břemeno v rozsahu, v jakém mu je § 92 odst. 5 ukládá a dále postupovat v souladu se zásadou oficiality podle § 9 odst. 2, neboť správce daně je povinen soustavně zjišťovat, zda neexistuje daňová povinnost, ke které se nikdo nehlásí či zda daňový subjekt přiznává veškeré povinnosti, které mu zákon ukládá. Pokud správce daně zjistí, že tomu tak není, je povinen provést nezbytné úkony vedoucí ke správnému zjištění a stanovení daně, správnému daňovému subjektu.

**Důkazní břemeno** stihá podle § 92 odst. 5 správce daně ohledně

- oznámení vlastních písemností,
- skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
- skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti,
- skutečností rozhodných pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Za **vyhledávací činnost** se považuje podle § 78 odst. 3 zejména činnost, při které správce daně

- ověřuje úplnost evidencí či registrace daňových subjektů,
- zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
- shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy,
- opatřuje nezbytná vysvětlení,
- provádí místní šetření.

**A)** Vyhledávací činnost probíhá soustavně bez ohledu, zda bylo zahájeno a běží daňové řízení, nebo

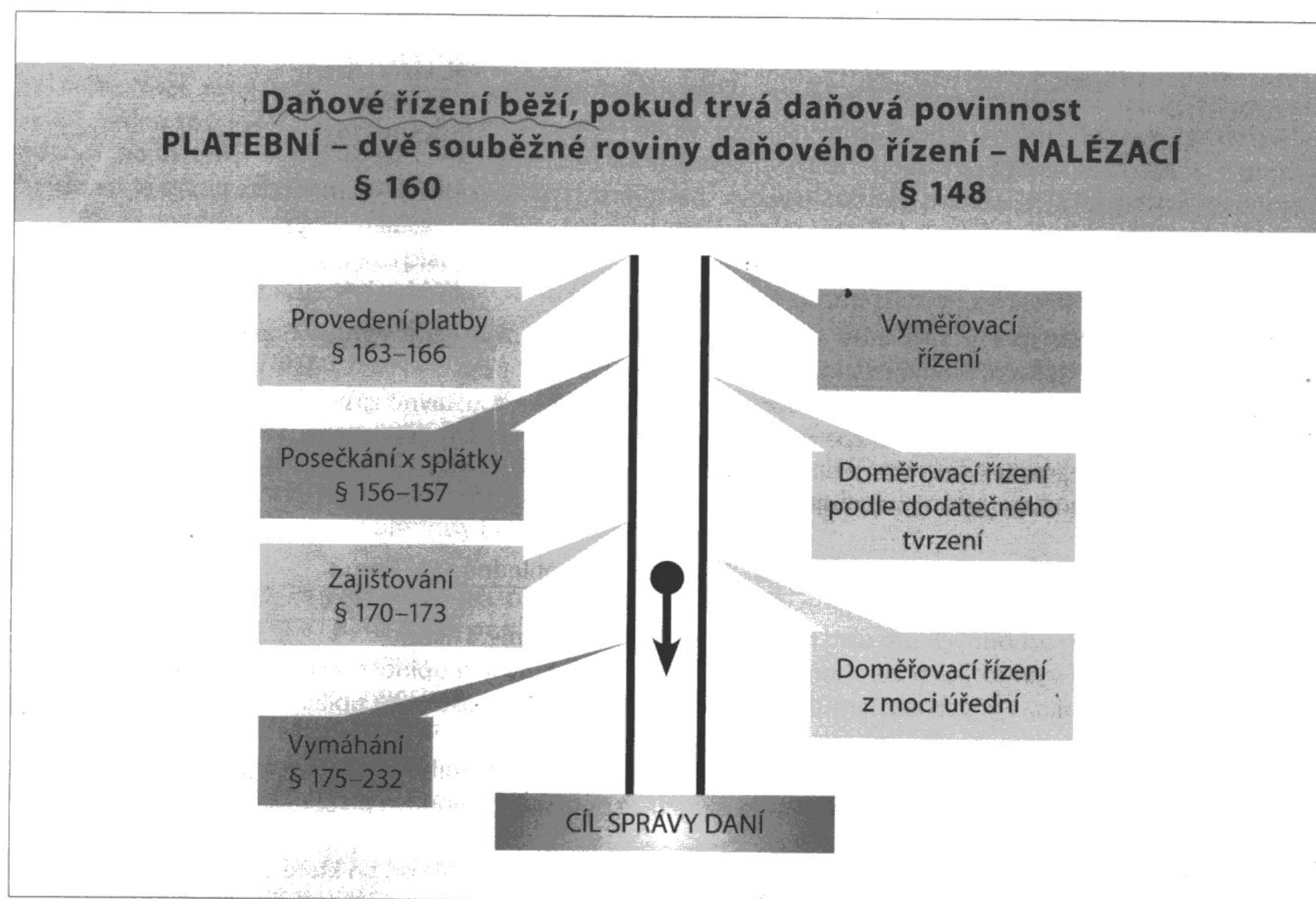
**B)** V souvislosti s určitým probíhajícím řízením.

**Řízení při správě daní** je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení. Stěžejní počet řízení vedených při správě daní jsou **daňová řízení podle § 134**, tedy řízení znázorněná na obr. č. 2 vodorovnými šipkami. Různá délka těchto řízení vyplývá z jeho definice, neboť v rámci daňového řízení jsou vedena různá dílčí řízení (aktivní část daňového řízení). Daňové řízení běží však, i když dílčí řízení bylo skončeno a to po dobu, dokud lze daň stanovit nebo nedoplatek uhradit (latentní poloha daňového řízení), tedy i když se ve věci nic nekoná ve smyslu interakce správce daně a daňového subjektu. Jedná se tedy např. o situaci, kdy nepřiznaná daňová povinnost nebyla ani náznakem zjištěna, avšak lhůta pro její případné stanovení ještě neuplynula, nebo nedoplatek byl již třeba i vyčíslen, ale není zde majetek, ze kterého by šel uspokojit, jakož i o případy, kdy daň byla řádně přiznána a platba provedena. Po dobu, kdy běží lhůta pro stanovení daně podle § 148 a lhůta pro placení daně podle § 160, trvá tedy daňové řízení ohledně takové daně.

Při správě daní však probíhají i další řízení, která přímo nesledují cíl správy daní, pouze mu podpůrně napomáhají a nelze je přiřadit ke konkrétní daňové povinnosti, tedy druhu daně a jeho zdaňovacího období či ojedinělé skutečnosti, která podléhá dani. Tato řízení jsou na obr. č. 2 naznačena svislými šipkami. Jedná se zejména o registrační řízení podle § 125 a násl. a řízení o delegaci místní příslušnosti podle § 18.

#### 4.1. DAŇOVÉ ŘÍZENÍ

Obr. č. 3



**Daňové řízení** podle § 134 se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Předmět daňového řízení je vymezen kromě druhu daně též buď zdaňovacím obdobím, nebo jednotlivou skutečností, když se jedná o daň, pro kterou není stanoveno zdaňovací období (např. daň z převodu nemovitosti). Daňové řízení se skládá podle okolností, zda je třeba daň doměřit či nedoplatek vymáhat, z různých **dílčích řízení**, která lze rozdělit do **nalézací roviny** a **platební roviny**. Možnost vést dílčí řízení v nalézací rovině je ohraničena uplynutím prekluzivní lhůty podle § 148 a možnost konat v rovině platební je ohraničena prekluzí práva jak daňový nedoplatek vymáhat, tak i uhradit podle § 160.

### 4.1.2. Nalézací rovina

V rámci **nalézací roviny** (zákon používá přesnější pojem **nalézací řízení**, které je zahájeno okamžikem zahájení prvního dílčího řízení v nalézací rovině a končí uplynutím prekluzivní lhůty podle § 148) se koná

1. **vyměřovací řízení**, jehož účelem je stanovení daně.

Vyměřovací řízení může být zahájeno

- a) podáním řádného daňového tvrzení (řádné přiznání, hlášení, vyúčtování), nebo
- b) z moci úřední (podle výsledku postupu při nepodání řádného daňového tvrzení, po provedené daňové kontrole...)

a teprve podle okolností se koná i další dílčí řízení, kterým je

2. **doměřovací řízení**, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně.

Doměřovací řízení může být zahájeno

- a) podáním dodatečného tvrzení daně (dodatečné daňové přiznání, dodatečné vyúčtování...), nebo
- b) z moci úřední (po provedené daňové kontrole, podle výsledku postupu při nepodání dodatečného daňového tvrzení podle § 145)

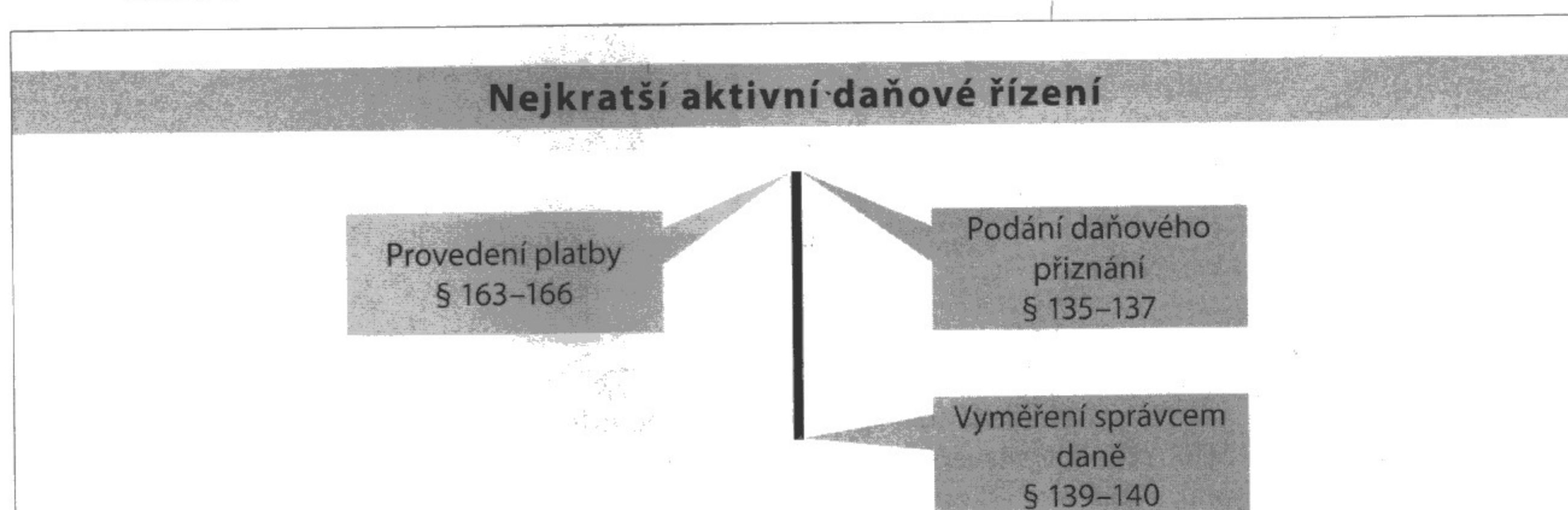
K oběma typům dílčích řízení pak jsou vedena řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí – odvolací řízení, neboť teprve poté, popř. marným uplynutím lhůty k odvolání, nabývá rozhodnutí vydané v dílčím řízení formální právní moci ve smyslu § 103 odst. 1.

#### 4.1.2.1. VYMĚŘOVACÍ ŘÍZENÍ

V úvodních ustanoveních daňového řádu se určuje, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, spojeno do **legislativní zkratky „řádne daňové tvrzení“** podané daňovým subjektem. Tímto způsobem je nejčastěji zahajováno vyměřovací řízení. Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vypočítat daň podle **poučení k tiskopisu**, které mu napomáhá **si učinit správný názor na aplikaci právních předpisů**, dále uvede veškeré údaje, které tiskopis předepisuje, popřípadě další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Současně s podáním daňového tvrzení je většinou i daň ke stejnému poslednímu dni lhůty pro podání tvrzení **splatná**. Zákonodárce ponechal k tomuto dni splatné i vrátky, což zřejmě bude ve většině případů korigováno speciálním daňovým zákonem (§ 105 ZDPH do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu), neboť ve své podstatě je to technicky nerealizovatelná lhůta. V souvislosti s vyměřovacím řízením jsou i klasicky stanoveny obecné lhůty pro podání daňového přiznání (3 měsíce po uplynutí 12 měsíčního období). Rovněž lhůta, k jejímuž posunutí dochází na základě povinnosti mít zákonem ověřenou účetní uzávěrku auditorem nebo v případě, že daňové přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, je prodloužena na 6 měsíců.

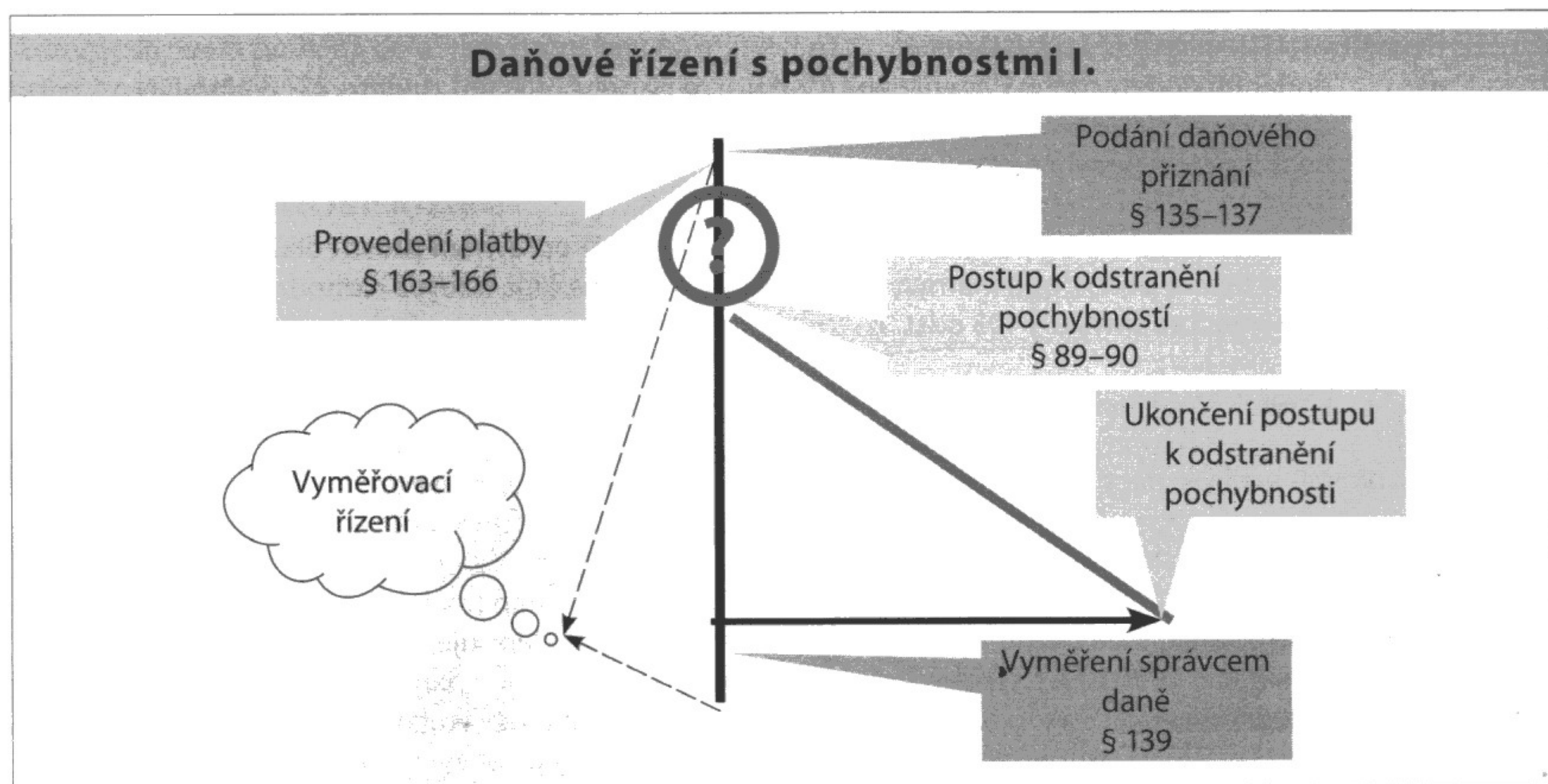
Správce daně doručené tvrzení **prověří a daň vyměří**. Opět je zachováno tzv. **„konkludentní vyměření“**, které spočívá v tom, že **výsledek, který správce daně vyměří, se neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem**. V takovém případě správce daně sice platební výměr vydá, ale pokud není požádán o jeho zaslání daňovým subjektem, založí jej do spisu. Při tomto způsobu vyměření se nelze odvolat, a den doručení nastává podle právní fikce buď k poslednímu dni lhůty pro podání tvrzení, nebo ke dni, kdy bylo podáno opožděně. Tímto způsobem se realizuje nejkratší aktivní daňové řízení. Záleží pak na dalším vývoji věci, zda bude zahájeno dílčí doměřovací řízení či nikoliv.

Obr. č. 4

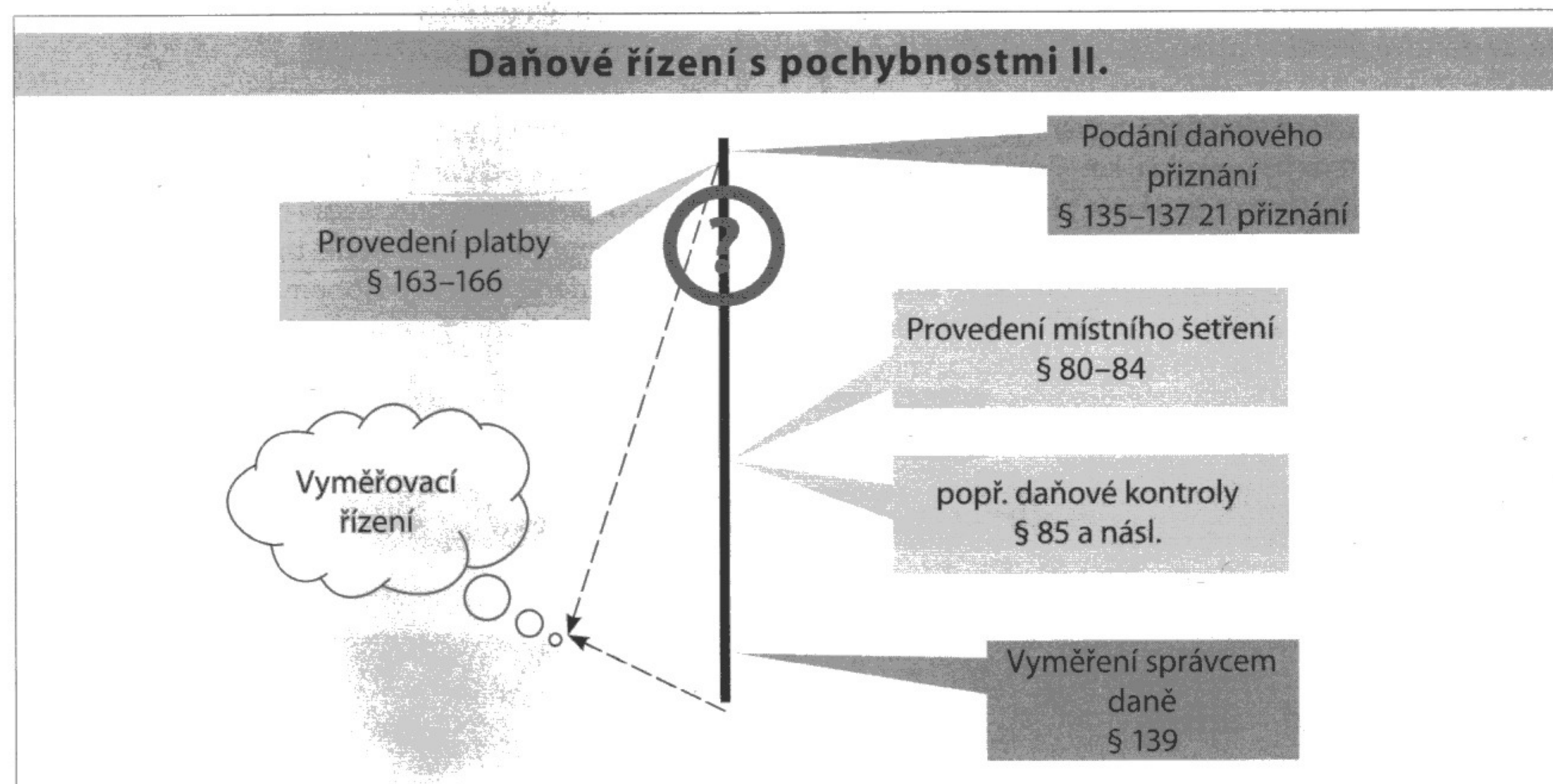


Jakmile u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti podaného tvrzení, či dojde při vyměření k jinému výsledku, vydává platební výměr, který doručuje daňovému subjektu nebo jeho zástupci. Správce daně v první řadě musí odstranit formální vady podání podle § 74, např. chybný tiskopis, nepodepsané podání, nedodané přílohy atp. Následně přistoupí k meritornímu přezkoumání podání, a pokud má důvodné pochybnosti, a zde stíhá důkazní břemeno správce daně, zahájí postup k odstranění pochybnosti podle § 89 a násl. Správce daně může využít i místní šetření k ověření některých skutečností a zákon nevyklučuje ani přímé zahájení kontroly. Nejčastější postup však bude právě postup k odstranění pochybností, který podle § 90 odst. 3 může rovněž přejít v provedení daňové kontroly, která bezesporu vytváří širší prostor pro dokazování, i když podle nové právní úpravy se co do formálnosti oba postupy příliš neliší. Ať již tedy bude využit kterýkoli ze tří zmíněných instrumentů daňového procesu, vždy bude následovat stanovení daně s vydáním a doručením platebního výměru a fikci doručení podle § 140 odst. 1 a 2 nelze použít.

Obr. č. 5



Obr. č. 6



V případě, že se zjištěná a stanovená daň správcem daně po odstranění pochybností odchyluje od daně tvrzené, musí být, jak již bylo řečeno, vystaven a doručen platební výměr. Tento platební výměr ovšem musí být rovněž odůvodněn v rozsahu, v jakém se liší od přiznané daně.

Pokud nastane situace, že daňový subjekt nesplní svoji elementární povinnost a nepodá řádné daňové tvrzení, je vyzván správcem daně podle § 145 odst. 1. Ve výzvě správce daně stanoví náhradní lhůtu. Tato lhůta nemá vliv na úrok z prodlení, pokud kromě nesplnění povinnosti tvrzení daňový subjekt v termínu daň ani nezaplatil. Stejně tak tato lhůta nechrání daňový subjekt před vznikem ex lege pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250. Tuto náhradní lhůtu má daňový subjekt vlastně na zvážení, zda bude daň tvrdit a prokazovat či zda ponechá zjištění výše daně na správci daně, který je po marném uplynutí této lhůty oprávněn daň stanovit podle pomůcek.

V případě, že je daň stanovena z moci úřední, musí být platební výměr rovněž odůvodněn, a to v plném rozsahu. V případě stanovení daně podle pomůcek je předmětem odůvodnění platebního výměru zákonnost využití tohoto způsobu stanovení daně. Možnost správce daně postupovat výše uvedeným způsobem platí ovšem pouze v případech, kdy jsou splněny zákonné podmínky pro tento postup, a pokud tomu tak není, je správce daně povinen postupovat v souladu se zásadou součinnosti. Odůvodnění není součástí platebního výměru v těch případech, kdy lze z jiné listiny známé daňovému subjektu toto odůvodnění dovodit. Jedná se zejména o zprávu o daňové kontrole či protokol o výsledku postupu k odstranění pochybností.

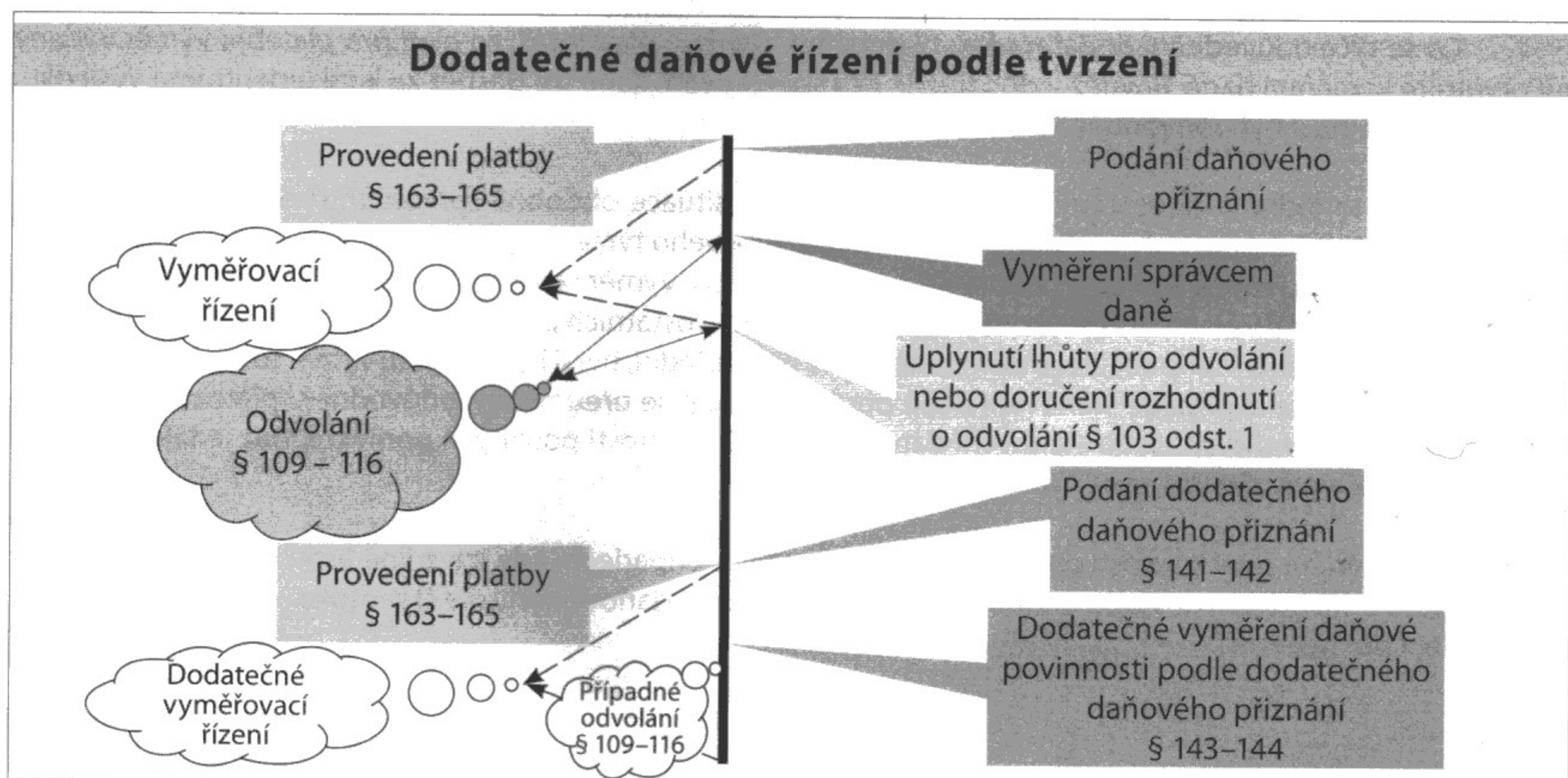
#### 4.1.2.2. DOMĚŘOVACÍ ŘÍZENÍ

Vyměřovací řízení je tedy první fáze, či první dílčí řízení, které musí proběhnout v rámci každého daňového řízení, ať již s jakýmkoliv výsledkem. V latentní podobě je daňové řízení otevřeno i nadále, neboť zde neplatí překážka věci rozhodnuté. Jak daňový subjekt, tak i správce daně jsou povinni i nadále sledovat, zda daň stanovená v první fázi, byť i formálně pravomocně, je správně stanovená daň. Pokud kterýkoliv z nich dojde k závěru, že tomu tak není, je povinen či v zákoně uvedených případech oprávněn zahájit doměřovací řízení a to případně i opakovaně.

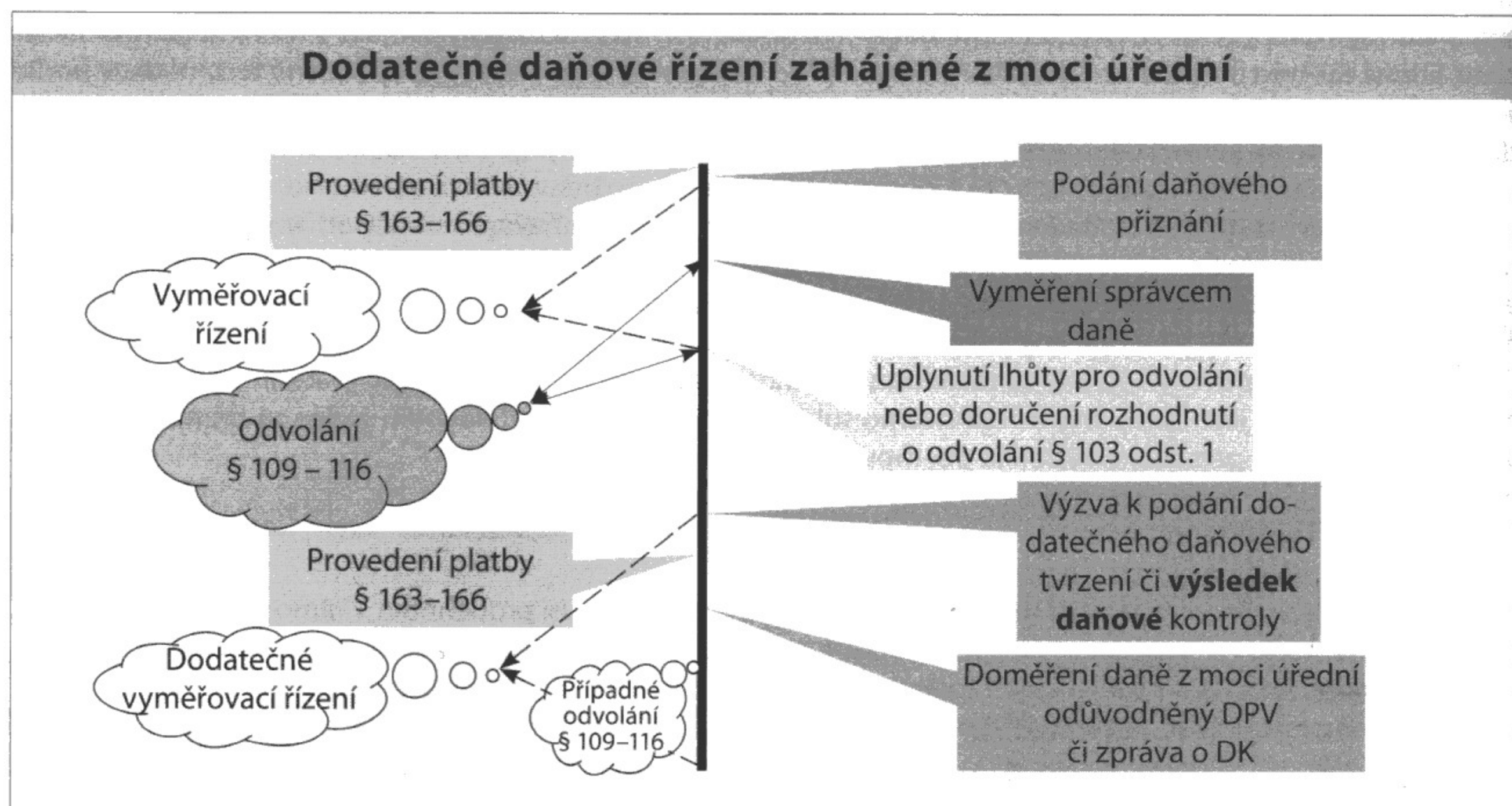
**Doměřovací řízení** může být zahájeno jak na základě dodatečného daňového přiznání, tak i z moci úřední. Cílem správy daní je správné stanovení daně. Z toho lze dovodit, že správce daně je povinen zahájit doměřovací řízení jak v případě, kdy stanovená daň měla být vyšší, tak i v případě, že stanovená daň měla být nižší. Ustanovení § 143 odst. 3 uvádí, že k doměření daně může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Pokud správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, první věta citovaného ustanovení neplatí a postupuje se podle § 145 odst. 2.

Správce daně je ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2, jakmile shledá důvody pro doměření daně, oprávněn vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení daně. Jedná se o oprávnění s určitou mírou diskrece. Základním důvodem, proč správce daně toto oprávnění neuplatní, a neumožní tedy daňovému subjektu se vyhnout vzniku penále podle § 251, musí být ohrožení doměření daně. Vzhledem k tomu, že správce daně je vázán interpretační zásadou podle § 8 odst. 2 postupovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, zřejmě bude vymezení pravidel diskrece v tomto případě předmětem metodického řízení správců daní.

Obr. č. 7



Obr. č. 8



Pozn. DPV = dodatečný platební výměr

Práva a povinnosti ohledně dodatečného daňového tvrzení daňového subjektu jsou poněkud nevyvážené, neboť zákon ukládá daňovému subjektu povinnost podat dodatečné daňové přiznání kdykoliv v době běhu lhůty pro stanovení daně jakmile zjistí, že daň měla být vyšší, avšak možnost podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší zákon omezuje daňovému subjektu pouze na důvody obdobné důvodům pro povolení obnovy řízení. Z uvedeného vyplývá, že zůstává nedostatečně řešeno právo daňového subjektu napravit svůj omyl, kterého se případně dopustí při výkladu zákonů, případně i výkladu instruktážního poučení přiloženého k daňovému tiskopisu. Tento nedostatek je možno de lege ferenda řešit jak změnou dozorcího prostředku – nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 a § 122, tak by bylo možné stejně jako obnovu řízení povolit přezkoumání i na návrh daňového subjektu, nebo sjednocením podmínek pro využití typicky daňového instrumentu, dodatečného stanovení daně na základě dodatečného daňového tvrzení, kterým by bylo navrhováno snížení poslední známé daně podle § 141 odst. 1 a 2 i v případech, že se uplatněný právní názor daňového subjektu ukázal jako vadný. Toto řešení je krom jiného nezbytné i s ohledem na obecně uznávanou závislost daňového práva na politických a celospolečenských změnách, což vede i k velmi častým novelizacím daňových předpisů.

Co se týče odůvodnění dodatečného platebního výměru, platí totéž, co platí pro platební výměr vydaný při prvotním vyměření daně. Rovněž v dodatečné fázi stanovování daně lze dospět ke konkludentnímu výsledku, případný rozdíl musí být odůvodněn.

Pokud se jedná o dodatečný platební výměr, tak je situace obdobná „prvotnímu“ platebnímu výměru. **Při konkludentním doměření** na základě dodatečného daňového tvrzení se uplatní fikce doručení dodatečného platebního výměru podle § 144 odst. 1 a 2 a dodatečný platební výměr se založí do spisu. O stejnopis tohoto dodatečného platebního výměru může daňový subjekt požádat. V ostatních případech se dodatečný platební výměr doručuje a odůvodňuje. V případě, že je daň stanovena z moci úřední, musí být platební výměr rovněž odůvodněn, a to v plném rozsahu. V případě stanovení daně podle pomůcek je předmětem odůvodnění platebního výměru zákonnost využití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek, což je také předmětem posuzování v odvolacím řízení.

Odůvodnění není součástí platebního výměru v těch případech, kdy lze z jiné listiny známé daňovému subjektu toto odůvodnění dovodit. Jedná se zejména o zprávu o daňové kontrole či protokol o výsledku postupu k odstranění pochybností.

#### 4.1.2.3. SPRÁVA DANĚ VYBÍRANÉ SRÁŽKOU

Při správě daní jsou účastny dva typy daňových subjektů, viz kapitola 13. Plátcí daně jsou tedy zákonem stanoveny povinnosti ohledně srážení a odvodu daně některých poplatníků. Je to ve své podstatě jistý výkon správy daní správce daně v zastoupení plátcem daně. Nejtypičtější je tento postup při správě daní odváděných ze mzdy, která je vyplácena zaměstnavatelem, který tedy již příslušnou část mzdy zadrží a rovnou odešle správci daně. Podrobná úprava takového řízení, práv a povinností plátců daní i procesního charakteru je předmětem zvláštních daňových zákonů, avšak v obecné rovině nelze základní pravidla opomenout, neboť se jedná o dost podstatnou část správy daní.

Podle ustanovení § 233 je plátce daně povinen daň, kterou vybral nebo srazil, odvést ve stanovené lhůtě a výši, pokud mu zvláštní daňový zákon ukládá povinnost vybrat nebo srazit daň nebo provést úhradu na zajištění daně, tedy zajistit část správy daně vybírané srážkou. Pokud plátce daně pochybil při výběru či srážení daně, tak je povinen provést nápravu bezodkladně a odvést dlužnou částku.

Správce daně kontroluje tuto činnost plátce daně, a pokud zjistí, že plátce daně nesplnil svoji povinnost a v důsledku toho není daň uhrazena, stanoví chybějící částku plátcem daně k přímé úhradě.

Formálně se srážková daň spravuje tak, že tvrzení o splnění své povinnosti podává plátce daně formou hlášení v průběhu zdaňovacího období a následně shrne tyto údaje ve vyúčtování za zdaňovací období. Vyúčtování je podáváno obligatorně, ale ohledně hlášení je vždy zvažováno, zda tento úkon příliš nezatíží jak plátce daně, tak správce daně. Lze předpokládat, že další rozvoj automatizace administrativy na obou stranách povede k důrazu na průběžnou informovanost správců daní formou odevzdávaných hlášení plátcem daně.

Tvrzení podané formou hlášení se, pokud zvláštní zákon neurčí jinak, nevyměruje, zatím co vyúčtování je klasickým úkonem zahajujícím řízení, které končí vyměřením daně. Podrobný postup tohoto vyměření, popřípadě doměření této daně, upravuje ustanovení § 235 a násl. Pokud dojde k pochybení při správě této daně mezi plátcem daně a poplatníkem, nabízí zákon speciální opravný prostředek uvedený v kapitole 5.