

MINISTERSTVO FINANCÍ

Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor
státní služby

Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění

Praha 2016

3. aktualizované vydání studijního materiálu
(podle právního stavu účinného ke dni 1. ledna 2017)

Obsah

1.	OBECNĚ K DANÍM A DAŇOVÉMU PRÁVU	1
1.1	Daň.....	1
1.1.1	Daň v užším smyslu	1
1.1.2	Daň v širším smyslu.....	2
1.1.3	Vlastnosti a funkce daní.....	2
1.1.4	Zásady daňové politiky	3
1.2	Daňová soustava a daňový systém České republiky	5
1.3	Druhy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění	6
1.3.1	Přímé a nepřímé daně	7
1.3.2	Výlučné a sdílené daně	8
1.4	Konstrukční prvky daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění	8
1.4.1	Základní konstrukční prvky	8
1.4.2	Ostatní konstrukční prvky.....	10
1.5	Prameny daňového práva.....	11
1.5.1	Vnitrostátní prameny	11
1.5.2	Evropské prameny	12
1.5.3	Mezinárodní prameny	12
2.	SPRÁVA DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ.....	13
2.1	Obecně o správě daní.....	13
2.1.1	Pojem správy daní a její cíl.....	13
2.1.2	Působnost daňového řádu	14
2.2	Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní.....	14
2.2.1	Správce daně	14
2.2.2	Daňový subjekt	15
2.2.3	Třetí osoby	15
2.3	Základní zásady správy daní.....	15
2.4	Obecně k řízením a dalším postupům při správě daní	17
2.5	Některé postupy při správě daní	18
2.5.1	Vyhledávací činnost.....	18
2.5.2	Místní šetření	18

2.5.3	Daňová kontrola.....	18
2.5.4	Postup k odstranění pochybností	19
2.6	Daňové řízení.....	20
2.6.1	Dílčí daňové řízení nalézací.....	20
2.6.2	Placení daní.....	22
2.7	Další řízení při správě daní	24
2.7.1	Registrační řízení	24
2.7.2	Řízení o závazném posouzení.....	25
2.8	Prostředky ochrany při správě daní	25
2.8.1	Opravné prostředky.....	26
2.8.2	Dozorčí prostředky	27
2.8.3	Příklady dalších prostředků ochrany.....	28
2.9	Následky porušení povinností při správě daní.....	30
2.9.1	Penále.....	30
2.9.2	Úroky	30
2.9.3	Pokuty	32
2.9.4	Další pokuty, přestupky a správní delikty	33
3.	ORGANIZACE SPRÁVY DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ	34
3.1	Ministerstvo financí.....	34
3.2	Celní správa České republiky	34
3.3	Finanční správa České republiky.....	35
3.3.1	Generální finanční ředitelství.....	37
3.3.2	Odvolací finanční ředitelství.....	37
3.3.3	Finanční úřady	38
3.3.4	Specializovaný finanční úřad.....	38
4.	PŘÍMÉ DŮCHODOVÉ DANĚ	40
4.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	40
4.1.1	Význam a funkce daně z příjmů fyzických osob	40
4.1.2	Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob	40
4.1.3	Daň stanovená paušální částkou	45
4.1.4	Daňová evidence.....	45
4.2	Daň z příjmů právnických osob.....	46
4.2.1	Význam a funkce daně z příjmů právnických osob	46

4.2.2	Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob	46
4.3	Správa daní z příjmů fyzických a právnických osob	50
4.3.1	Správce daně	50
4.3.2	Daňová tvrzení	51
4.3.3	Zálohy na daň	52
4.3.4	Správa daně prostřednictvím plátce daně	53
4.3.5	Prokazování původu majetku	56
4.4	Daňové odpisy	57
4.4.1	Podstata odpisování	57
4.4.2	Předmět odpisování	57
4.4.3	Vstupní cena a zůstatková cena majetku	60
4.4.4	Technické zhodnocení	60
4.4.5	Odpisové skupiny	61
4.4.6	Metody odpisování	62
4.5	Další společná ustanovení k daním z příjmů	64
4.5.1	Odčitatelné položky a položky snižující základ daně	64
4.5.2	Slevy na dani	65
4.6	Zamezení dvojímu zdanění	66
5.	PŘÍMÉ MAJETKOVÉ DANĚ	68
5.1	Daň z nemovitých věcí	68
5.1.1	Význam a funkce daně z nemovitých věcí	68
5.1.2	Konstrukční prvky daně z pozemků	68
5.1.3	Konstrukční prvky daně ze staveb a jednotek	72
5.1.4	Správa daně z nemovitých věcí	75
5.2	Daň z nabytí nemovitých věcí	76
5.2.1	Význam a funkce daně z nabytí nemovitých věcí	76
5.2.2	Konstrukční prvky daně z nabytí nemovitých věcí	77
5.2.3	Správa daně z nabytí nemovitých věcí	81
5.3	Daň silniční	83
5.3.1	Význam a funkce daně silniční	83
5.3.2	Konstrukční prvky daně silniční	83
5.3.3	Správa daně silniční	88
6.	NEPŘÍMÉ DANĚ	90

6.1	Daň z přidané hodnoty	90
6.1.1	Význam a funkce daně z přidané hodnoty	90
6.1.2	Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty	91
6.1.3	Správa daně z přidané hodnoty	96
6.2	Spotřební daně	97
6.2.1	Význam a funkce spotřebních daní	97
6.2.2	Druhy spotřebních daní	98
6.2.3	Konstrukční prvky spotřebních daní	98
6.2.4	Správa spotřební daně	102
6.3	Energetické daně	102
6.3.1	Význam a funkce energetických daní	102
6.3.2	Druhy energetických daní	103
6.3.3	Konstrukční prvky energetických daní	103
6.3.4	Správa energetických daní	105
7.	DAŇ Z HAZARDNÍCH HER	106
7.1	Konstrukční prvky daně z hazardních her	106
7.1.1	Subjekt daně	106
7.1.2	Předmět daně	106
7.1.3	Základ daně	106
7.1.4	Sazba daně	106
7.1.5	Výpočet daně	107
7.1.6	Zdaňovací období	107
7.1.7	Rozpočtové určení daně	107
7.2	Správa daně z hazardních her	107
8.	POPLATKY	109
8.1	Obecně k právní úpravě poplatků	109
8.1.1	Právní a ekonomické pojetí poplatku	109
8.1.2	Druhy poplatku (soudní, správní, místní a ostatní poplatky)	110
8.2	Soudní poplatky	110
8.2.1	Význam a funkce soudních poplatků	110
8.2.2	Konstrukční prvky soudních poplatků	111
8.2.3	Správa soudních poplatků	112
8.3	Správní poplatky	113

8.3.1	Význam a funkce správních poplatků.....	113
8.3.2	Konstrukční prvky správních poplatků.....	113
8.3.3	Správa správních poplatků.....	114
8.4	Místní poplatky.....	115
8.4.1	Význam a funkce místních poplatků	115
8.4.2	Druhy místních poplatků a jejich konstrukční prvky.....	115
8.4.3	Zavedení místních poplatků.....	120
8.4.4	Správa místních poplatků.....	121
9.	JINÁ OBDOBNÁ PENĚŽITÁ PLNĚNÍ	122
9.1	Obecně k právní úpravě jiných obdobných peněžitých plnění	Chyba! Záložka není definována.
9.1.1	Pojem jiných obdobných peněžitých plnění	122
9.1.2	Druhy jiných obdobných peněžitých plnění	122

1. OBECNĚ K DANÍM A DAŇOVÉMU PRÁVU

1.1 Daň

Daně je možné vnímat užším nebo širším slova smyslu.

1.1.1 Daň v užším smyslu

Daní v **užším slova smyslu** je pouze takový veřejný příjem veřejného rozpočtu, který je zákonem označen za daň a naplňuje teoretické znaky daně.

Daně jsou zpravidla v právní teorii vymezovány jako **povinné, nenávratné a neúčelové platby, které stát stanoví zákonem pro získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž by přitom poskytoval nějaké ekvivalentní protiplnění.**

Pojem daň je pojmem ve společnosti běžně užívaným, jehož obecný význam je jasný, nicméně jeho teoretické vymezení je obtížné. Povětšinou však panuje shoda na některých základních charakteristických znacích daně. Tyto znaky je možné dělit na základní resp. obligatorní znaky, které musí být dány u každé daně, a na ostatní resp. fakultativní znaky, které se u daní obvykle vyskytují, ale nemusí tomu tak být vždy.

Základními (obligatorními) znaky daní jsou peněžitý charakter plnění, zákonnost, nenávratnost, nedobrovolnost, neekvivalentnost, nesankčnost, a to, že se jedná o veřejný příjem veřejných rozpočtů, spravovaný státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu.

Daň je tedy **peněžitým plněním**, a to z toho důvodu, že hradit daň nepeněžní formou není přípustné. Dalším znakem je **zákonnost** daně, což vyplývá z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listiny“), kde je stanoveno, že daně a poplatky je možné ukládat pouze na základě zákona.

Nenávratnost daně spočívá v tom, že neexistuje povinnost státu jednou zaplacenou daň vracet. Daně jsou na jednu stranu **nedobrovolným plněním**, neboť povinnost k placení daně je uložena zákonem, avšak jedná se o plnění **nesankční povahy**, které není ukládáno za nesplnění právní povinnosti.

Typickým znakem daně je její **neekvivalentnost**, daná absencí jakéhokoliv bezprostředního protiplnění ze strany veřejné moci. Protiplnění může být pouze nekonkrétní, nepřímé a obecné.

Daně jsou spravovány **správci daně**, kterými mohou být orgány státu (např. orgány Finanční správy České republiky), územních samosprávných celků (např. obecní úřady) nebo fyzické nebo právnické osoby, na které byl přenesen výkon veřejné správy.

Označení daní jako **veřejného příjmu veřejných rozpočtů** vyplývá ze skutečnosti, že se jedná o plnění plynoucí do těchto rozpočtů na základě veřejného práva.

Ostatní (fakultativní) znaky daně se vztahují právě k povaze daní jako veřejného příjmu veřejných rozpočtů. Těmito znaky je to, že se jedná o příjmy zpravidla neúčelové, řádné, pravidelné a plánované.

Neúčelovost daní je dána tím, že úhrada daně není zpravidla určena na konkrétní účel. **Řádnost** se dovozuje z toho, že daně jsou zpravidla příjmem periodickým a zpravidla uváděným jako příjem veřejných rozpočtů.

Pravidelnost daní vyplývá z toho, že úhrada daní se zpravidla z hlediska určitého veřejného rozpočtu zpravidla periodicky opakuje, s čímž souvisí i další fakultativní znak, a to **plánovanost** tohoto příjmu, kdy z hlediska přípravy veřejných rozpočtů jsou daně zpravidla příjmem plánovaným.

Na základě těchto znaků je možné dojít k **obecné definici daně**, která je nedobrovolným, nesankčním, nenávratným, neekvivalentním peněžitým plněním, ukládaným na základě zákona, spravovaným státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, které je veřejným příjmem veřejných rozpočtů, a to příjmem zpravidla neúčelovým, řádným, pravidelným a plánovaným.

1.1.2 Daň v širším smyslu

Pojem **daně v širším slova smyslu** je mnohem širší než pojem daně v užším slova smyslu, neboť je pod něj možné podřadit jakékoli daňové příjmy veřejných rozpočtů, tj. nejenom daně v užším slova smyslu, ale také poplatky a rovněž clo, veřejná pojistná nebo další jiná obdobná peněžitá plnění (např. odvody nebo úhrady). Poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění jsou vymezeny v částech 7 a 8.

1.1.3 Vlastnosti a funkce daní

Daně v užším slova smyslu mají celou řadu funkcí, nicméně mezi ty nejdůležitější patří funkce fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační.

1.1.3.1 Fiskální

Fiskální funkci lze označit za nejdůležitější funkci daní. Spočívá v tom, že daně jsou příjmem veřejných rozpočtů, tedy **naplňují tyto rozpočty a umožňují tak krýt výdaje** z těchto rozpočtů.

1.1.3.2 Alokační (rozdělovací)

Alokační nebo rozdělovací funkce se uplatňuje ve chvíli, kdy **tržní mechanismy nejsou schopny zajistit efektivnost v alokaci zdrojů**. Pokud tedy selže část trhu nebo je nutná zvláštní podpora, stát přerozdělí prostředky (např. podpora zemědělství, podpora veřejně prospěšných činností).

1.1.3.3 Redistribuční

Daně jsou nástrojem, který umožňuje **zmírnit rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů** tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších (například prostřednictvím progresivní sazby daně), což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším.

1.1.3.4 Stabilizační

Stabilizační funkce přispívá ke **snižování vlivu cyklických změn v ekonomice**, např. při progresivním zdanění je při ekonomickém růstu (vyšší příjmy subjektů) z ekonomiky

odčerpáváno v podobě daní více a dochází k jeho útlumu, tím je eliminován prudký růst a ekonomika je chráněna před „přehřátím“.

1.1.3.5 Stimulační

Smyslem daní je určitým způsobem **podporovat určité chování subjektů** nebo je naopak **od určitého chování odrazovat**.

Stimulační funkce využívá toho, že daně jsou subjekty vnímány zpravidla jako břímě a subjekty jsou motivovány k tomu, aby svou daňovou povinnost omezily. Stát subjektům poskytuje různé formy daňových úlev anebo naopak je vystavuje vyššímu zdanění, aby podpořil ekonomický růst nebo je motivoval ke spotřebě určitých statků.

Existují i také negativní stimulační, které mají plátce odradit např. vysoké zdanění alkoholu a cigaret.

1.1.4 Zásady daňové politiky

Mezi zásady daňové politiky je možné řadit zejména jistotu, jednoduchost, horizontální a vertikální daňovou spravedlnost, platební schopnost, neutralitu, úspornost a stabilitu a předvídatelnost.

1.1.4.1 Jistota

Požadavek jistoty vede k tomu, že daňové předpisy by měly **veřejně známým a jednoznačným způsobem stanovit**, jakou výši daní, kdy a komu jednotlivé daňové subjekty mají zaplatit. Každý by tak měl znát své povinnosti a práva související se správou daní a měl by mít přístup k informacím, které mu umožní zjistit si sám výši své daně. Tyto informace by měly být veřejně dostupné.

1.1.4.2 Jednoduchost

S právní jistotou souvisí i požadavek na jednoduchost daňových předpisů. To však neznamená, že daňové předpisy by měly být srozumitelné každému, neboť se jedná se o poměrně složitou problematiku a lze předpokládat, že osoby bez potřebného vzdělání a bez potřebné kvalifikace nebudou bez dalšího daňovým předpisům rozumět. Nicméně daňové předpisy by měly být **srozumitelné pro odbornou veřejnost**. Pro běžné uživatele, nespécializované na daně, by měla existovat jednoduchá, srozumitelná a jednoznačná interpretace daňových předpisů.

1.1.4.3 Horizontální a vertikální daňová spravedlnost

Vertikální daňová spravedlnost znamená, že daňové subjekty ve stejné situaci by měly platit daně ve stejné výši.

Horizontální daňová spravedlnost znamená, že daňové subjekty v lepší situaci by měly platit vyšší daně.

Stejnost a rozdílnost situace jednotlivých daňových subjektů se nejčastěji určuje na základě ekonomických veličin jako je příjem či spotřeba. To znamená, že daňové subjekty se stejnou úrovní příjmu či stejnou úrovní spotřeby by měly platit stejnou daň.

Současně však daňové systémy většiny států zohledňují i další neekonomické parametry jako je rodinný či zdravotní stav. Proto např. rodina s více dětmi platí zpravidla menší daň z příjmů než rodina se stejným příjmem, ale s méně dětmi. Stejně tak zdravotně postižená osoba platí menší daň než zdravá osoba, i když mají stejný příjem.

Těmto zásadám nejlépe odpovídá daň z příjmů fyzických osob a všeobecná daň ze spotřeby (daň z přidané hodnoty), které jsou základními stavebními kameny moderních daňových soustav.

1.1.4.4 Platební schopnost

Zásada platební schopnosti doplňuje zásadu horizontální a vertikální spravedlnosti. Podle této zásady by daňové subjekty měly **platit daň úměrně ke své platební schopnosti**, resp. úměrně k újmě, kterou jim placení daní způsobuje. Z toho někteří dovozují nejen to, že ti s vyššími příjmy by měli platit vyšší daň, protože si to mohou dovolit zaplatit na daních více než ti s nízkými příjmy, ale i to, že ti s vyššími příjmy by měli platit na daních vyšší procento ze svých příjmů než ti s nižšími příjmy, protože stejné procento by pro ně představovalo nižší újmu.

1.1.4.5 Neutralita

Daně představují pro ekonomiku **čistou ztrátu**, to znamená, že částka, o kterou se sníží disponibilní příjmy či majetek daňových subjektů, je větší než částka, kterou získá veřejný sektor. Důvodem je především ekonomická neefektivita a náklady spojené s výběrem daní. Daně by proto měly být neutrální, tj. **neměly by měnit chování osob**, neboť pokřivení tržní alokace zdrojů způsobuje neefektivitu a snižuje hospodářský výkon. Výjimkou je pouze alokační či stimulační funkce daní, kdy je změna chování (podpora určitého chování či odrazení od jiného chování) cílem daňové politiky.

1.1.4.6 Úspornost

Náklady na výběr daní by měly být co nejnižší, a to jak pokud jde o administrativní náklady na straně správce daně, tak vyvolané náklady na straně daňových subjektů.

Vyvolanými náklady jsou náklady jiné než vlastní placení daní, které musí daňové subjekty vynaložit, aby splnily povinnosti dané daňovými právními předpisy.

1.1.4.7 Stabilita a předvídatelnost

Daňový systém by měl být stabilní, nemělo by proto docházet příliš často k příliš velkým změnám. Zároveň by daňový systém měl být i předvídatelný, proto by každá změna měla být oznámena s dostatečným předstihem.

Stabilita a předvídatelnost **zvyšuje jistotu a snižuje administrativní i vyvolané náklady**.

Stabilita a předvídatelnost daňového systému současně umožňují státu lépe **odhadovat objem daňových výnosů**, které v následujících letech získá.

1.2 Daňová soustava a daňový systém České republiky

Daňová soustava a daňový systém jsou velmi používanými pojmy, nicméně velmi často dochází k jejich zaměňování.

Daňová soustava představuje souhrn daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění vybíraných v určitém státě v určitém čase.

Daňový systém je širším pojmem než daňová soustava, který zahrnuje samotnou daňovou soustavu a dále i systém institucí, které zabezpečují správu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, jejich stanovení a placení a systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám.

Kritériem kvality daňové soustavy je dodržování výše uvedených zásad daňové politiky.

Daňová soustava v České republice je v současné době tvořena těmito daněmi, poplatky a jinými obdobnými peněžitými plněními:

- daně z příjmů
 - daň z příjmů fyzických osob
 - daň z příjmů právnických osob
- daň z přidané hodnoty
- daně spotřební
 - daň z minerálních olejů
 - daň z piva
 - daň z lihu
 - daň z vína a meziproductů
 - daň z tabákových výrobků
 - daň ze surového tabáku
- daně energetické
 - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
 - daň z pevných paliv
 - daň z elektřiny
- daň z nemovitých věcí
- daň z nabytí nemovitých věcí
- daň silniční
- daň z hazardních her
- správní poplatky

- soudní poplatky
- místní poplatky
- ostatní poplatky
- cla
- veřejná pojistná
 - pojistné na sociální zabezpečení
 - pojistné na veřejné zdravotní pojištění
- další jiná obdobná peněžítá plnění, a to například
 - odvod z elektřiny ze slunečního záření
 - úhrady podle horního zákona

Jednotlivé daně tvořící daňovou soustavu jsou upraveny daňovými zákony, čímž je dodržen požadavek čl. 11 odst. 5 Listiny, podle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona.

1.3 Druhy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění

Daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění lze dělit podle celé řady **metod a kritérií**.

Daně jsou nejčastěji děleny na **přímé** a **nepřímé** (tímto dělením se zabývá kapitola 1.3.1). Dalším kritériem dělení je předmět daně, podle kterého lze daně dělit na daně **majetkového typu** a daně **důchodového (příjmového) typu**, a dále na daně **univerzální** a **selektivní**.

Podle vzájemné kombinace se daně dělí na **analytické** a **syntetické**. Analytické daně zdaňují vždy jen jeden pramen důchodu, zatímco syntetické daně zdaňují důchod jako celek. Podle periodicity vzniku daňové povinnosti je možné daně dělit na **pravidelně se opakující** a **daně případové** (ad hoc). Často používaným je také kritérium kompetence daňového příjmu, kterým je třeba rozumět rozdělení podle toho, do jakého rozpočtu daně plynou. Z tohoto hlediska se daně rozlišují na **státní** a **komunální (místní)**, příp. **nadnárodní** (nadstátní). Z hlediska toho, zda jsou daně děleny mezi více rozpočtů, či nikoliv, je možné rozlišovat daně **výlučné** a **sdílené**. V případě, že stát přenese na jiný subjekt možnost zavedení a správy daně, hovoří se o tzv. daních **svěřených**.

Kromě výše uvedeného je možné daně dělit i podle méně využívaných kritérií například na **daně hodnotové** a **daně specifické** v závislosti na tom, zda daň navazuje na cenu statku (daň z uhlí) anebo na statek sám, tedy na jeho míru, váhu nebo počet (daň z piva).

Poplatky se nejčastěji dělí podle toho, co je předmětem zpoplatnění, tedy na **poplatky za úkon**, **poplatky za řízení** a **poplatky za převod**. Podle orgánu, který poplatky vybírá, je možné je dělit na **poplatky soudní** a **správní** a podle rozpočtu, do kterého poplatky plynou, na poplatky **správní** a **místní**. Dalším kritériem mimo výše uvedených kritérií pro členění

daní může být i to, zda je příslušný orgán povinen poplatky vybrat, či nikoliv. Podle toho se poplatky člení na **obligatorní a fakultativní**.

Jiná obdobná peněžitá plnění mimo výše uvedených kritérií pro členění daní nejčastěji dělíme podle jejich označení na cla, odvody, úhrady, veřejná pojistná a dávky.

1.3.1 Přímé a nepřímé daně

Jak již bylo uvedeno, základní a nejčastější dělení daní je na daně přímé a nepřímé.

1.3.1.1 Přímé daně – důchodové, majetkové a ostatní daně

Nahlíženo na toto členění kategorií příjmu jsou přímé daně ty, které zdaňují příjem při jeho vzniku. Charakteristickým znakem přímých daní je i to, že pro toho, kdo dani podléhá, resp. ji hradí, neexistuje žádná možnost, jak daňovou povinnost přenést na někoho jiného. Přímé daně můžeme dále podle jejich předmětu dělit na daně důchodové, majetkové a ostatní.

Důchodovými daněmi jsou typicky daň z příjmů fyzických a daň z příjmů právnických osob, neboť zde dochází ke zdanění důchodu těchto subjektů.

Majetkovými daněmi jsou daně, které zdaňují jiný majetek, který není důchodem, týkají se tedy movitých nebo nemovitých věcí. Majetkové daně je možné dále dělit na ty, které zdaňují **majetek v klidu**, takovou daní je daň z nemovitých věcí, a daně, které zdaňují **majetek v pohybu, tzv. převodní daně**, což je daň z nabytí nemovitých věcí. Další dělení převodních majetkových daní, které již dnes ztratilo smysl, se týkalo toho, zda se majetek převádí mezi živými (inter vivos) nebo v souvislosti se smrtí (mortis causa). Vzhledem k tomu, že daň dědická i daň darovací byly s účinností od 1. ledna 2014 z právního řádu odstraněny, toto dělení se již nepoužívá, neboť v převodních daních zůstala pouze jedna daň, a to daň z nabytí nemovitých věcí.

Mezi **ostatní přímé daně** lze zařadit daň z hazardních her.

1.3.1.2 Nepřímé daně – všeobecné a selektivní daně

O nepřímé daně se jedná tehdy, kdy zpravidla dochází ke zdaňování příjmů až při jeho upotřebení. Charakteristickým znakem je také to, že plátcem daně je v tomto případě osoba odlišná od osoby, na kterou daň skutečně ekonomicky dopadá. Nepřímými daněmi jsou daně, které se **uvalují na spotřebu** a které hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny těchto produktů má potom plátcem možnost přenést tuto daň především na spotřebitele. Nepřímé daně lze dále vnitřně dělit na všeobecné a selektivní daně.

Všeobecné nebo také univerzální daně se vztahují na všechno zboží, služby nebo plnění, s výjimkou těch, která jsou výslovně osvobozena. V našem právním řádu této charakteristice odpovídá daň z přidané hodnoty.

Selektivní daně se vyznačují tím, že se vztahují pouze na zboží, služby nebo plnění výslovně vyjmenované. V našich podmínkách se jedná o daně spotřební a energetické.

1.3.2 Výlučné a sdílené daně

Dělení daní na výlučné a sdílené vychází z tzv. rozpočtového určení daně, tedy toho, do jakého veřejného rozpočtu resp. rozpočtů, konkrétní daň plyne.

Výlučné daně, jak už jejich označení napovídá, jsou daněmi, které jsou příjmem jen jediného veřejného rozpočtu. V závislosti na tom, o jaký veřejný rozpočet se jedná, je možné výlučné daně dále dělit na **státní** a **místní**. Daní, která plyne výlučně pouze do státního rozpočtu, je například daň z nabytí nemovitých věcí. Daní, která je výlučně příjmem místního rozpočtu, je typicky daň z nemovitých věcí. Výlučnou daní je ale i silniční daň, jejíž výnos plyne do Státního fondu dopravní infrastruktury.

Sdílené daně jsou daněmi, jejichž výnos je dělen mezi více veřejných rozpočtů podle poměru stanoveného zákonem. Zásadně se jedná o rozdělení mezi státním a místním rozpočtem. Typickými sdílenými daněmi jsou daň z přidané hodnoty nebo daně z příjmů fyzických a právnických osob.

1.4 Konstruktivní prvky daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění

Každá daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění bývá vymezeno podle jednotlivých konstrukčních prvků. Jejich vymezení ale není zcela jednoduché, neboť různí autoři uvádějí různé konstrukční prvky a různě je člení. Nejčastější členění je však na konstrukční prvky základní a ostatní.

1.4.1 Základní konstrukční prvky

Mezi základní konstrukční prvky jsou obvykle řazeny **subjekt**, **předmět**, **základ** a **sazba**. Dále také **výpočet**, **období** a **rozpočtové určení**. Jejich zařazením mezi základní konstrukční prvky je vyjádřena jejich důležitost, bez nich by daň nebyla daní. Výjimkou je období, které není konstrukčním prvkem u jednorázových daní. Vzhledem k tomu, že pojem konstrukčních prvků se nemění v závislosti na tom, zda se jedná o daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění, je možné hovořit pouze o konstrukčních prvcích daně, přičemž pro poplatky a jiné obdobná peněžitá plnění toto platí obdobně.

1.4.1.1 Subjekt

Subjekt daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění je jedním z nejdůležitějších konstrukčních prvků. Jde o **primárního nositele daňové povinnosti**, který podává daňové přiznání a hradí daň správci daně.

U přímých daní bývá označen jako **poplatník** (osoba, jejíž příjmy nebo majetek je podroben dani), u nepřímých jako **plátce** (osoba, jejíž plnění jsou podrobena dani). Kdo je poplatník, nebo plátce, vymezuje vždy příslušný daňový zákon.

Od subjektu daně je nutné odlišovat pojem **daňový subjekt**, který je pojmem procesněprávním, který užívá daňový řád. Je to pojem širší, neboť pod pojem daňový subjekt je možné zařadit jak primárního nositele daňové povinnosti (poplatníka nebo plátce), tak sekundárního nositele daňové povinnosti (plátce daně ve smyslu daňového řádu) a dále všechny subjekty, které zákon za daňové subjekty označuje.

Plátce daně ve smyslu daňového řádu je třeba odlišovat od výše uvedeného primárního nositele daňové povinnosti (označeného pouze jako **plátce**, nebo poplatník). O **plátcích daně** hovoříme tehdy, pokud daň neplatí sám primární nositel daňové povinnosti (poplatník nebo plátce). Jedná se o osobu, která daň vybírá nebo sráží primárnímu nositeli daňové povinnosti (nejčastěji poplatníkovi) a na vlastní odpovědnost ji odvádí správci daně.

Daňové zákony používají také pojem **daňový ručitel**, který však není subjektem daně ani daňovým subjektem, ale pouze nastupuje v rovině platební v případě, že daňový subjekt nezaplatí stanovenou daň.

Od výše uvedených subjektů daně je třeba odlišovat subjekt oprávněný ke správě daně, kterým je příslušný **správce daně**.

1.4.1.2 *Předmět (objekt)*

Předmětem daně je **hospodářská skutečnost**, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Takovou skutečností může být příjem, věc, úkon, majetek, činnost apod. Samotný předmět daně je často i rozhodující pro název daně (například daň z nemovitých věcí).

1.4.1.3 *Základ daně*

Základ daně je určitým způsobem **kvantifikovaný předmět daně**. Základ daně se vyjadřuje v penězích nebo jiných měrných jednotkách. Zatímco předmět daně určuje, co je důvodem pro stanovení daňové povinnosti, základ daně určuje, z čeho bude daň stanovena. Základ daně je možné rozlišovat na valorický a specifický.

Valorický základ daně je určen v peněžních jednotkách, zatímco **specifický** základ daně se určuje v jednotkách nepeněžních.

1.4.1.4 *Sazba*

Sazbou daně rozumíme **měřítko, pomocí něhož se stanoví daň z daňového základu**. Daňová sazba může být pevná nebo poměrná.

Pevná sazba je sazbou určenou pevnou částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření daňového základu (sazba u daně ze staveb a jednotek). V případě pevné sazby se vychází ze specifického základu daně, určeného například metry čtvrtečními plochy, tunami, nebo hektolitry.

Poměrná sazba vyjadřuje poměr daně k daňovému základu v hodnotovém vyjádření, stanovena určitým procentem. Poměrnou sazbu je možné rozlišovat na lineární, progresivní a regresivní.

Poměrná sazba lineární je stanovena jednotně určitým procentem ze základu, bez ohledu na výši samotného základu. Příkladem může být daň z nabytí nemovitých věcí, jejíž sazba činí 4 % ze základu.

Poměrná sazba progresivní (vzestupná) se vyznačuje tím, že s výší daňového základu se zvyšují i procentní sazby. V rámci tohoto druhu sazby je možné rozlišovat ještě **progresivně stupňovité** sazby, u kterých dochází k ostrému zvýšení daně při přechodu

z jednoho pásma do druhého a **progresivně klouzavé** sazby, u kterých je přechod pozvolný. Progresivně klouzavá sazba byla v minulosti uplatňována například u daně z příjmů fyzických osob.

Poměrná sazba degresivní (sestupná) spočívá v tom, že čím vyšší je daňový základ, tím nižší je procento sazby.

Sazby je možné dělit i na **jednotné** a **diferenciované**, v závislosti na tom, zda je stanovena vždy jen jedna sazba daně, nebo je těchto sazeb více. Jedna sazba je stanovena například u daně z nabytí nemovitých věcí, diferenciované sazby jsou typické pro daň z přidané hodnoty.

1.4.1.5 Výpočet

Výpočet může být u jednotlivých daní stanoven **výslovně** nebo se pouze **implicitně dovozuje**. Příkladem výslovné úpravy výpočtu jsou spotřební daně, kde zákon o spotřebních daních stanoví, že daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro daný výrobek. V případech, kdy je nutné výpočet implicitně dovozovat, je zásadně v zákoně stanoveno pouze to, že daň činí „x“ procent ze základu daně.

1.4.1.6 Období

Období je vymezení **časového úseku, za které se zjišťuje zejména předmět a základ daně**. Jak již bylo uvedeno, ne všechny daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění mají období, neboť v některých případech se základ a předmět daně určují ke konkrétnímu okamžiku, nikoliv období.

Obdobím může být **jakýkoliv časový úsek**, nicméně v právní úpravě daní se nejčastěji setkáváme s obdobím v délce kalendářního roku, čtvrtletí nebo měsíce. Nicméně období nemusí být vázané na období kalendářní, příkladem je hospodářský rok u daně z příjmů právnických osob.

1.4.1.7 Rozpočtové určení

Rozpočtovým určením je třeba rozumět **stanovení veřejného rozpočtu, do kterého plyne výnos daně**. Jedná se konstrukční prvek, který musí být dán u každé daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění.

Rozpočtové určení daně je **upraveno společně s ostatními základními konstrukčními prvky příslušné daně**. Pro některé daně v užším smyslu existuje zvláštní zákon o rozpočtovém určení daní, který určuje, že části výnosu nebo celý výnos některých daní (daní z příjmů, daně z přidané hodnoty, daně z nemovitých věcí, silniční daně a daně z minerálních olejů) plyne územním samosprávným celkům nebo některým státním fondům. Zbývající část je příjmem státního rozpočtu.

1.4.2 Ostatní konstrukční prvky

Mezi ostatní konstrukční prvky daně se většinou řadí osvobození, **minimální a maximální základ, odpočitatelné nebo přičitatelné položky k základu** nebo **slevy či zvýšení** daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění.

Z důvodů stanovených zákonem může být subjekt daně v daném konkrétním případě osvobozen od daně. V takovém případě mluvíme o **osobním osvobození**. Daňové zákony však znají i pojem **věcného osvobození**, kdy je osvobození vázáno na předmět daně (například osvobození příjmů z prodeje rodinného domu od daně z příjmů fyzických osob za podmínek stanovených zákonem).

Za zákonem stanovených podmínek může být vypočtená daň snížena nebo zvýšena. Je tomu tak například u daně z příjmů fyzických osob, neboť tuto daň lze snížit o tzv. slevu na dani, nebo daňové zvýhodnění.

Je třeba zmínit i pojmy **minimální daň** a **minimální výše daně**. V případě minimální daně se jedná o takovou výši daně, která se musí zaplatit bez ohledu na výši daňového základu. Opakem je minimální výše daně, která je takovou daní, která se neplatí, například pokud je daň z nabytí nemovitých věcí nižší než 200 Kč, neplatí se.

1.5 Prameny daňového práva

Pramenem práva ve **formálním slova smyslu** je forma, ve které je právní norma vyjádřena. Touto formou může být zákon, podzákoný právní předpis nebo i mezinárodní smlouva či právní předpisy přijaté na jejím základě. Z **materiálního hlediska** je však možné za pramen práva považovat i judikaturu nebo vnitřní předpisy.

1.5.1 Vnitrostátní prameny

Vnitrostátními prameny daňového práva v České republice jsou **ústavní zákony, zákony, zákonná opatření Senátu, podzákoné právní předpisy** (nařízení, vyhlášky apod.) a **nálezy Ústavního soudu**, kterými se ruší právní předpis nebo jeho část.

Ústavní základ daňového práva je obsažen v čl. 11 odst. 5 Listiny, podle kterého lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Z toho také vyplývá, že pramenem práva, který primárně upravuje jednotlivé druhy daní, je zákon.

Zákony v oblasti daňového práva upravují jak jednotlivé druhy daní, tak i správu daní. **Hmotněprávní úpravu** najdeme v těchto zákonech a zákonných opatřeních Senátu:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
- zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- část 45. - 47. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
- zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích
- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích
- další zákony upravující další poplatky, odvody, úhrady, veřejná pojistná atd.

Procesněprávní úprava je obsažena v těchto zákonech:

- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní
- zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek

Zároveň je třeba si uvědomit, že hmotněprávní a procesněprávní úpravu nelze striktně oddělovat. I hmotněprávní zákony v sobě obsahují některá procesní ustanovení, která upravují odchylky od obecné úpravy v daňovém řádu.

Dalšími prameny daňového práva jsou **podzákonné právní předpisy**, tedy nařízení vlády a vyhlášky zejména Ministerstva financí, kterými se provádí jednotlivé daňové zákony.

1.5.2 Evropské prameny

Z hlediska evropské úpravy lze konstatovat, že spolupráce v oblasti daní je zakotvena již v zakládacích smlouvách Evropské unie a je neustále rozšiřována. Tento trend se týká především nepřímých daní. Přímé daně zůstávají v kompetencích národních vlád a z hlediska harmonizačních procesů zůstávají upozaděny. Oproti tomu nepřímé daně (zejména daň z přidané hodnoty a spotřební daně) stojí v centru harmonizačních snah Evropské unie, které se projevují celou řadou směrnic.

1.5.3 Mezinárodní prameny

Mezinárodní právo v oblasti daňové zahrnuje zejména řadu mezinárodních smluv o **zamezení dvojího zdanění** a dále smlouvy o **administrativní spolupráci**, zejména o výměně informací důležitých pro správu daní.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají bránit tomu, aby příjem jedné osoby byl zdaňován opětovně v několika různých zemích. Česká republika má uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění s více než 80 státy světa.

2. SPRÁVA DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ

2.1 *Obecně o správě daní*

Ke správě daní se vyjádřil Albert Einstein takto: „*Na to, abyste odevzdali daňové přiznání, musíte být filozofem, pro matematika je to příliš těžké.*“.

V nejobecnějším pojetí lze správu daní charakterizovat jako konání zákonem určených, tedy příslušných orgánů, k naplnění veřejných rozpočtů zákonem stanovenými peněžitými plněními.

2.1.1 **Pojem správy daní a její cíl**

Správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Základní pravidla upravující správu daní jsou obsažena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“). Další pravidla pro správu daní jsou podle specifických potřeb jednotlivých peněžitých plnění obsažena v zákonech, které upravují konkrétní daně.

Pojem daně lze chápat jak ve smyslu právním, tak ekonomickém několika způsoby. Pro běžný výkon správy daní je však rozhodující vymezení pojmu daň, tak jak ho chápe daňový řád v rámci vymezení předmětu správy daní.

Podle daňového řádu se za daň, pokud se jedná o příjem či snížení veřejného rozpočtu, považuje:

- každé peněžité plnění, které zákon označuje jako **daň**, clo, poplatek, jakož i vratku, odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně,
- peněžité plnění, **pokud zákon stanoví**, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu (např. horní zákon pro úhradu z dobývacího prostoru a úhradu z vydobytých nerostů),
- peněžité plnění v rámci **dělené správy** (zejména pro peněžitá plnění, která jsou ukládána v režimu správního řádu, například pokuty za přestupky).

Dělená správa je podrobně upravena v daňovém řádu. Je to instrument, který má zajistit jednotnost postupů při placení prostředků plynoucích do veřejných rozpočtů z peněžitých plnění, která nejsou ukládána v režimu daňového řádu. I v případě těchto plnění jejich placení probíhá v režimu daňového řádu, přičemž někdy tak postupuje přímo orgán, který stanovil peněžitého plnění, jindy zákon určí jiný orgán, který převážně z důvodů specializace a kapacity zajišťuje provedení úhrady takového peněžitého plnění do veřejného rozpočtu, popřípadě jeho vymožení (v současnosti tuto roli tzv. obecného správce daně plní orgány Celní správy České republiky).

Daňový řád se použije jako subsidiární zákonná úprava k zákonům upravujícím daně či další zmíněná peněžitá plnění (dále jen „**zvláštní daňový zákon**“). V těchto zvláštních daňových zákonech mohou být stanoveny různé odchylky od obecné úpravy daňového řádu

a speciální pravidla platná pro tu kterou daň.

Vztah daňového řádu k obecné úpravě správního procesu přijaté zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**správní řád**“) je vymezen tak, že i když se jedná v obou případech o správní řízení v širokém slova smyslu, nelze ustanovení správního řádu při správě daní přímo aplikovat.

Z hlediska vztahu k občanskému soudnímu procesu upravuje daňový řád přímé použití některých ustanovení občanského soudního řádu při daňové exekuci. Jedná se o ustanovení, která by musela být duplicitně převzata do právní úpravy správy daní.

2.1.2 Působnost daňového řádu

Působnost zákona je kromě již zmíněného předmětu dána tím, že je určeno kdo, kde a kdy se má pravidly v něm uvedenými řídit. Jedná se o věcnou a osobní, místní a časovou působnost.

Věcnou působnost daňového řádu lze charakterizovat jako již zmíněná pravidla pro správu daní určující chování jak správce daně, jemuž je kompetenčním zákonem svěřena správa určité daně, tak i daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na této správě.

Správa daní jakožto souhrnný pojem zahrnuje daňové řízení, další řízení, která nevedou přímo ke stanovení nebo výběru daní, a různé postupy, dále vedení evidencí, sankce za porušení povinností atd.

Místní působnost je stanovena pro území České republiky. Speciální předpisy a mezinárodní smlouvy (zejména předpisy Evropské unie a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavírané s jednotlivými státy) upravují spolupráci se zahraničím.

Časová působnost určuje, od kdy je nutné se právním předpisem řídit. Účinným se daňový řád stal 1. ledna 2011.

2.2 *Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní*

Správce daně, je ten orgán veřejné moci, jemuž je příslušným kompetenčním zákonem svěřena působnost spočívající ve správě daně. Pojem **osoby zúčastněné na správě daní** se zavádí jako legislativní zkratka pro potřeby daňového řádu tak, že za osoby zúčastněné na správě daní jsou považovány daňové subjekty (včetně poplatníků a plátců daně) a třetí osoby.

2.2.1 Správce daně

Správce daně je jak správní orgán ve smyslu, v jakém je tento pojem používán v celém oboru správního práva, tak i další orgány veřejné moci, jímž je tato působnost ke správě daní svěřena (např. soudy při správě soudních poplatků). Správce daně vykonává svou působnost prostřednictvím úředních osob. Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.

2.2.2 Daňový subjekt

Daňový subjekt vymezuje daňový řád jako osobu, kterou za daňový subjekt označuje zákon. Daňovým subjektem je i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně. Zvláštní daňový zákon přitom určuje, kdo je daňovým subjektem.

Je jím typicky primární nositel daňové povinnosti (subjekt daně typu poplatníka nebo plátce), sekundární nositel daňové povinnosti (ten, kdo daň od poplatníka vybírá nebo mu ji sráží označovaný jako plátce daně), ale i jiné osoby (např. osoba povinná k dani z daně z přidané hodnoty nebo oprávněný příjemce u spotřebních daní).

Práva a povinnosti daňových subjektů přecházejí na **právního nástupce**. V zákonem stanovených případech plní povinnosti daňového subjektu podle okolností např. osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce nebo insolvenční správce. Rovněž podle okolností může při správě daní jednat za osobu zúčastněnou na správě daní její **zástupce**, kterým může být zejména **zmocněnec**.

Specifickou součástí daňového subjektu, která má jistou procesní způsobilost, je jeho organizační jednotka, která je některým z daňových zákonů vymezena jako **plátčova pokladna** (využití tohoto procesního instrumentu je typické pro daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti).

2.2.3 Třetí osoby

Daňový řád stanoví, že třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Nejčastější třetí osobou zúčastněnou na správě daní je svědek nebo např. odborný konzultant.

2.3 Základní zásady správy daní

Základní zásady upravené v úvodních ustanoveních daňového řádu, vycházejí z obecných zásad právního řádu, které vyplývají pro veřejnou správu z podstaty uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“).

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Obdobnou úpravu obsahuje i Listina v čl. 2 odst. 2, podle kterého státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Nelze opomenout ani čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Z uvedených obecných principů vycházejí základní zásady pro správu daní zakotvené v daňovém řádu.

Zásada zákonnosti ukládá správci daně postupovat při správě daní v souladu se zákony, ale i dalšími právními předpisy, na jejich základě vydanými (nařízeními vlády, vyhláškami). Současně toto ustanovení upozorňuje, že stejně závazné jsou i **mezinárodní smlouvy**, které jsou v daňové oblasti velmi četné.

Zásadou zákazu libovůle rozpracovává daňový řád negativním způsobem obecnou zásadu zákonnosti a správci daně ukládá uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Správce daně může v rámci své činnosti konat pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje.

K zamezení libovůle ze strany správce daně v konkrétním případě přispívá princip vázanosti správního orgánu **vlastní správní praxí** v případech, kdy zákon správci daně vymezuje prostor pro správní uvážení, pokud se taková správní praxe již vytvořila.

Zásada přiměřenosti ukládá správci daně šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní. To znamená, že správce daně používá při vyžadování plnění povinností od osob zúčastněných na správě daní jen takové z dovolených prostředků, které nejméně zatěžují tyto osoby. Zároveň musí být splněna podmínka, že použití takového prostředku umožní dosažení cíle správy daní.

Zásada procesní rovnosti znamená, že z hlediska procesního zacházení jsou si osoby zúčastněné na správě daní rovny. Nejedná se tedy o rovnost mezi orgánem veřejné správy jako správcem daně a daňovým subjektem. Nerovnost jejich postavení není znakem libovůle, ale je přesně nastavena zákonem, popřípadě upravena ustálenou judikaturou.

I o rovnosti daňových subjektů a třetích osob však lze hovořit pouze v případech, kdy se nalézají ve srovnatelném postavení.

Zásada součinnosti ukládá povinnost vzájemné spolupráce při uplatňování práv a plnění povinností při správě daní jak osobě zúčastněné na správě daní, tak správci daně, který provádí správu daně.

Zásada poučovací je plně v souladu se zásadou součinnosti a vzájemné spolupráce a vyplývá z ústavní zásady zakotvené v čl. 37 odst. 2 Listiny, podle které má každý právo na právní pomoc v řízení před státními orgány, a to od počátku řízení. Správci daně je zde uloženo, aby poskytl přiměřené poučení o právech a povinnostech osobám zúčastněným na správě daní, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak přímo zákon.

Zásada vstřícnosti a slušnosti znamená, že správce daně vychází podle možností daňovým subjektům a třetím osobám vstříc. **Úřední osoby** (tj. konkrétní osoby, jejichž prostřednictvím správce daně vykonává své pravomoci) jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí. I když to tato zásada výslovně neuvádí, jsou povinny se vyvarovat nezdvořilostí i osoby zúčastněné na správě daní, což vyplývá z hrozby pokutou stanovené daňovým řádem. Porušení této zásady ze strany správce daně automaticky neznamená, že rozhodnutí vydané správcem daně je nezákonné. Pouhé nesplnění zásady vstřícnosti a slušnosti je možno řešit stížností proti chování jednotlivých úředních osob.

Zásady rychlosti a hospodárnosti ukládají správci daně povinnost postupovat bez zbytečných průtahů a současně tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. K naplnění těchto povinností se zde správci daně umožňuje konat úkony pro různá řízení nebo postupy společně s tím, že musí být v dokumentaci i v případném rozhodnutí zřetelné, jaké skutečnosti nebo okolnosti se jednotlivých řízení nebo postupů týkají. Typickým příkladem je daňová kontrola, jejíž předmět se týká několika daňových řízení.

Zásada volného hodnocení důkazů spočívá v tom, že příslušná úřední osoba správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a je povinna přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Zásada tedy vychází z toho, že správce daně posuzuje provedené jednotlivé důkazy, přičemž hodnotí jejich závažnost, to, zda byla dodržena při jejich získávání zásada zákonnosti, a v neposlední řadě i věrohodnost důkazu. Hodnocení důkazů jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti předpokládá, že zmíněná kritéria, která byla nejprve posuzována izolovaně u jednotlivých důkazů (např. věrohodnost svědka), jsou následně posuzována při srovnávání s jinými důkazy, které byly uznány také za vypovídající o určité relevantní skutečnosti. O této aplikaci zásady volného hodnocení důkazů a jeho výsledku musí vždy existovat informace ve spise zachycená způsobem, který odpovídá procesu, v němž bylo dokazováno (např. zpráva o daňové kontrole).

Zásada legitimního očekávání ukládá správci daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Legitimní očekávání vyvolává zejména ustálená správní praxe, založená na jednotném metodickém vedení správců daní, které se opírá mimo jiné o ustálenou judikaturu správních soudů, popřípadě Ústavního soudu. Jedná se o legitimní očekávání jednotnosti v rozhodovací činnosti jak v rámci působnosti jednoho správce daně, tak i u různých správců daní.

Zásada materiální pravdy určuje, že správce daně vždy vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. To platí i v případě, kdy jde o nahrazení (simulování) zdánlivým jednáním nebo kdy jde o jednání, jehož účelem je zastřít relevantní skutečnosti (disimulovat). Pro posouzení skutečnosti zakládající vznik konkrétní daňové povinnosti je rozhodný skutečný obsah právního vztahu, ze kterého je daňový subjekt zavázán.

Zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti při správě daní je specifikem, které reaguje na povinnost daňového subjektu sdělit správci daně veškeré údaje, z nichž lze dovodit daňovou povinnost (povinnost, resp. břemeno tvrzení). Takové údaje je pak třeba chránit před neoprávněným přístupem. Na druhou stranu další údaje pak může správce daně získávat i od dalších osob, jsou-li potřebné pro správu daní.

Zásada oficiality vyjadřuje povinnost správce daně soustavně vyhledávat daňové subjekty k určitým daňovým povinnostem nebo daňové povinnosti zjišťovat ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a následně činit nezbytné úkony pro naplnění cíle správy daní. Jinými slovy zejména zahajovat řízení z moci úřední, provádět vyhledávací činnost a zajišťovat tak stanovení a výběr daní.

Zásada vymežující obecně přístup správce daně k údajům znamená, že pro správce daně je nezbytné, aby měl zajištěn přístup ke všem údajům, které musí znát pro správu daní. Nelze tedy při správě daní vůči správci daně utajovat tyto nezbytné údaje z jiných důvodů jejich ochrany. Týká se to i osobních údajů o daňovém subjektu. Na druhou stranu má pak správce daně již zmíněnou povinnost mlčenlivosti.

2.4 Obecně k řízením a dalším postupům při správě daní

K realizaci cíle správy daní dochází převážně v rámci řízení a dalších formalizovaných

postupů, přičemž o řízení se jedná, pokud takový postup končí vydáním rozhodnutí. U některých postupů je okamžik jejich zahájení dán v rámci zákonné úpravy konkrétního postupu, např. pro řízení platí, že je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. Jednotlivé postupy nejsou striktně odděleny, a je tak možné, že jeden postup je prováděn v rámci jiného postupu (např. vyhledávací činnost v rámci daňové kontroly prováděné v rámci doměřovacího řízení, místní šetření v rámci postupu k odstranění pochybností prováděného v rámci vyměřovacího řízení, apod.).

2.5 Některé postupy při správě daní

2.5.1 Vyhledávací činnost

Jedná se o postup při správě daní, při němž správce daně v duchu zásady oficiality vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Vyhledávací činnost může správce daně provádět i bez součinnosti (a vědomí) daňového subjektu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřuje úplnost evidence 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, popřípadě provádí místní šetření.

2.5.2 Místní šetření

Místní šetření je postupem při správě daní, který je prováděn zejména v rámci vyhledávací činnosti; ta může být zároveň prováděna v rámci jiného postupu. V rámci místního šetření správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů či třetích osob, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Pravomoci a povinnosti správce daně a práva a povinnosti osob, u nichž je místní šetření prováděno, jsou upraveny v § 80 až § 84 daňového řádu. O průběhu místního šetření sepíše správce daně dle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Úřední záznam je sepisován např. v situaci, kdy správce daně provádí místní šetření bez účasti daňového subjektu a třetích osob (např. při obhlídce nemovitých věcí).

2.5.3 Daňová kontrola

Daňová kontrola je postup upravený v § 85 až § 88 daňového řádu. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu (např. předmětem daňové kontroly je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, vymezeným rozsahem jsou cestovní náhrady), tento předmět a rozsah jsou vymezeny v protokolu při zahájení daňové kontroly. Aby bylo možno považovat daňovou kontrolu za zahájenou, je třeba současně se sepsáním protokolu začít zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho

daňového subjektu, přičemž správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení. Taktéž může v průběhu daňové kontroly rozšířit nebo zúžit její rozsah. Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván. Pokud ani na výzvu neposkytne daňový subjekt potřebnou součinnost, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo ji sjednat za podmínek podle daňového řádu.

O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje zejména výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Před projednáním zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu správce daně stanoví přiměřenou lhůtu, v níž se daňový subjekt může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Správce daně se musí s vyjádřením daňového subjektu vypořádat, resp. zaujmout k němu stanovisko (odkaz na písemnosti obsahující vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění a stanovisko správce daně k tomuto vyjádření jsou součástí zprávy o daňové kontrole). Podpisem zprávy o daňové kontrole (kontrolovaným daňovým subjektem) je ukončeno její projednání, zpráva se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Odmítne-li se daňový subjekt se zprávou o daňové kontrole seznámit, nebo ji projednat, nebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou. Doručením zprávy o daňové kontrole se zároveň aplikuje fikce jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Obdobně je tato fikce (navíc včetně fikce doručení) aplikována okamžikem odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu.

2.5.4 Postup k odstranění pochybností

Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Postup k odstranění pochybností ohledně údajů v řádném či dodatečném daňovém tvrzení (jedná se o nejčastější případy využití tohoto postupu) lze zahájit pouze od okamžiku podání tohoto daňového tvrzení do okamžiku stanovení daně; to neplatí v případě tzv. samovyměření.

Postup k odstranění pochybností je zahájen oznámením výzvy podle § 89 daňového řádu, v níž správce daně pochybnosti konkretizuje způsobem, umožňujícím daňovému subjektu se k nim vyjádřit, doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, opravit nepravdivé údaje nebo prokázat pravdivost uvedených údajů a předložit důkazní prostředky. Lhůta stanovená v této výzvě nesmí být kratší než 15 dnů.

O průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam. Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne seznámení

s výsledkem postupu k odstranění pochybností podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně shledá důvody pro pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu; v opačném případě je povinen do 15 dnů od podání návrhu na pokračování v dokazování vydat rozhodnutí o stanovení daně.

2.6 Daňové řízení

Daňové řízení je **základním typem řízení**, které se vede za účelem naplnění cíle správy daní. Daňové řízení je zahájeno buď **podáním daňového tvrzení**, tedy v důsledku jednání daňového subjektu, nebo **z moci úřední**, např. výzvou k podání daňového tvrzení. Specifický je konec daňového řízení, neboť materiálně končí uplynutím lhůty pro stanovení daně či lhůty pro placení daně. **Předmětem daňového řízení** je daň buď ve vztahu ke zdaňovacímu období podle zvláštního daňového zákona (např. daní z příjmů, daň z přidané hodnoty), nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti u jednorázových daní (např. nabytí vlastnického práva v případě daně z nabytí nemovitých věcí).

Vzhledem k nutnosti co nejpečlivěji a nejsprávněji daně zjistit a vybrat, je vytvořen výše uvedenými lhůtami dostatečný časový prostor, ve kterém lze naplnit cíl správy daní v průběhu daňového řízení. V rámci tohoto daňového řízení probíhají **dílčí daňová řízení** (např. vyměřovací řízení a doměřovací řízení, řízení o posečkáni, daňová exekuce).

2.6.1 Dílčí daňové řízení nalézací

Nalézací řízení je společné označení pro vyměřovací a doměřovací řízení (včetně případných řízení o řádných opravných prostředcích proti rozhodnutím vydaným v těchto řízeních). Cílem nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení podávané daňovým subjektem.

2.6.1.1 Vyměřovací řízení

Vyměřovací řízení je zpravidla zahájeno podáním řádného daňového tvrzení nebo vydáním výzvy k jeho podání. Daňový subjekt je povinen řádné daňové tvrzení podat (tzv. břemeno tvrzení) ve lhůtě, kterou mu ukládá zákon. Nevyplývá-li ze zvláštního daňového zákona něco jiného (např. zákon o dani z nemovitých věcí), je **daň současně splatná** v poslední den této lhůty. Správce daně daňové tvrzení daňového subjektu posoudí, a buď stanoví daň ve stejné výši, nebo podle okolností zahájí postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Pokud daňový subjekt povinnost podat daňové tvrzení nesplní, zahajuje správce daně řízení z moci úřední výzvou k podání daňového tvrzení.

Důkazní břemeno primárně nese daňový subjekt, tj. daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v daňových tvrzeních a ve svých dalších podáních. Nelze-li výši daně dokázat, upravuje zákon stanovení daně podle pomůcek nebo v některých případech umožňuje i sjednání daně. V nalézacím řízení stanovuje správce daně daň rozhodnutím, které daňový řád označuje jako **platební výměr**.

2.6.1.2 Doměřovací řízení

Doměřovací řízení je další dílčí řízení probíhající v rámci daňového řízení. Pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost tvrdit daň ve správné výši již v řádném daňovém tvrzení, umožňuje mu zákon toto napravit dodatečně tím, že podá **dodatečné daňové tvrzení** s tím, že k jeho podání je povinen vždy, měla-li být daň vyšší nebo daňová ztráta nižší. Pokud měla být daň nižší nebo daňová ztráta vyšší, daňový subjekt podat dodatečné daňové tvrzení může, ale nemusí. Tímto podáním zahájí doměřovací řízení. Při takové nápravě chyby, nevzniká povinnost daňovému subjektu uhradit penále za dodatečné stanovení daně, pokud je daň vyměřena ve výši uvedené v dodatečném daňovém tvrzení.

Nastat může i situace, kdy je daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání vyzván samotným správcem daně. Jde o případy, kdy správce daně při vyhledávací činnosti zjistí či získá určité indicie o tom, že povinnost daňového subjektu přiznat daň nebyla řádně splněna. Oznámením výzvy správce daně daňovému subjektu je zahájeno dílčí doměřovací řízení. Z moci úřední bývá nejčastěji zahajováno doměřovací řízení zahájením daňové kontroly.

Doměřovací řízení může být během lhůty pro stanovení daně vzhledem k cíli správy daní zahájeno několikrát.

2.6.1.3 Lhůta pro stanovení daně

Lhůta pro stanovení daně představuje časový úsek, ve kterém je možné vést nalézací řízení.

Základní lhůta pro stanovení daně je **3 roky**. Tříletá lhůta běží ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Tato lhůta je **prekluzivní**, to znamená, že po jejím uplynutí zaniká pravomoc správce daně daň stanovit a možnost daňového subjektu daň přiznat. Tato základní lhůta se prodlužuje o 12 měsíců, pokud v průběhu posledních 12 měsíců lhůty pro stanovení daně nastanou skutečnosti, které stanoví daňový řád (§ 148 odst. 2). Jedná se zejména o podání dodatečného daňového tvrzení, oznámení rozhodnutí o stanovení daně, zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku atd.

V případě zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení se lhůta přerušuje a běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

V případech stanovených daňovým řádem dochází i ke stavění běhu této lhůty (§ 148 odst. 4). Pokud se např. koná řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud, a která je nezbytná pro správné stanovení daně, neplyne lhůta pro stanovení daně, dokud není o této otázce pravomocně rozhodnuto.

Bez ohledu na případné prodloužení, přerušování nebo stavění lhůty pro stanovení daně, z nichž některé mohou nastat i opakovaně, skončí lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku. Dvě výjimky tvoří pouze okolnosti nastalé v souvislosti s trestním řízením vztahujícím se ke spáchání daňového trestného činu.

2.6.2 Placení daní

2.6.2.1 Evidence daní

Každý správce daně, i ten který zajišťuje některou část dělené správy (vybírání nebo vymáhání, popřípadě oboje), je povinen zaznamenávat vznik, stanovení, splnění či jiný zánik daňových povinností, tj. vést **evidenci daní**. Členění evidence zveřejňuje pro správce daně řízené v jeho gesci Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Ostatní správci daně (tedy mimo Finanční správu České republiky a Celní správu České republiky) jsou povinni zveřejnit tyto údaje způsobem podle ustanovení daňového řádu, které upravuje informační povinnost správce daně.

2.6.2.2 Nedoplatek a přeplatek

Pro placení daní je charakteristický pojem **nedoplatek**, přičemž nedoplatkem se rozumí částka daně, která není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně. Kromě nedoplatku však může vzniknout i **přeplatek**, tedy částka, o kterou úhrn plateb a vratek evidovaných na kreditní straně (dal) příslušného osobního daňového účtu, převyšuje součet předpisů a odpisů na debetní straně (má dáti) tohoto účtu. Správce daně má pravomoc převádět přeplatky na nedoplatky téhož daňového subjektu a lze tak činit i mezi různými správci daně spravujícími např. v dělené správě daně téhož daňového subjektu. Na základě žádosti je rovněž oprávněn převést přeplatek na nedoplatek jiného daňového subjektu. Pokud nemá daňový subjekt žádné nedoplatky, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem.

2.6.2.3 Lhůta pro placení daně

Úhradu nedoplatku smí správce daně požadovat, resp. nedoplatek vymáhat, jen ve lhůtě pro placení daně, která je rovněž lhůtou prekluzivní. Základní lhůta pro placení daně činí 6 let ode dne, kdy nastala splatnost daně, a končí nejpozději uplynutím 20 let. Je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem zapsaným do veřejného rejstříku, činí lhůta 30 let po tomto zápisu.

Byla-li správcem daně stanovena **náhradní lhůta splatnosti**, běží lhůta pro placení ode dne splatnosti podle této náhradní lhůty. Náhradní lhůta pro uhrazení rozdílu daně, doměřeného na základě podaného dodatečného daňového tvrzení oproti poslední známé dani, je shodná se lhůtou pro podání dodatečného daňového tvrzení, tj. do konce měsíce následujícího po zjištění daňového subjektu, že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň. Dojde-li k doměření daně z moci úřední, je doměřená daň splatná do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru.

Daňový řád uvádí skutečnosti, které když nastanou, počne běžet šestiletá lhůta znovu (§ 160 odst. 2 a 3). Toto tzv. **přerušování lhůty** způsobí zahájení exekučního řízení, zřízení zástavního práva či oznámení rozhodnutí o posečkáni daně. I v běhu lhůty pro placení daně dochází k jejímu **stavění**. Jedná se o situace, kdy je např. daňová exekuce odložena na návrh daňového subjektu (§ 160 odst. 4 daňového řádu).

2.6.2.4 Vybírání daní

Daňový řád řeší i další otázky související s vybíráním daní. V první řadě řeší **způsob**

placení daně. Daň se platí v české měně a příslušnému správci daně. Lze využít v podstatě všech platebních prostředků, zejména bezhotovostního převodu z účtu u banky či jiného poskytovatele platebních služeb. Pokud se jedná o platbu v hotovosti, tak lze využít i poštovní poukázku, šek atd. Za platbu se považuje i převod přeplatku (viz výše). Daň lze hradit i kolkovými známkami, pokud to stanoví zvláštní zákon; jde zejména o úhradu správních nebo soudních poplatků.

Zákon rovněž přesně určuje, který den je považován za **den platby**. Tento instrument se v posledních desetiletích vyvíjel v souladu s dobou nezbytnou pro uskutečnění bezhotovostní platby a nyní platí, že za den platby se považuje den, kdy byla částka připsána na účet správce daně. U platby prováděné v hotovosti je dnem platby den, kdy úřední osoba platbu převzala.

Jestliže není daňový subjekt schopen uhradit daň v zákonné lhůtě, může požádat o **posečkání úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky**. Správce daně v tomto případě vždy posuzuje splnění zákonných podmínek daňovým subjektem, a to i ve vztahu k budoucí inkasovatelnosti posečkané daně (schopnosti daňového subjektu v budoucnu dostát svým daňovým povinnostem) a ve vztahu k případné veřejné podpoře. Posečkat úhradu daně lze i z moci úřední (*ex officio*).

2.6.2.5 Zajištění daní

Zajištění neuhrazené daně, resp. daňového nedoplatku, a to i v případě, že správcem daně bylo povoleno jeho posečkání nebo rozložení na splátky, lze provést:

- **zástavním právem**, které zřídí správce daně svým rozhodnutím za podmínek stanovených občanským zákoníkem k majetku daňového subjektu,
- **zástavním právem**, které zřídí správce daně k majetku osoby odlišné od daňového subjektu po jejím předchozím písemném souhlasu s úředně ověřeným podpisem,
- **zákonným ručením**, pokud zákon ručiteli povinnost ručení ukládá,
- rozhodnutím o přijetí **ručení osoby odlišné od daňového subjektu** na základě jejího písemného prohlášení s úředně ověřeným podpisem, nebo
- rozhodnutím o přijetí **finanční (resp. bankovní) záruky** na základě písemného prohlášení výstavce v záruční listině; nejde-li o bankovní záruku, musí být záruční listina opatřena úředně ověřeným podpisem.

Daňový řád obsahuje ještě dva další instrumenty zajištění. Prvním z nich je **zajišťovací příkaz**, který správce daně používá jako jisté „předběžné opatření“ v případech, kdy daň ještě není stanovena nebo není splatná. V obou případech je podmínkou vydání zajišťovacího příkazu odůvodněná obava, že nedoplatek na zajišťované dani bude v době své vymahatelnosti nedobytný. Druhým typicky daňovým instrumentem zajišťujícím v budoucnu splatnou daň je **záloha**. O tom, která daň je splatná formou záloh, se rozhoduje podle druhu daně (např. daň z příjmů) a současně daňový zákon stanoví povinnost platit zálohy na daň, jejich výši a lhůty. Zaplacené zálohy se započítávají na úhradu daně.

2.6.2.6 Vymáhání daní

Nedoplatky lze vymáhat jak v rámci vlastních pravomocí správce daně **daňovou exekucí**, správce daně může zabezpečit vymáhání prostřednictvím soudního exekutora. Rovněž lze nedoplatek uplatnit v insolvenčním řízení či jej přihlásit do veřejné dražby. Při volbě způsobu vymáhání nedoplatku je správce daně vázán zejména cílem správy daní a základními zásadami správy daní, což je ještě zdůrazněno v daňovém řádu tak, že správce daně je povinen zvolit způsob vymáhání nedoplatku, při kterém výše nákladů spojených s vymáháním, jež bude daňový subjekt povinen uhradit, nebude ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.

Pokud správce daně podle okolností zvolí daňovou exekuci, je tato zahájena vydáním **exekučního příkazu**, ve kterém jsou vedle ostatních náležitostí rozhodnutí uvedeny také způsob provedení daňové exekuce, výše nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, výše exekučních nákladů a odkaz na **exekuční titul**. Exekučním titulem je **výkaz nedoplatků** sestavený z údajů evidence daní nebo **vykonatelné rozhodnutí**, kterým je stanovena daň. Specifickým exekučním titulem je **zajišťovací příkaz** (viz výše).

Daňovou exekuci lze provést těmito způsoby:

- srážkami ze mzdy,
- příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
- příkázáním jiné peněžité pohledávky,
- postižením jiných majetkových práv,
- prodejem movitých věcí,
- prodejem nemovitých věcí.

2.7 Další řízení při správě daní

Správa daní zahrnuje kromě daňového řízení i další řízení, která nevedou přímo ke stanovení nebo výběru daní. Tato řízení, která nejsou zahrnuta do pojmu daňové řízení, řeší rovněž otázky spojené se stanovením daně, případně zajištěním její úhrady. Tato řízení podporují usnadnění a dosažení cíle správy daní. Jedná se např. o registrační řízení, řízení o delegaci a řízení o závazném posouzení.

2.7.1 Registrační řízení

Registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. Povinnost je určena v jednotlivých zvláštních daňových zákonech podle charakteru daně, kterou upravují. Registrační řízení je zahajováno podáním přihlášky k registraci příslušnou osobou nebo správcem daně z moci úřední a končí právní mocí rozhodnutí o registraci. V přihlášce k registraci je daňový subjekt povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daní. Pro většinu informací, které je třeba vyplnit v přihlášce k registraci, platí povinnost ohlásit jejich změnu do 15 dnů ode dne, kdy nastala. Pokud však správce daně může informaci o změně získat automatizovaným způsobem z rejstříků či evidencí, oznámení daňového subjektu není nezbytné (okruh těchto údajů

správce daně zveřejňuje na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup).

V rámci registrace je přiděleno daňovému subjektu daňové identifikační číslo, které se skládá z kódu „CZ“ a kmenové části tvořené obecným identifikátorem, kterým je v současnosti rodné číslo fyzické osoby a identifikační číslo právnické osoby, není-li jich, tak je přidělen daňovému subjektu vlastní identifikátor správce daně.

Dojde-li ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti správce daně spravujícího daně, k nimž je daňový subjekt registrován, proběhne změna místní příslušnosti registrovaných daňových subjektů podle pravidel, které stanoví daňový řád.

2.7.2 Řízení o závazném posouzení

V některých případech vzniká daňovému subjektu právo požádat správce daně o **rozhodnutí o závazném posouzení**. Jedná se o případy stanovené zvláštními daňovými zákony, např. zákon o daních z příjmů v § 34e umožňuje daňovému subjektu si vyžádat závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do položek odečitatelných od základu daně. Správce daně po proběhlém řízení vydá rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro daňový subjekt vyplynou z daňové povinnosti vyplývající ze skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to podle popisu uvedeného daňovým subjektem v žádosti. Takové rozhodnutí zavazuje správce daně, který rozhodnutí vydal, po dobu buď stanovenou zákonem či po dobu stanovenou správcem daně v rozhodnutí.

2.8 Prostředky ochrany při správě daní

Při aplikaci práva je často citována zásada „práva náležejí bdělým“. Zvláštní pozornost si v této souvislosti při správě daní zaslouží prostředky ochrany práv daňového subjektu, popřípadě i dalších osob zúčastněných na správě daní, které poskytuje daňový řád.

Mezi opravné a dozorčí prostředky se řadí odvolání, návrh na povolení obnovy řízení, nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Nejedná se však o veškeré instrumenty, které poskytují daňovým subjektům možnost domáhat se při správě daní jisté ochrany svých práv. Je třeba zmínit i další instituty zajišťující také ochranu práv daňového subjektu začleněné podle jejich specializace v jiných částech zákona.

Jedná se zejména o tyto instrumenty:	Zahajuje se na návrh daňového subjektu? ANO/NE
Navrácení lhůty v předešlý stav	ANO, i dalších osob zúčastněných na správě daní
Ochrana před nečinností	NE, pouze podnět daňového subjektu, i dalších osob zúčastněných na správě daní; není zahájeno řízení končící rozhodnutím, ale postup končící vyrozuměním
Neúčinnost doručení	ANO, i dalších osob, které jsou adresáty písemnosti
Vyloučení úřední osoby	ANO, i dalších osob zúčastněných na správě daní, postačil by i podnět, protože je povinen konat i správce daně z moci úřední, jakmile se o možné podjatosti dozví

Oprava rozhodnutí	NE, pouze podnět, ale i dalších osob zúčastněných na správě daní, zajišťuje se z moci úřední
Nicotnost rozhodnutí	NE, lze podat pouze podnět, ale i dalšími osobami zúčastněnými na správě daní, zjišťuje se z moci úřední
Posečkání	ANO, i dalších osob zúčastněných na správě daní, lze posečkat i z moci úřední
Námitka	ANO, i dalších osob zúčastněných na správě daní
Stížnost na postup plátce daně	ANO, jedná se o právo poplatníka
Řízení o prominutí daně nebo příslušenství daně (zejména penále, úroku z prodlení a z posečkání)	ANO
Hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně	NE, jedná se o výlučnou pravomoc ministra financí uplatňovanou z moci úřední
Stížnost na postup správce daně nebo proti nevhodnému chování úřední osoby	NE, pouze podnět, ale i dalších osob zúčastněných na správě daní; není zahájeno řízení končící rozhodnutím, ale postup končící vyrozuměním.

Charakteristickým znakem, podle něhož lze rozlišit **opravné** a **dozorčí prostředky**, je forma zahájení řízení. Pro **opravné prostředky** platí, že řízení může být zahájeno pouze na návrh osoby zúčastněné na správě daní, zatímco v případě **dozorčích prostředků** se řízení zahajuje z moci úřední, přičemž mohou být maximálně iniciované podnětem osoby zúčastněné na správě daní. Pro použití obou zmíněných typů prostředků ochrany práv při správě daní je podmínkou, že ještě běží materiálně chápané daňové řízení, ve kterém bylo předmětné rozhodnutí vydáno, a jsou dodrženy zákonem stanovené lhůty pro uplatnění každého z nich.

2.8.1 Opravné prostředky

2.8.1.1 Řádné opravné prostředky

Odvolání je zákonem označeno jako řádný opravný prostředek, tedy prostředek nápravy směřující vůči nepravomocnému rozhodnutí. Obecně platí, že lze odvolání podat, pokud zákon nestanoví jinak, a že odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li zákon jinak. Nelze podat odvolání pouze proti odůvodnění rozhodnutí nebo procesní výzvě, pokud zákon nestanoví jinak (např. výzva ručiteli). Návrh na zahájení odvolacího řízení podává příjemce rozhodnutí u správce daně, který toto rozhodnutí vydal. Musí tak učinit do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, pokud rozhodnutí netrpí vadou v poučení.

Správce daně, který vydal rozhodnutí, tedy správce daně prvního stupně, v odvolacím řízení nejprve posoudí, zda odvolání splňuje formální podmínky, případně vyzve odvolatele k jejich doplnění. Tento správce daně dále zjišťuje, zda nejsou dány důvody pro zamítnutí odvolání, a případně rozhodne o odvolání, pokud mu zcela nebo částečně vyhoví. Pokud nelze tímto způsobem odvolací řízení ukončit, zpracuje správce daně stanovisko a postoupí jej a celý spis odvolacímu orgánu, tedy nejbližší nadřízenému správci daně.

V případě odvolání v daňovém řízení platí režim **úplné apelace**, tj. možnost přezkoumání rozhodnutí po skutkové i právní stránce, kdy odvolací orgán může rozhodnutí

změnit, potvrdit i zrušit a může rovněž přihlížet k novým skutečnostem a důkazům. Za daňové specifikum lze považovat úsporné řešení daňového řádu, podle něž může vady řízení odstraňovat podle pokynů odvolacího orgánu ve stanovené lhůtě i prvoinstanční správce daně. Při respektu k principu dvojinstančnosti ve správním procesu bylo ošetřeno seznámení daňového subjektu s výsledky případného dokazování či změny právního posouzení v odvolacím řízení a vytvořen prostor pro jeho vyjádření ke změnám. Proti rozhodnutí o odvolání vydanému odvolacím orgánem se nelze odvolat a oznámením se stává toto rozhodnutí pravomocným.

2.8.1.2 Mimořádné opravné prostředky

Za duální prostředek ochrany práv daňových subjektů lze považovat **obnovu řízení**, která může být zahájena vůči pravomocnému rozhodnutí jak na základě návrhu osoby zúčastněné na správě daní (pak se jedná o mimořádný opravný prostředek), tak z moci úřední jako prostředek dozorčího práva. Důvodem pro obnovu řízení je zejména to, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, rozhodnutí bylo učiněno na základě falzifikátu, bylo dosaženo trestným činem nebo záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak.

K podání návrhu na povolení obnovy řízení zákon navrhovateli stanoví šestiměsíční lhůtu ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech k jeho podání. Po proběhlém obnoveném řízení se novým rozhodnutím ve věci původní rozhodnutí ruší.

2.8.2 Dozorčí prostředky

2.8.2.1 Nařízení obnovy řízení

Jak již bylo řečeno, lze obnovu řízení nařídit i z moci úřední. Důvody pro nařízení obnovy jsou totožné s důvody, pro které lze podat návrh na obnovu řízení. Rozhodnutí správce daně o nařízení či povolení obnovy řízení vydává správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni s uvedením důvodů provedení obnoveného řízení. K zahájení obnovy řízení z moci úřední zákon zvláštní lhůtu nestanoví, avšak správce daně musí vydat rozhodnutí o nařízení obnovy ve lhůtě pro stanovení daně, jíž se má obnova týkat.

2.8.2.2 Přezkumné řízení

Klasický prostředek dozorčího práva je **přezkumné řízení**. Je to správce daně, kdo může z moci úřední nařídit přezkoumání rozhodnutí i v případě, že ještě není pravomocné, poté, co zjistí, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Příslušným správcem daně k nařízení přezkoumání rozhodnutí je správce daně nejbližší nadřízený správcem daně, který ve věci rozhodl jako poslední. Vlastní přezkumné řízení pak provede ten správce daně, který ve věci rozhodl jako poslední a rozhodne, zda se původní rozhodnutí ruší nebo mění, případně může přezkumné řízení zastavit.

2.8.3 Příklady dalších prostředků ochrany

2.8.3.1 Námitka

Námitka je speciální jednoinstanční prostředek ochrany práv osob zúčastněných na správě daní proti úkonu při placení daní. Tímto úkonem může být i rozhodnutí správce daně, pokud proti němu nelze uplatnit řádný opravný prostředek, tj. odvolání. Toto své právo mohou osoby zúčastněné na správce daní využít do 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu v rovině platební dozvěděly. V případě, že se námitka týká rozhodnutí, bude se jednat o lhůtu, která počne běžet následující den poté, co došlo k oznámení rozhodnutí, a to i v případě uplatnění fikce doručení. Námitka směřuje ke správci daně, který úkon učinil. Tento správce daně námitku posoudí a vydá rozhodnutí, neboť se jedná o jednoinstanční opravný prostředek. Rozhodnutí, které námitce plně vyhovuje, nemusí správce daně odůvodňovat. Proti takto vydanému a oznámenému rozhodnutí nelze uplatnit žádné opravné prostředky, tedy ani odvolání, ani obnovu řízení.

2.8.3.2 Podnět na nečinnost správce daně

Daňový řád umožňuje podat podnět na nečinnost správce daně jak daňovému subjektu, tak i dalším osobám zúčastněným na správě daní. Podnět se podává nejbližší nadřízenému správci daně. Má-li být podnět nadřízeným správcem daně posouzen jako oprávněný, musí se šetřením tohoto orgánu prokázat, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, což lze dovodit z toho, že

- **marně uplynula** zákonem stanovená **lhůta**, v níž měl správce daně provést úkon,
- správce daně **neprovedl úkon ve lhůtě**, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá,
- správce daně **nevydal rozhodnutí** bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí, nebo
- správce daně **nevydal rozhodnutí**, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká.

Podle výsledku prošetření nadřízený správce daně ve lhůtě 30 dnů buď přikáže podřízenému správci daně, aby zjednal nápravu (taktéž do 30 dnů), anebo vyrozumí osobu, která podala podnět o tom, že jej důvodným neshledal. Za situace, kdy podřízený správce daně v 30 denní lhůtě příkaz nadřízeného správce daně neprovede, je povinen zjednat nápravu nadřízený správce daně, a to i s využitím atrakce.

2.8.3.3 Stížnost na postup plátce daně

Tento prostředek ochrany práv daňového subjektu se použije v případě správy daně **vybírané srážkou**. V současnosti je tento prostředek ochrany typický pro daně z příjmů. Při správě těchto daní jsou aktivní dva daňové subjekty. Jedním je **poplatník**, osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Srážky provádí jiný daňový subjekt – **plátce daně**, tj. osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Stížnost na postup plátce daně je možné použít v případě, kdy má poplatník pochyby o správnosti sražené nebo vybrané daně. V takovém případě může poplatník nejpozději do 60 dnů ode dne, kdy se o výši sražené nebo vybrané dani dozvěděl, **požádat plátce daně o vysvětlení**. V žádosti uvede důvody svých pochybností. K vyřízení žádosti je plátce daně povinen podat poplatníkovi písemné vysvětlení do 30 dnů ode dne, kdy jí obdržel, a v téže lhůtě případnou chybu opravit a formou dodatečného daňového tvrzení (následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování) oznámit správci daně.

Pokud poplatník nesouhlasí i nadále s názorem plátce daně, může podat ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy vysvětlení od plátce daně obdržel, **stížnost správci daně**, který je tomuto plátcí daně místně příslušný. Správce daně buď stížnost zamítne, anebo stížnosti vyhoví a současně uloží plátcí daně zjednat nápravu.

2.8.3.4 Stížnost

Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně **stížnost proti nevhodnému chování** jeho úředních osob nebo **proti postupu** tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.

Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího uplatnění u správce daně příslušného k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Pokud s tím, jak stížnost správce daně vyřídil, není stěžovatel spokojen, může se obrátit na jeho nadřízeného správce daně a ten je povinen vyřízení stížnosti prošetřit. Vyrozumění o výsledku prošetření na obou stupních správců daní není rozhodnutím podle daňového řádu.

2.8.3.5 Prominutí daně nebo příslušenství daně

Daňový řád upravuje obecný procesní postup v případě, že buď sám daňový řád, nebo zvláštní daňový zákon připouští možnost prominutí daně nebo jejího příslušenství. Podle obecné úpravy procesu promíjení lze žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně vyhovět od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k jeho úhradě. Je-li žádost zamítnuta, lze ji opakovat nejdříve po 60 dnech, avšak musí být podána z jiných důvodů. Proti rozhodnutí o žádosti nejsou opravné prostředky připuštěny.

Podle daňového řádu lze požádat o **prominutí části penále**, avšak pouze tehdy, pokud penalizovaná daň byla již uhrazena. Maximální část penále, která může být prominuta, činí 75 %. Ustanovení omezuje obecnou lhůtu pro podání žádosti na 3 měsíce ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Podle daňového řádu lze požádat i o **prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky**. I zde zákonodárce stanovil podmínku, že při promíjení úroku se musí jednat o úrok z již zaplacené daně. Při posuzování žádosti se zejména zjišťuje, zda je důvod, pro který došlo k prodlení s úhradou daně, ospravedlnitelný a zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku. Pro promíjení penále i úroků jsou společně stanovena další kritéria, která má správce daně při posuzování žádosti zohlednit. Jedná se o četnost porušování povinností při správě

daní daňovým subjektem a o případné závažné porušování daňových a účetních předpisů.

Hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně je ve výlučné pravomoci ministra financí a umožňuje mu z moci úřední zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně, pokud se jedná o daně, které spravují jím řízené správní orgány (orgány Finanční nebo Celní správy České republiky), a to jednak z důvodů spočívajících v nesrovnalostech vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, a jednak z důvodů spočívajících v mimořádných, zejména živelních událostech. Rozhodnutí ministra financí se oznamuje zveřejněním ve Finančním zpravodaji.

2.9 Následky porušení povinností při správě daní

Dojde-li k porušení povinností při správě daní daňovým subjektem, popřípadě některou z dalších osob zúčastněných na správě daní, uplatní se převážně sankce upravené obecnou úpravou daňového řádu. Jedná se o kvalitativně rozdílné následky. Obecně tvoří tyto následky, které se ukládají podle daňového zákona či přímo vznikají ze zákona bez řízení, **příslušenství daně**. Jsou to zejména úroky, penále a pokuty. Pro **úroky, penále a pokutu za opožděné tvrzení daně**, platí, že sledují osud daně. To obecně znamená, že pokud dojde ke změně stanovené daně, dojde i ke změně tohoto příslušenství bez rozhodování o této změně.

2.9.1 Penále

Penále je příslušenství daně, které vzniká ze zákona za pochybení při tvrzení správné výše daně k určitému zdaňovacímu období. Tato sankce je spojená s **doměřením daně z moci úřední** na základě zjištění správce daně. Pokud však své pochybení napraví daňový subjekt sám podáním dodatečného daňového tvrzení, sankce nevzniká. Sankce rovněž nevzniká při změně výše daně přiznané v řádném daňovém tvrzení, i když zvýšení zjistí správce daně z moci úřední. Jedná se tedy o porušení povinnosti v nalézací rovině daňového řízení. Výše penále je odvozena od doměřené daně a je dána procentní sazbou a sdělena daňovému subjektu dodatečným platebním výměrem společně s doměřenou daní.

2.9.2 Úroky

2.9.2.1 Úrok z prodlení

Jedná se o příslušenství daně, které je sankcí za nezaplacení daně, tedy sankcí v platební rovině, která státu (veřejnému rozpočtu) kompenzuje újmu za to, že **daňový subjekt neuhradil daň řádně a včas**. Sankce vzniká ze zákona jako úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů a mění se v závislosti na vyhlášené výši repo sazby pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení začne vznikat z nedoplatku až pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti a nabíhá do dne platby včetně. O výši vzniklého úroku vyrozumí správce daně daňový subjekt kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu. Vzhledem k úpravě pořadí úhrady daně podle daňového řádu se úhrada daně na osobním daňovém účtu daňového subjektu nejprve použije na úhradu neuhrazené splatné daně, teprve poté na neuhrazené příslušenství, které se neúročí. Úrok z prodlení nevzniká ani při placení peněžitého plnění v rámci dělené správy.

2.9.2.2 Úrok z posečkané částky

Daňový subjekt může správce daně požádat o **povolení posečkání úhrady daně** nebo **rozložení úhrady daně na splátky**. Posečkání se může vztahovat i na dobu, která již uplynula ode dne splatnosti posečkávané částky do dne rozhodování o posečkání, a změnit tedy výši již vzniklého úroku z prodlení. Po dobu posečkání se nedoplatek namísto úroku z prodlení úročí úrokem z posečkané částky, a to taktéž podle výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, která se mění v závislosti na vyhlášené výši repo sazby pro první den příslušného kalendářního pololetí; je však v tomto případě zvýšena pouze o 7 procentních bodů. Úrok z posečkané částky nevzniká ani při placení peněžitého plnění v rámci dělené správy.

2.9.2.3 Úrok z vratitelného přeplatku

Vratitelný přeplatek (bod 2.6.2.2), který eviduje správce daně na osobním daňovém účtu daňového subjektu, je v jeho dispozici. Pokud správce daně nedodrží stanovenou lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku na žádost, popř. zákonnou lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku v některých případech bez žádosti, vzniká mu povinnost uhradit daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, na nějž mu vzniká nárok opět ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, která se mění v závislosti na vyhlášené výši repo sazby pro první den příslušného kalendářního pololetí. O vzniklé výši úroku vydá správce daně deklaratorní rozhodnutí bezprostředně po vrácení vratitelného přeplatku. Za den vrácení vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně.

2.9.2.4 Úrok z neoprávněného jednání správce daně

Daňový řád spojuje zjištění neoprávněnosti jednání správce daně a vznik nároku na úrok se **zrušením, změnou nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně** z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, kterého se správce daně dopustil. Pokud se tak stalo a bylo podle rozhodnutí plněno, vzniká daňovému subjektu nárok na **úrok z neoprávněného jednání správce daně** z částky, která jím byla uhrazena na základě takového rozhodnutí nebo v souvislosti s ním.

Jedná se o úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Pokud byla částka vymožena exekučním řízením, vzniká nárok na úrok v dvojnásobné výši. Tento nárok nevzniká, pokud byla neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.

Tento úrok se **započítává** na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně (úrok má charakter paušalizované náhrady škody).

2.9.2.5 Úrok z daňového odpočtu

Jedná se o úrok, který má finančně **kompensovat určité období**, po které nemá daňový subjekt v dispozici jím požadovaný daňový odpočet z důvodu, že postup k odstranění pochybností trval nestandardně dlouhou dobu. Zákon stanoví, že pokud postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému nebo dodatečnému daňovému přiznání, ze kterého vyplývá, že má daňovému subjektu vzniknout nárok na odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.

Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Sazba úroku odpovídá výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Takto vzniklý úrok předepíše správce daně na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. I tento úrok se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

2.9.3 Pokuty

2.9.3.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně

Tato pokuta náleží mezi příslušenství daně, které sleduje osud daně, neboť povinnost uhradit pokutu vzniká přímo ze zákona a její výše se odvíjí od daně stanovené na základě opožděně podaného řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Povinnost uhradit pokutu vzniká za opožděné tvrzení daně, které je delší než 5 pracovních dnů a týká se jak **daně určené k úhradě, tak i odpočtu**, jakož i tvrzení, kde se uplatňuje daňová ztráta. Všechny sazby pro tyto jednotlivé případy jsou stanovené za každý den prodlení a omezeny maximální výší pokuty 5 % ze stanovené částky v nalézacím řízení. Pokutováno je i opožděné podání **tvrzení formou hlášení nebo vyúčtování** plátcem daně. Zde je však nejvyšší hranice určena na 0,5 % z celkové částky, kterou byl plátcem daně povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést. V případech, kdy daňový subjekt vůbec nesplní povinnost podat tvrzení, použije se vždy horní hranice výše pokuty z částky stanovené daně s tím, že je zde i dolní limit, a to ve výši 500 Kč. Navíc existuje ještě definitivní hranice omezující výši pokuty, a to částkou 300 000 Kč.

Jedná se o pokutu vznikající přímo ze zákona. Tato pokuta však není zahrnuta mezi sankce, u kterých by byla možnost jejich moderace a individualizace formou prominutí. Daňový řád řeší částečně tuto situaci možnostmi **snížení pokuty** na polovinu, pokud jsou splněny dvě podmínky. První podmínkou je, že zpoždění s podáním tvrzení nesmí být delší než 30 dnů. Druhá podmínka vyžaduje, že v daném kalendářním roce nesmí být správcem daně u daňového subjektu, v době vydání platebního výměru, zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

2.9.3.2 Pořádková pokuta

Pokutu až **do výše 50 000 Kč** může správce daně uložit tehdy, pokud osoba při jednání

vedeném správcem daně navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby nebo se navzdory předchozímu napomenutí chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní. Možnost uložení této pokuty je časově omezena dobou jednání.

Pokutu **do výše 500 000 Kč** lze uložit, pokud někdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, pokud nestanoví zákon jiný důsledek. Možnost uložení této pokuty je časově omezena lhůtou 1 roku.

Pořádkovou pokutu lze uložit i **opakovaně**, pokud dosavadní uložení pokuty nevedlo k nápravě a protiprávní stav trvá.

2.9.3.3 *Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy*

Tuto pokutu lze uložit rovněž do výše 500 000 Kč, ale pouze ve vymezených případech. Prvním případem je situace, kdy daňový subjekt nesplní **registrační, ohlašovací** nebo **jinou oznamovací povinnost** či **záznamní nebo jinou evidenční povinnost** stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.

Druhým případem je postih toho, že daňový subjekt **nesplnil svou povinnost učinit podání elektronicky**. Pokuta ve výši 2000 Kč v tomto případě vzniká ze zákona a správce daně rozhodne o povinnosti ji platit deklaratorním platebním výměrem s tím, že pokuta je splatná ve lhůtě 30 dnů od jeho oznámení. Tuto pokutu lze však ještě zvýšit uložení další pokuty do výše 50 000 Kč, pokud daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní.

Pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejdéle do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.

2.9.4 **Další pokuty, přestupky a správní delikty**

Při správě daní je možné se setkat i s **dalšími druhy pokut**, ale i s **přestupky a správními delikty**.

Zmínit je třeba pokutu až do 500 000 Kč za porušení povinnosti mlčenlivosti, kterou fyzické osobě, která porušila povinnost mlčenlivosti, již je vázána, ukládá správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje. Daňový řád stanoví, že v případě porušení povinnosti mlčenlivosti se jedná o přestupek. Tím dochází k tomu, že skutková podstata a porušovaná povinnost je vymezena v daňovém řádu, ale současně se postupuje i podle zákona o přestupcích se subsidiárním použitím správního řádu.

Další pokuty jsou upraveny ve zvláštních daňových zákonech podle potřeby sankcionovat nesplnění té které daňové povinnosti.

Jedná se např. o správní delikty týkající se správy spotřebních daní podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého postupují zejména orgány Celní správy České republiky, nebo delikty týkající se kontrolních hlášení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

3. ORGANIZACE SPRÁVY DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ

3.1 Ministerstvo financí

Ministerstvo financí je **ústředním správním úřadem** pro státní rozpočet, státní závěrečný účet, státní pokladnu České republiky, finanční trh, regulaci vydávání elektronických peněz a ochranu zájmů spotřebitelů na finančním trhu s výjimkou výkonu dohledu nad finančním trhem v rozsahu působnosti České národní banky, pro zavedení jednotné měny euro na území České republiky, pro platební styk, daně, poplatky a clo, finanční hospodaření, finanční kontrolu, přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, účetnictví, audit a daňové poradenství, věci devizové včetně pohledávek a závazků státu vůči zahraničí, ochranu zahraničních investic, hazardní hry, hospodaření s majetkem státu, privatizaci majetku státu, příspěvek ke stavebnímu spoření a státní příspěvek na penzijní připojištění, ceny a pro činnost zaměřenou proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a vnitrostátní koordinaci při uplatňování mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu, posuzuje dovoz subvencovaných výrobků a přijímá opatření na ochranu proti dovozu těchto výrobků.

Ministerstvo financí je zřízeno zákonem č. 2/1969 Sb., **o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky**, ve znění pozdějších předpisů. Celní a Finanční správa České republiky je podřízena Ministerstvu financí.

3.2 Celní správa České republiky

Celní správa České republiky, stejně jako celní správy jiných států, má tyto **základní úkoly**:

- výkon dohledu nad mezinárodním obchodem Evropské unie a nad zbožím, které překračuje vnější hranici Evropské unie,
- ochrana a regulace trhu Evropské unie prostřednictvím výkonu správy cla z dováženého zboží,
- výkon dohledu nad tím, aby vybrané druhy zboží dováženého nebo pohybujícího se na území České republiky neohrožovaly životy nebo zdraví lidí, zvířat či rostlin a aby ani jiným způsobem neporušovaly právní předpisy,
- výkon správy vybraných daní.

Historický vývoj ekonomické situace, včetně zahájení příprav na členství v Evropské unii, naléhavě vyžadoval, aby celní správa při plnění svých úkolů co nejvíce usnadňovala legální mezinárodní obchod. Tohoto cíle mohlo být dosaženo jen za pomoci modernizace celní správy, a to jak v oblasti celního řízení, tak i v oblasti technického vybavení, zejména celního informačního systému. Další významnou okolností, která výrazně předurčila současnou podobu celní správy, byl vstup České republiky do Evropské unie. Z pohledu celní správy nešlo jen o samotný akt vstupu, ale o dlouholeté období sblížení celní legislativy a celních postupů s evropskými standardy. Navíc došlo v důsledku rozšíření Evropské unie ke zrušení pravidelných celních kontrol na pozemních hranicích České republiky a naopak

celní správě přibyly nové úkoly, např. v oblasti společné zemědělské politiky nebo statistiky vnitrouní obchodu. Současně s těmito změnami došlo také ke snížení počtu zaměstnanců celní správy a k úpravě její organizační struktury.

Významnou změnou, která přinesla celní správě další nový základní úkol a která měla významný vliv na současnou podobu a strukturu celní správy, bylo **převzetí správy vymezených druhů daní** od tehdejších územních finančních orgánů. Celní orgány spravují od 1. ledna 2004 veškeré spotřební daně. Od 1. ledna 2008 orgány celní správy spravují také nově vzniklé energetické daně. Od 1. července 2015 spravují rovněž nově zavedenou spotřební daň ze surového tabáku. Konečně pak jsou celní orgány správcem daně z přidané hodnoty, to však pouze v případech dovozu zboží ze třetích zemí, kdy deklarant není v České republice registrován jako plátcce daně z přidané hodnoty.

Dne 1. ledna 2013 vstoupil v platnost zákon č. 17/2012 Sb. o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Celní správa České republiky je soustavou správních orgánů a ozbrojeným bezpečnostním sborem. Jako orgány Celní správy České republiky byly zřízeny **Generální ředitelství cel a celní úřady**, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu. Generální ředitelství cel je podřízeno Ministerstvu financí. Celní úřady jsou podřízeny Generálnímu ředitelství cel.

Generální ředitelství cel vykonává působnost pro celé území České republiky a jeho sídlem je hlavní město Praha. Čtrnáct celních úřadů vykonává působnost na území vyšších územních samosprávných celků (krajů), jejichž názvy jsou součástí názvů jednotlivých celních úřadů. Patnáctým úřadem je Celní úřad Praha Ruzyně.

Všechny celní úřady disponují **územními pracovišti**, která jsou jejich vnitřními organizačními jednotkami (nesamostatnými vnitřními útvary). Územní pracoviště celních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, jsou stanovena vyhláškou Ministerstva financí č. 285/2012 Sb., o územních pracovištích celních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Územní pracoviště, která se nacházejí v sídlech celních úřadů, mohou být stanovena organizačním řádem Celní správy České republiky, který schvaluje generální ředitel Generálního ředitelství cel, nicméně dosud k vytvoření žádného takového pracoviště nedošlo.

Generální ředitelství cel je **účetní jednotkou**. Celní úřady nejsou účetními jednotkami a pro účely hospodaření s majetkem státu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního ředitelství cel. Příjmy a výdaje Generálního ředitelství cel jsou součástí rozpočtové kapitoly Ministerstva financí.

3.3 Finanční správa České republiky

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, došlo od 1. ledna 2013 k rozsáhlé reorganizaci klíčové soustavy orgánů pro výkon správy daní v České republice. Soustava územních finančních orgánů byla nahrazena soustavou orgánů Finanční správy České republiky.

Finanční správa České republiky je soustavou orgánů, kterou tvoří:

- Generální finanční ředitelství,
- Odvolací finanční ředitelství,

- finanční úřady.

Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí, Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství, finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství.

Generální finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky a jeho sídlem je hlavní město Praha. Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky a jeho sídlem je Brno. Čtrnáct finančních úřadů vykonává působnost na území vyšších územních samosprávných celků (krajů), jejichž názvy jsou součástí názvů jednotlivých finančních úřadů. Sídlem finančního úřadu je sídlo vyššího územního samosprávného celku, na jehož území vykonává působnost. Finanční úřady však současně vykonávají tzv. vybranou působnost na celém území České republiky. Vybranou působností se rozumí provádění vyhledávací činnosti nebo kontrolních postupů při správě daní, přičemž kontrolní postup při správě daní provede ten finanční úřad, který jej zahájil nejdříve. Patnáctým úřadem je Specializovaný finanční úřad, který vykonává působnost na celém území České republiky a jeho sídlem je hlavní město Praha.

Všechny finanční úřady disponují územními pracovišti, která jsou jejich vnitřními organizačními jednotkami (nesamostatnými vnitřními útvary) a která obvykle vykonávají část věcné působnosti finančního úřadu na určeném území. Územní pracoviště finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, jsou stanovena vyhláškou Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Územní pracoviště, která se nacházejí v sídlech finančních úřadů, jsou stanovena organizačním řádem Finanční správy České republiky.

Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady mají postavení správních úřadů, jsou tedy oprávněny jménem státu vykonávat vrchnostenskou správu v oblasti své působnosti. Postavení tzv. **účetní jednotky** má s účinností od 1. ledna 2011 pouze Generální finanční ředitelství, a je tedy oprávněno samostatně hospodařit s majetkem státu, a to rovněž za podřízené Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které mají pro účely hospodaření s majetkem státu postavení jeho vnitřních organizačních jednotek.

Jednou z nejdůležitějších kompetencí Finanční správy České republiky je **správa daní**. Základní agendu Finanční správy České republiky tvoří správa následujících daní:

- daně z příjmů fyzických osob,
- daně z příjmů právnických osob,
- daně silniční,
- daně z nemovitých věcí,
- daně z nabytí nemovitých věcí,
- daně z hazardních her,
- daně z přidané hodnoty (s výjimkou uvedenou výše, kdy správu vykonávají orgány Celní správy České republiky).

Vnitřní fungování Finanční správy České republiky je dáno jejím organizačním řádem, který schvaluje generální ředitel Generálního finančního ředitelství.

3.3.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství řídí **generální ředitel**. Generálního ředitele zastupuje zástupce generálního ředitele. Výběr, jmenování a odvolání generálního ředitele a jeho zástupce se řídí zákonem č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní službě“). Generálním ředitelem a jeho zástupcem může být jmenován pouze zaměstnanec, který je nebo byl zařazen v orgánu Finanční správy České republiky, v územním finančním orgánu nebo Ministerstvu financí, který získal vysokoškolské vzdělání studiem v rámci magisterského studijního programu, podílel se na výkonu pravomoci těchto orgánů alespoň po dobu 5 let. S funkcí generálního ředitele a jeho zástupce je neslučitelné členství v politické straně nebo politickém hnutí.

Generální finanční ředitelství **vykonává celou řadu činností**, které jsou vymezeny v zákoně o Finanční správě České Republiky, zejména se podílí na přípravě návrhů právních předpisů, vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech, vykonává z pověření Ministerstva financí působnost ústředního kontaktního orgánu, dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek, vykonává z pověření Ministerstva financí působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní, vede centrální evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů Finanční správy České republiky atd.

Organizační útvary v **přímé řídicí působnosti generálního ředitele** jsou:

- Sekce řízení úřadu,
- Sekce právní
- Sekce metodiky a výkonu daní,
- Sekce řízení rizik při správě daní,
- Sekce informatiky,
- Sekce ekonomiky,
- Sekce personální,
- Odbor interního auditu a vnitřní kontroly,
- Oddělení bezpečnosti,
- Kancelář generálního ředitele.

3.3.2 Odvolací finanční ředitelství

Odvolací finanční ředitelství řídí ředitel. Ředitele zastupuje zástupce ředitele. Výběr, jmenování a odvolání ředitele a jeho zástupce se řídí zákonem o státní službě.

Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, provádí řízení o správních deliktech, vykonává z pověření Ministerstva financí působnost dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek, vykonává z pověření Ministerstva financí působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní a vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů Finanční správy České republiky.

Organizačními útvary v přímé řídicí působnosti ředitele Odvolacího finančního ředitelství jsou:

- Sekce nepřímých daní,
- Sekce přímých daní,
- Sekce daňového procesu a majetkových daní,
- Odbor nedaňových agend,
- Oddělení sekretariátu a provozního zabezpečení.

3.3.3 Finanční úřady

Finanční úřady jsou zřízeny zákonem o Finanční správě České republiky a jejich územní působnost je stanovena v § 8 tohoto zákona. Finančními úřady vykonávajícími působnost na území vyššího územního samosprávného celku jsou:

- Finanční úřad pro hlavní město Prahu,
- Finanční úřad pro Středočeský kraj,
- Finanční úřad pro Jihočeský kraj,
- Finanční úřad pro Plzeňský kraj,
- Finanční úřad pro Karlovarský kraj,
- Finanční úřad pro Ústecký kraj,
- Finanční úřad pro Liberecký kraj,
- Finanční úřad pro Královéhradecký kraj,
- Finanční úřad pro Pardubický kraj,
- Finanční úřad pro Kraj Vysočina,
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj,
- Finanční úřad pro Olomoucký kraj,
- Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,
- Finanční úřad pro Zlínský kraj.

Finanční úřad řídí ředitel finančního úřadu. Ředitele zastupuje zástupce ředitele. Výběr, jmenování a odvolání ředitele a jeho zástupce se řídí zákonem o státní službě.

Činnost finančního úřadu zahrnuje zejména výkon správy daní, provádění řízení o správních deliktech, výkon finanční kontroly a správy odvodů za porušení rozpočtové kázně, výběr a vymáhání peněžitých plnění, které uložily orgány Finanční správy České republiky, výkon z pověření Ministerstva financí působnosti dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek, výkon z pověření Ministerstva financí působnosti kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní, vedení evidencí a registrů nezbytných pro výkon působnosti orgánů Finanční správy České republiky a další.

3.3.4 Specializovaný finanční úřad

Specializovaný finanční úřad plní stejný okruh úkolů jako ostatní finanční úřady. Jeho specifická působnost spočívá v tom, že svojí působnost vykonává na celém území České republiky, a to pouze vůči **vybraným subjektům**. Je tedy možné říci, že Specializovaný finanční úřad je

finančním úřadem pro vymezený okruh subjektů. Důvodem pro jeho vytvoření byla potřeba centralizovat výkon určitých činností v působnosti orgánů Finanční správy České republiky do jednoho orgánu.

Pojem **vybraný subjekt** vymezuje zákon o Finanční správě České republiky. Primárně se jím rozumí právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 mld. Kč a dále subjekty se specifickým předmětem podnikání jako je banka, včetně zahraniční banky, spořitelni a úvěrní družstvo, pojišťovna, zajišťovna, investiční fond nebo zahraniční investiční fond, penzijní společnost, apod.

Specializovaný finanční úřad **nevykonává** správu daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí.

Stanoví-li jiný zákon, že Specializovaný finanční úřad vykonává určitou působnost jako jediný z finančních úřadů, je pro účely výkonu této působnosti příslušným i pro jiné než vybrané subjekty.

Specializovaný finanční úřad řídí ředitel Specializovaného finančního úřadu. Ředitele zastupuje zástupce ředitele.

4. PŘÍMÉ DŮCHODOVÉ DANĚ

4.1 *Daň z příjmů fyzických osob*

4.1.1 Význam a funkce daně z příjmů fyzických osob

Zdanění příjmů fyzických osob je základem moderních daňových systémů většiny států světa. Daň z příjmů fyzických osob je většinou progresivní a současně umožňuje zohlednit i další aspekty, jako je rodinná či zdravotní situace, a proto bývá považována za daň, která může velmi dobře naplňovat zásadu horizontální i vertikální spravedlnosti.

Daň z příjmů fyzických osob je **opakující se přímá daň důchodového typu**. Dále je možné jí řadit mezi daně analytické a daně sdílené.

Jak bylo řečeno v části 1, hlavní funkcí všech daní je výběr prostředků pro financování veřejných statků. Díky své povaze daň z příjmů fyzických osob plní i další funkce, jako je funkce **redistribuční** a **stabilizační**.

Další funkcí, ke které je v praxi řada daní využívána, je **naplňování cílů jiných veřejných politik**. Konkrétně u daně z příjmů fyzických osob je daňový bonus (část daňového zvýhodnění na vyživované děti přímo vyplácená poplatníkům) spíše součástí rodinné politiky než daňové politiky. Takovéto použití daní k nedaňovým účelům sice není v souladu s daňovými zásadami jednoduchosti, neutrality či úspornosti, ale z hlediska celkové politiky státu může být přesto preferovaným řešením.

Právní úprava zdanění příjmů fyzických osob je obsažena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“).

4.1.2 Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob

4.1.2.1 *Subjekt daně*

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty. Na **daňové rezidenty** České republiky se vztahuje daňová povinnost k příjmům ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí. **Daňoví nerezidenti** mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

4.1.2.2 *Předmět daně*

Předmětem daně z příjmů fyzických osob je **příjem**, přičemž příjmem je třeba rozumět **příjem peněžní i nepeněžní** dosažený i směnou. Jde o:

- a) příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- d) příjmy z nájmu (§ 9),
- e) ostatní příjmy (§ 10).

Mezi **příjmy ze závislé činnosti** se řadí zejména příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovního, služebního, členského nebo obdobného poměru, funkční požitky,

příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným nebo komanditisty komanditní společnosti a odměny člena orgánu právnické osoby nebo likvidátora.

Příjmy ze samostatné činnosti zahrnují především příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, z živnostenského podnikání nebo jiného podnikání vyžadujícího podnikatelské oprávnění a dále podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku. Za příjem ze samostatné činnosti je považován i příjem za poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv, příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku a příjem z výkonu nezávislého podnikání. To vše za předpokladu, že se nejedná o příjmy ze závislé činnosti.

Příjmem z kapitálového majetku je mimo jiné podíl na zisku z obchodní korporace, úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem, plnění ze soukromého životního pojištění, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů nebo zápůjček apod., není-li možné tyto příjmy zařadit mezi příjmy ze závislé činnosti nebo nejde-li o příjmy společníků veřejné obchodní společnosti nebo komplementářů komanditní společnosti.

Pod **příjmy z nájmu** zákon řadí příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů a příjmy z nájmu movitých věcí kromě příležitostného nájmu, nejde-li o některý z výše uvedených druhů příjmů.

Konečně **ostatní příjmy** zahrnují zejména příjmy z příležitostných činností a příležitostného nájmu movitých věcí, příjmy z převodu nemovité věci, cenného papíru nebo jiné věci, příjmy z převodu účasti na obchodní korporaci, některé druhy podílů společníka na obchodní korporaci, vypořádací podíly, příjmy z výher v hazardních hrách, příjmy z převodu jmění na společníka nebo bezúplatné příjmy, a to pokud se nejedná o některý z výše uvedených druhů příjmů.

Uvedené jednotlivé druhy příjmů jsou podkladem pro určení tzv. **dílčích základů daně**.

Nepeněžní příjmy se pro účely daně z příjmů fyzických osob **oceňují** podle oceňovacích předpisů, nebo jako pětinasobek hodnoty ročního plnění, pokud příjem spočívá v jiném majetkovém prospěchu, jehož obsahem je opakující se plnění na dobu neurčitou, na dobu života člověka nebo delší než 5 let.

4.1.2.3 Osvobození od daně

Od daně z příjmů je při splnění zákonných podmínek osvobozena řada příjmů obecně pro všechny druhy příjmů. Dále jsou v rámci příjmů ze závislé činnosti a ostatních příjmů osvobozeny další příjmy nad rámec obecně osvobozených příjmů.

Obecně jsou od daně z příjmů fyzických osob při splnění zákonných podmínek osvobozeny zejména následující příjmy (blíže viz § 4 a § 4a):

- a) příjem z prodeje nemovitých věcí (časové testy),
- b) příjem z prodeje hmotné movité věci
- c) plnění z pojištění majetku s výjimkami,

- d) dávky nebo služby z nemocenského, důchodového pojištění,
- e) příjmy z vybraných penzí a jiných plnění z pojištění,
- f) příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci (časový test),
- g) příjmy z úplatného převodu cenných papírů (kombinace objemového limitu a časového testu),
- h) vybrané bezúplatné příjmy, např. z nabytí dědictví nebo odkazu, vybraná nabytí vlastnických práv nebo na humanitární nebo charitativní účel nebo z veřejné sbírky apod.

Od daně z příjmů fyzických osob jsou vedle uvedených příjmů dále osvobozeny vybrané **příjmy ze závislé činnosti**, jako například

- a) nepeněžní příjem vynaložený zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců nebo na rekvalifikaci,
- b) hodnota stravování a nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnavatelem ke spotřebě na pracovišti,
- c) vybraná nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění,
- d) zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům ve formě bezplatných a zlevněných jízdenek,
- e) hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování na pracovní cestě (nejvýše do 3500 Kč měsíčně),
- f) příjmy za práci žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy,
- g) platby zaměstnavatele do 30 000 Kč ročně jako příspěvky na vybraná pojištění a pojistné (penzijní pojištění, životní pojištění, doplňkové penzijní spoření atd.),
- h) majetkový prospěch zaměstnance při bezúročné zápůjčce (do úhrnu 300 000 Kč jistin).

Od daně z příjmů fyzických osob jsou vedle uvedených příjmů dále osvobozeny **vybrané ostatní příjmy**, jako například

- a) příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného nájmu movitých věcí do 30 000 Kč ve zdaňovacím období,
- b) výhry z hazardních her provozovaných na základě povolení nebo ohlášení,
- c) bezúplatné příjmy (podle příbuznosti, soužití s osobou, obmyšleného),
- d) bezúplatné příjmy nabyté příležitostně (do částky 15 000 Kč ročně od téhož poplatníka).

4.1.2.4 Základ daně

Základ daně z příjmů fyzických osob je dán **součtem dílčích základů daně**, které se liší v závislosti na druhu příjmu, který je předmětem daně. Tyto dílčí základy daně jsou tzv. valorickými základy daně, neboť jsou vyjádřeny v peněžních jednotkách.

U **příjmů ze závislé činnosti** obecně platí, že dílčím základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto

příjmů povinen platit plátce daně (zaměstnavatel), a to bez přihlídnutí k případným slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a ani k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného. Pro tento dílčí základ daně se užívá pojem „**superhrubá mzda**“. U příjmů ze závislé činnosti nelze uplatnit žádné výdaje.

V případě **příjmů ze samostatné činnosti a u příjmů z nájmu** je dílčím základem částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

U **příjmů z kapitálového majetku** je dílčím základem daně příjem, přičemž však lze jako výdaje uplatnit v zásadě pouze uhrazené úroky z úvěrů a zápůjček a zaplacené příspěvky na dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem, penzijního pojištění a doplňkového penzijního spoření a zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění.

U **ostatních příjmů** výše uvedené platí obdobně s tím, že lze uplatnit pouze výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem ostatního příjmu vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží (celkově nelze tedy u ostatních příjmů vytvořit daňovou ztrátu).

4.1.2.5 Snížení základu daně

Základ daně se při splnění zákonných podmínek snižuje o **nezdanitelné části** základu daně a **odčitatelné položky** od základu daně. V obou případech je podstata ve snížení základu daně shodná, odčitatelné položky jsou identické i pro právnické osoby.

Nezdanitelnými částmi základu daně jsou částky vynaložené na poskytnutá bezúplatná plnění (dary), úroky z úvěrů na bytové potřeby, penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění, doplňkové penzijní spoření, soukromé životní pojištění, členské příspěvky zaplacené odborové organizaci a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání.

Odčitatelnou položkou je daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání.

4.1.2.6 Daňová ztráta

Pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy ze samostatné činnosti nebo nájmu, je rozdíl daňovou ztrátou. O daňovou ztrátu se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s výjimkou příjmů ze závislé činnosti. Tuto daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s výjimkou příjmů ze závislé činnosti v 5 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

4.1.2.7 Sazba daně

Sazba daně z příjmů fyzických osob činí **15 %** (tzv. sazba poměrná lineární).

4.1.2.8 Výpočet daně

Základ daně, stanovený jako **součet dílčích základů daně**, se sníží o nezdanitelnou část základu daně a o odčitatelné položky od základu daně. Z této částky se po zaokrouhlení vypočte daň jako součin základu daně a sazby daně.

4.1.2.9 Zvýšení daně

V případě, že u poplatníka součet ročního příjmu ze závislé činnosti a dílčího základu daně ze samostatné činnosti přesáhne částku čtyřicetiosminásobku průměrné mzdy, aplikuje se na daného poplatníka **solidární zvýšení daně**, které činí 7 % z kladného rozdílu mezi

- a) součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně ze závislé činnosti a dílčího základu daně ze samostatné činnosti v příslušném zdaňovacím období a
- b) čtyřicetiosminásobkem průměrné mzdy.

Vykáže-li poplatník u příjmů ze samostatné činnosti daňovou ztrátu, lze o ni pro účely výpočtu solidárního zvýšení daně snížit příjmy zahrnované do dílčího základu daně ze závislé činnosti.

4.1.2.10 Slevy na dani

Daň z příjmů fyzických osob lze snížit o slevu na dani z titulu **zaměstnávání zdravotně postižených osob**, slevu z titulu **investičních pobídek**, slevy **na poplatníka a další osoby s vazbou na poplatníka** a daňové zvýhodnění na **vyživované dítě**.

Slevy na dani **na poplatníka a další osoby s vazbou na poplatníka** činí za zdaňovací období:

- a) základní sleva ve výši 24 840 Kč na poplatníka,
- b) sleva na druhého z manželů ve výši 24 840 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč, je-li manželka (manžel) držitelkou průkazu ZTP/P, zvyšuje se částka 24 840 Kč na dvojnásobek,
- c) základní slevu na invaliditu ve výši 2 520 Kč, pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně,
- d) rozšířená sleva na invaliditu ve výši 5 040 Kč, pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně,
- e) sleva na držitele průkazu ZTP/P ve výši 16 140 Kč,
- f) sleva na studenta ve výši 4 020 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu až do dovršení věku 28 let
- g) sleva za umístění dítěte v zákonem stanovených předškolních zařízeních.

Daňové **zvýhodnění na vyživované dítě** žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor činí (pro rok 2016):

- a) 13 404 Kč ročně na jedno dítě,

- b) 17 004 Kč ročně na druhé dítě a
- c) 20 604 Kč ročně na třetí a každé další dítě.

Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit **formou slevy na dani, daňového bonusu** nebo **slevy na dani a daňového bonusu**. Daňový bonus vzniká, je-li nárok poplatníka na daňové zvýhodnění vyšší než vypočtená daň.

Poplatník může daňový bonus uplatnit

- a) měl-li ve zdaňovacím období příjem ze závislé činnosti, samostatné činnosti, kapitálového majetku nebo nájmu alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy,
- b) pokud výše daňového bonusu činí alespoň 100 Kč,
- c) maximálně však do výše 60 300 Kč ročně.

4.1.2.11 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je **kalendářní rok**. To platí i v případě, že podnikatel účtuje v hospodářském roce.

4.1.2.12 Rozpočtové určení daně

Daň z příjmů fyzických osob patří mezi **daně sdílené**. Výnos této daně je tedy poměrně dělen mezi státní rozpočet, rozpočty krajů a rozpočty obcí.

4.1.3 Daň stanovená paušální částkou

Správce daně může stanovit na základě žádosti poplatníka, podané nejpozději do 31. ledna běžného zdaňovacího období, daň paušální částkou (§ 7a). Je to však možné **jen u poplatníka s příjmy ze samostatné činnosti**, včetně úroků z vkladů na podnikatelském účtu, který provozuje podnikatelskou činnost bez zaměstnanců nebo spolupracujících osob s výjimkou manžela (manželky), u něhož roční výše těchto příjmů v bezprostředně předcházejících 3 zdaňovacích obdobích nepřesáhla 5 000 000 Kč a který zároveň není společníkem společnosti.

Daň se vypočte jakou součin sazby daně a rozdílu mezi předpokládanými příjmy a předpokládanými výdaji. Vypočtená daň se dále sníží o předpokládané slevy na dani na poplatníka a další osoby s vazbou na poplatníka, vč. daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Daň stanovená paušální částkou činí nejméně 600 Kč za zdaňovací období.

Daň stanovená paušální částkou je splatná nejpozději do 15. prosince běžného zdaňovacího období.

4.1.4 Daňová evidence

Daňovou evidencí (§ 7b) se pro účely daní z příjmů rozumí **evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů**. Tato evidence obsahuje údaje o:

- a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a
- b) majetku a dlužích.

Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí účetní předpisy, nestanoví-li zákon o daních z příjmů jinak (např. vymezení hmotného majetku).

Poplatník je povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neuplynula lhůta pro stanovení daně.

4.2 Daň z příjmů právnických osob

4.2.1 Význam a funkce daně z příjmů právnických osob

Právnické osoby jsou právní fikcí a jsou vždy v konečné úrovni ovládány fyzickými osobami. Zdanění právnických osob však nemůže rozdíly v úrovních příjmů jejich konečných vlastníků či beneficentů zohlednit. K tomu by bylo třeba zdaňovat zisky právnických osob na úrovni jednotlivých konečných vlastníků či beneficentů, tj. fyzických osob.

Vedle toho však existují relevantní **důvody** hovořící ve prospěch **existence daně z příjmů právnických osob**.

Za prvé je to **usnadnění správy daní**. Je snazší vybrat daň z celého zisku právnické osoby od této právnické osoby, než tuto daň vybírat od jednotlivých fyzických osob, které jí ovládají a kterých může být v případě akciových společností velmi mnoho.

Za druhé je to **princip užitku**. Fyzické osoby mohou (spolu)vlastnit právnické osoby umístěné v jiných státech. Příjmy ze zdrojů na území těchto jiných států jsou dosaženy mj. s využitím právního řádu a infrastruktury financovaných z veřejných prostředků těchto jiných států. Ti, kteří na území daného státu dosahují příjmů, by se měli podílet na financování veřejných statků poskytovaných tímto státem. Tomuto principu odpovídá zdaňování právnických osob ve státě jejich rezidence, i když fyzické osoby, které je ovládají, sídlí v jiných státech.

Dalším důvodem pro existenci daně z příjmů právnických osob je **zabránění daňové optimalizaci**. Pokud by příjmy právnických osob nepodléhaly dani, fyzické osoby by své zisky dosahovaly prostřednictvím jimi vlastněných právnických osob, které by financovaly jejich soukromou spotřebu.

Obdobně jako daň z příjmů fyzických osob, i daň z příjmů právnických osob neslouží pouze výběru peněz pro veřejné rozpočty či dalším daňovým funkcím, ale je často používána pro dosahování cílů jiných veřejných politik (podpora investic, podpora vědy a výzkumu atd.), i když to může být v rozporu s některými zásadami daňové politiky.

Stejně jako daň z příjmů fyzických osob je daň z příjmů právnických osob **opakující se přímou daní důchodového (příjmového) typu**. Dále je možné jí řadit mezi daně analytické a daně sdílené.

Právní úprava zdanění příjmů právnických osob je rovněž obsažena v **zákoně o daních z příjmů**.

4.2.2 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob

4.2.2.1 Subjekt daně

Subjekty daně z příjmů právnických osob jsou **poplatníci**.

Poplatníky jsou subjekty, které nejsou fyzickou osobou (podrobně je definuje § 17). Jsou jimi zejména **právnícké osoby** (obchodní korporace, spolky, fundace, ústavy) a **další entity**, které z pohledu občanského práva nemají právní osobnost, ale kterým zákon o daních z příjmů dává daňovou subjektivitu a stanoví je za samostatného poplatníka daně z příjmů, jsou jimi:

- a) organizační složky státu,
- b) podílové fondy,
- c) podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem,
- d) fondy penzijních společností,
- e) svěřenské fondy,
- f) entity zřízené dle cizích právních řádů.

Poplatníky lze dělit dle sídla na **daňové rezidenty**, kterým je každý poplatník, jenž má na území České republiky sídlo nebo místo vedení, a **daňové nerezidenty**, pokud nemají na území České republiky sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy.

V České republice podléhají dani celosvětové příjmy českých daňových rezidentů (tedy i příjmy ze zdrojů na území jiných států) a příjmy ze zdrojů na území České republiky daňových nerezidentů. Otázku zamezení dvojímu zdanění popisuje kapitola 4.6.

Dalším důležitým prvkem je **účel založení**, podle kterého lze poplatníky dělit na **podnikatelské subjekty založené za účelem podnikání**, jejichž veškeré příjmy z činnosti a nakládání s majetkem podléhají dani z příjmů právníckých osob, a tzv. **veřejně prospěšné poplatníky**, jejichž pravidla pro výpočet daně z příjmů jsou specifická. Veřejně prospěšným poplatníkem je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním (např. jde o organizační složky státu, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, obecně prospěšné společnosti, odborové organizace, fundace, atd.).

4.2.2.2 *Předmět daně*

Předmětem daně jsou **příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem**. Poplatníci, kteří vedou jednoduché účetnictví, zjistí výši příjmů z účetní evidence. Pro ostatní účtující poplatníky, kteří účtují o výnosech a nákladech, jsou výnosy příjmem a náklady výdajem. Zákon uvádí, že některé příjmy nejsou předmětem daně, aniž je zřejmý rozdíl mezi osvobozením od daně (viz níže) a vynětím z předmětu daně.

Předmětem daně tak např. nejsou některé příjmy zdravotních pojišťoven či společenství vlastníků jednotek.

4.2.2.3 *Osvobození od daně*

Osvobozené příjmy se obdobně jako příjmy, které nejsou předmětem daně, **nezahrnují do základu daně** a z účetního výsledku hospodaření se v daňovém přiznání vylučují. Zároveň platí, že také výdaje vynaložené na tyto osvobozené příjmy nejsou daňové

účinné. Taxativní výčet příjmů, které jsou od daně osvobozené, upravuje ustanovení § 19 a § 19b.

Nejvýznamnější osvobozené příjmy lze pro přehlednost rozdělit do několika základních skupin:

- 1) **Příjmy, které plynou mezi kapitálově propojenými společnostmi** (toto osvobození platí pouze pro daňové rezidenty členských států Evropské unie a některých dalších vybraných států, vychází ze směrnic Evropské unie, a důvodem jejich zavedení bylo odstranění dvojího, či vícenásobného zdanění). K tomuto typu osvobozených příjmů patří:
 - a) osvobození příjmů z podílu na zisku (dividendy) vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti; mateřskou společností je obchodní korporace, která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti,
 - b) osvobození licenčních poplatků a úroků z úvěrů mezi dceřinou a mateřskou společností.
- 2) **Zákonem vymezené příjmy některých vybraných veřejných institucí**, jako např. České národní banky, Garančního systému finančního trhu a dalších.
- 3) **Bezúplatné příjmy**
 - a) příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu,
 - b) příjmy v podobě majetkového prospěchu, pokud od téže osoby ve zdaňovacím období nepřesáhnou 100 000 Kč u vydlužitele při bezúročném zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose,
 - c) bezúplatné příjmy veřejně prospěšných poplatníků, které splňují podmínky pro osvobození (§ 19a odst. 2 písm. b)).
- 4) **Ostatní osvobozené příjmy**
 - a) členské příspěvky u zájmových sdružení právnických osob, spolků, odborových organizací, politických stran,
 - b) příjmy z nájemného u družstevního bytu, které plynou bytovému družstvu,
 - c) příjmy plynoucí z odpisu dluhů při oddlužení nebo reorganizaci provedené podle insolvenčního zákona, pokud jsou zaúčtovány ve prospěch výnosů,
 - d) další příjmy uvedené v § 19 a § 19b.

4.2.2.4 Základ daně

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Základ daně je vyjádřen v penězích, proto se jedná o tzv. valorický základ daně.

Pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví, kterým může být zisk nebo ztráta. **Výsledek hospodaření** se upravuje o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené, a dále se

upravuje o **položky zvyšující či snižující výsledek hospodaření** podle § 23. Nejčtenějšími položkami zvyšujícími výsledek hospodaření jsou **daňově neuznatelné náklady** (§ 25), které jsou blíže popsány níže.

Speciální způsob stanovení základu daně z příjmů mají veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, kdy se část základu daně společnosti stává součástí základu daně společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti.

Také někteří **veřejně prospěšní poplatníci** mají odlišný způsob stanovení základu daně. Vybraní poplatníci, např. veřejné vysoké školy či poskytovatelé zdravotních služeb, jsou zdaňováni stejně jako obchodní společnosti (uplatňují tzv. **široký základ daně**). Většina ostatních dělí své příjmy na ty, které plynou z hlavní, neziskové činnosti a příjmy plynoucí z vedlejší (hospodářské) činnosti konané za účelem dosažení zisku (uplatňují tzv. **úzký základ daně**).

4.2.2.5 Snižení základu daně

Základ daně se snižuje o **odčitatelné položky**, které tvoří:

- a) daňová ztráta,
- b) odpočet na podporu výzkumu a vývoje,
- c) odpočet daru na veřejně prospěšné účely,
- d) odpočet daru veřejně prospěšné
- e) odpočet na podporu odborného vzdělávání,
- f) odpočet poskytovaný veřejně prospěšným poplatníkům.

Odčitatelné položky, které mohou uplatňovat právnické i fyzické osoby, jsou popsány v bodu 4.5.1.

Hodnotu **darů na veřejně prospěšné účely** si mohou odečíst od základu daně jak poplatníci daně z příjmů právnických osob, tak poplatníci daně z příjmů fyzických osob, ale konkrétní pravidla a podmínky se liší. Poplatník daně z příjmů právnických osob si může od základu daně odečíst hodnotu daru (bezúplatného plnění) poskytnutého zákonem vyjmenovaným subjektům na stanovený účel (např. věda a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kultura, školství, ochrana mládeže, sociální, ekologické, humanitární či náboženské účely, sport, ochrana zvířat atd.). Hodnota daru musí činit alespoň 2 000 Kč, v úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu a odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

Většina **veřejně prospěšných poplatníků** může základ daně snížený o odpočet na podporu výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání ještě snížit o 30 %, avšak minimálně o 300 000 Kč a maximálně o 1 milion Kč (v případě veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí o 60 %, minimálně o 1 milion Kč a maximálně o 3 miliony Kč). Podmínkou ale je, aby prostředky získané touto úsporou na dani použil poplatník ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s hlavní činností.

4.2.2.6 Sazba daně

Česká republika uplatňuje **sazbu** daně z příjmů právnických osob ve výši **19 %**.

Základní investiční fondy podléhají nižší sazbě daně ve výši 5 %. Základním investičním fondem se rozumí například otevřený podílový fond podle zákona č. 230/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech (podrobněji § 17b).

Sazba daně pro **fondy penzijní společnosti** je 0 %.

Sazba daně ze samostatného základu daně podle § 20b činí 15 % (samostatný základ daně tvoří příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění).

4.2.2.7 Výpočet daně

Základ daně stanovený z upraveného výsledku hospodaření (viz výše) se dále upraví o položky odčitatelné od základu daně. Základ daně se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů.

Na zaokrouhlený základ daně je dále aplikována příslušná **sazba daně**, tj. daň se vypočte jako součin základu daně a příslušné sazby daně. V případě, kdy má poplatník nárok na slevy na dani, tak v této části výpočtu je možné tento nárok uplatnit a daň snížit.

Tímto postupem je tak **získána daň za zdaňovací období**. Zpravidla to však není částka, kterou poplatník po podání daňového přiznání bude platit. Pokud poplatník platil v průběhu zdaňovacího období zálohy, daň se o zaplacené zálohy sníží a poplatník doplatí pouze rozdíl, případně mu bude rozdíl, pokud byly zálohy vyšší než daň, vrácen.

4.2.2.8 Zdaňovací období

Ze zdaňovacího období se vychází při určení základu daně. Znamená to, že základ daně tvoří příjmy získané a výdaje vynaložené během daného časového období (u účetních jednotek se přitom vychází z jejich aktuálních zachycení, tj. z výnosů a nákladů).

Zásadně je zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob **kalendářní rok**. U **účetních jednotek** se vychází pro určení zdaňovacího období z **účetního období**. Zdaňovacím obdobím může být i **hospodářský rok** (tj. 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců začínajících jiným

4.2.2.9 Rozpočtové určení daně

Výnos daně z příjmů právnických osob (bez daně placené obcemi a kraji) je rozdělen mezi obecní rozpočty, krajské rozpočty a státní rozpočet.

Daň z příjmů právnických osob placená obcemi a kraji plyne do rozpočtů těch obcí a krajů, které tuto daň zaplatily.

4.3 Správa daní z příjmů fyzických a právnických osob

Správa daně z příjmů fyzických a právnických osob se řídí zákonem o daních z příjmů a subsidiárně daňovým řádem.

4.3.1 Správce daně

Výkon správy daní z příjmů vykonávají orgány Finanční správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **finančními úřady**.

4.3.2 Daňová tvrzení

Daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději **do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období**. Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se v případech, kdy je u těchto daní zdaňovacím obdobím kalendářní rok, podává do 1. dubna následujícího roku.

Daňový řád dále stanoví, že jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce nebo advokát, podává se daňové přiznání nejpozději **do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období**, tj. v případě zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok, do 1. července následujícího roku. To platí jen, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci nebo advokátovi uplatněna u správce daně před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání.

Kromě daňového přiznání se v oblasti daní z příjmů podává též **hlášení a vyúčtování, a to plátcem daně**. **Hlášení** se dle obecné úpravy podává do 20 dnů po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátcem daně povinnost, která je předmětem hlášení. **Vyúčtování** se dle obecné úpravy podává do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku.

4.3.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob je povinen podat každý, jehož roční zdanitelné příjmy (vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně) přesáhly 15 000 Kč nebo ten, kdo vykazuje daňovou ztrátu.

Daňové přiznání je povinen podat poplatník, u něhož se daň zvyšuje o solidární zvýšení daně a dále také např. daňový nerezident, který uplatňuje např. slevu na dani na druhého z manželů, slevu na dani z titulu invalidity, daňové zvýhodnění na vyživované dítě nebo nezdanitelnou část základu daně.

Daňové přiznání **není povinen podat poplatník**, který má příjmy ze závislé činnosti pouze od jednoho anebo postupně od více plátců daně, za podmínky, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani, a (vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně) nemá jiné zdanitelné příjmy vyšší než 6 000 Kč,

Dále není povinen podat přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí, které jsou vyjmuty ze zdanění.

V případech stanovených zákonem o daních z příjmů, jako je insolvenční řízení, úmrtí poplatníka apod., je stanovena povinnost podávat **daňové přiznání i za období kratší**, než je zdaňovací období, tj. kalendářní rok.

4.3.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Poplatník daně z příjmů právnických osob je povinen podat přiznání k dani z příjmů právnických osob. Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání ve lhůtě

a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.

V případech stanovených zákonem o daních z příjmů, jako je například fúze, změna právní formy, změna zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok a naopak, přeměny atd., se daňové přiznání podává nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, do kterého spadá rozhodný den pro vznik povinnosti daňové přiznání podávat.

Povinnost podat daňové přiznání nemá **veřejně prospěšný poplatník**, pokud má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené nebo je z nich vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby daně a nemá povinnost uplatnit postup v souvislosti s porušením podmínek pro použití úspory na dani.

Povinnost podat daňové přiznání nemá také **společenství vlastníků jednotek**, pokud má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně nebo které jsou od daně osvobozené, anebo je z nich daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, **veřejná obchodní společnost** nebo **zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace** za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, není-li stanoveno jinak.

4.3.3 Zálohy na daň

Poplatníci daně z příjmů právnických osob i daně z příjmů fyzických osob platí zálohy na daň v závislosti na výši poslední známé daňové povinnosti. Zálohy na daň platí poplatníci fyzické osoby s příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), kapitálového majetku (§ 8) a nájmu (§ 9) Na ostatní příjmy (§ 10) se povinnost daň zálohovat nevztahuje.

Zálohy na daň z příjmů se platí v průběhu zálohového období, kterým je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje částka, kterou si poplatník vypočetl a uvedl v daňovém přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období.

Poplatníci, jejichž **poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč**, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období a druhá je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Poplatníci, jejichž **poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč**, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období, druhá záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období, třetí záloha je splatná do 15. dne devátého měsíce zdaňovacího období a čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Poplatník fyzická osoba pro účely výpočtu poslední známé daňové povinnosti vyloučí příjmy a výdaje podle § 10.

Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, **započítávají na úhradu skutečné výše daně**. Ze záloh, u nichž došlo k prodlení s placením, se na úhradu skutečné výše daně započítají pouze zálohy zaplacené do lhůty pro podání daňového přiznání.

Zálohy neplatí poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč, obec nebo kraj a zůstavitel ode dne jeho smrti.

Při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období **se zálohy do té doby splatné nemění**.

Poplatník **není povinen platit zálohy** na daň, jestliže ukončil činnost, z níž mu plynuly zdanitelné příjmy, nebo zanikl zdroj zdanitelných příjmů, a to od splátky následující po dni, v němž došlo ke změně rozhodných skutečností; tyto skutečnosti je poplatník povinen oznámit správci daně.

4.3.4 Správa daně prostřednictvím plátce daně

Plátcí daně jsou subjekty se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, které mají povinnost odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od jiných poplatníků nebo jiným poplatníkům srazeny, nebo úhradu na zajištění daně.

4.3.4.1 Zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti

Rovněž v případě příjmů ze závislé činnosti se daň platí prostřednictvím záloh, pokud se nejedná o příjem plynoucí na základě dohody o provedení práce, jehož úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10 000 Kč a poplatník nepodepsal Prohlášení k dani, příp. záloha se nesráží v případech, kdy se jedná o odměnu člena právnické osoby – daňového nerezidenta, zde se sráží srážková daň. Záloha na daň ze základu pro výpočet zálohy, zaokrouhleného do 100 Kč na celé koruny nahoru a nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru, činí 15 % za kalendářní měsíc, přičemž základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti zvýšené o povinné pojistné, které má povinnost platit zaměstnavatel (tzv. superhrubá mzda) Při výpočtu zálohy je nutné sledovat výši příjmů, a to z důvodu, že záloha se zvýší o solidární zvýšení daně u zálohy, které činí 7 % z kladného rozdílu mezi příjmy zahrnovanými do základu daně pro výpočet zálohy a čtyřnásobkem průměrné mzdy.

Způsob stanovení záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti závisí na tom, zda poplatník u daného plátce daně podepsal prohlášení k dani k příjmům ze závislé činnosti. Každý poplatník si může zvolit pouze jednoho (hlavního) plátce daně (za stejné období kalendářního roku), u kterého prohlášení k dani podepíše. Podepsané prohlášení k dani je jednou z podmínek, aby poplatník mohl již v průběhu zdaňovacího období uplatnit měsíční slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob (kromě slevy na manžela a slevy za umístění dítěte) a příslušnou částku měsíčního daňového zvýhodnění. Daňový nerezident může měsíčně u plátce daně uplatňovat pouze slevu na poplatníka a slevu na studenta.

Plátce daně srazí zálohu při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se příjem ze závislé činnosti vyplácí. Provádí-li plátce daně zúčtování příjmů ze závislé činnosti měsíčně nebo pravidelně za delší časové období, srazí zálohu při zúčtování příjmu ze závislé činnosti.

Plátce odvede úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být jako zálohy na dani srazeny, nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla.

Plátce daně, který ve zdaňovacím období zúčtoval nebo vyplatil příjmy ze závislé činnosti, je povinen podat správci daně **vyúčtování daně z příjmů** fyzických osob ze závislé činnosti vybírané srážkou formou záloh, a to do dvou měsíců po uplynutí kalendářního roku (tato lhůta pro podání vyúčtování je tedy oproti obecné lhůtě speciální). Pokud plátce daně má povinnost podat vyúčtování elektronicky, popř. podá toto vyúčtování dobrovolně elektronicky, je lhůta pro podání prodloužena do 20. března následujícího kalendářního roku.

Lhůtu pro podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti **nelze prodloužit**.

Nepožádá-li poplatník o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, je sraženými zálohami z příjmů ze závislé činnosti jeho daňová povinnost splněna, pokud není povinen podat daňové přiznání.

Poplatník má právo požádat plátce daně písemně o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění do 15. února následujícího roku jen za podmínky, že za toto zdaňovací období nemá povinnost podat daňové přiznání, a za podmínky, že pobíral příjmy ze závislé činnosti pouze od jednoho plátce daně nebo od více plátců daně postupně za sebou. Podmínkou ovšem je, že u všech těchto plátců daně podepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani anebo je podepsal alespoň zpětně se žádostí o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění.

Pokud tedy poplatník nemá povinnost podat daňové přiznání, v rámci kterého dojde k zúčtování záloh z příjmů ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění, může požádat plátce daně o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, a to nejpozději do 15. února po uplynutí zdaňovacího období a uplatnit roční slevy na dani, nezdanitelné části základu daně, příp. dodatečně uplatnit i slevy, které je možno poskytovat měsíčně, avšak které nebyly v průběhu roku poplatníkem uplatněny.

4.3.4.2 *Daň z příjmů vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně*

Daň vybírá plátce daně srážkou podle zvláštní sazby daně **u vybraných příjmů**, mezi které patří zejména:

- a) příjmy na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10.000 Kč a poplatník u tohoto plátce nepodepsal prohlášení k dani,
- b) podíly na zisku,
- c) vypořádací podíly při zániku účasti společníka v obchodní korporaci,
- d) podíl na likvidačním zůstatku společníka v obchodní korporaci,
- e) z příjmů fyzických osob z úroků, výher a jiných výnosů z vkladů na vkladních knížkách, z úroků z vkladů na účtech, které nejsou podle podmínek toho, kdo účet vede, určeny k podnikání,
- f) z dávek z penzijního připojištění se státním příspěvkem, z dávek z doplňkového penzijního spoření a z penzijního pojištění,
- g) z plnění ze soukromého životního pojištění a

h) další vymezené v § 36.

Zvláštní sazba daně činí 35 % u příjmů ze zdrojů na území České republiky, pokud jsou vypláceny poplatníkům, kteří nejsou daňovými rezidenty České republiky nebo jiného členského státu Evropské unie nebo dalšího státu tvořícího Evropský hospodářský prostor nebo třetího státu nebo jurisdikce, se kterými má Česká republika uzavřenu platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů, nebo které jsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací v dané oblasti.

Zvláštní sazba daně ve výši 19 % se použije u poplatníků daně z příjmů právnických osob pro úrokový příjem z účtu u veřejně prospěšného poplatníka, který není obcí, krajem, nebo poplatníkem vyjmenovaným zákonem (tj. veřejná vysoká škola, veřejná výzkumná instituce, poskytovatel zdravotních služeb, obecně prospěšná společnost a ústav) nebo u společenství vlastníků jednotek.

Zvláštní sazba daně ve výši 5 % z úplaty u finančního leasingu se použije u tohoto institutu.

V ostatních případech vymezených v § 36 odst. 1 a 2 činí **sazba daně 15 %**.

Srážku daně je povinen provést plátce daně zpravidla při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka.

Plátce daně je povinen **sraženou daň odvést správci daně** do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku daně. Pokud je plátce povinen podat daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, je povinen sraženou daň odvést správci daně nejpozději do termínu pro podání tohoto daňového přiznání. Tyto skutečnosti je plátce daně povinen uvést v hlášení.

Plátce daně je povinen podat správci daně **vyúčtování daně** z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Lhůtu stanovenou pro podání tohoto vyúčtování nelze prodloužit.

Daňová povinnost poplatníka, pokud jde o příjmy nebo zálohy na ně, z nichž je sražena daň, se považuje **za splněnou řádným a včasným provedením srážky daně**. V případech stanovených zákonem o daních z příjmů lze s takto sraženou daní zacházet jako se zálohou na daň, resp. tuto daň započíst na celkovou daň (§ 36 odst. 7 a 8).

4.3.4.3 Zajištění daně

K zajištění daně ze zdanitelných příjmů poplatníků, z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, jsou plátcí daně, **povinni srazit zajištění daně poplatníkům**, kteří jsou daňovými nerezidenty, s výjimkou daňových rezidentů členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor. Tuto povinnost mají při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy o dluhu účtují.

Výše zajištění daně činí 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením. V případě ostatních příjmů ze zdrojů na území České republiky výše

zajištění daně činí 10 %. Tato povinnost se nevztahuje na banky, jde-li o peněžité plnění, poukázání nebo připsání úroků u bank.

Povinnost zajištění daně se nevztahuje na úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je daňový nerezident, a u úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.

Částka zajištění daně se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Částky zajištění daně sražené plátcem daně se **odvádějí** správci daně do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla povinnost zajištění daně srazit. Současně s platbou zajištění daně je plátce daně povinen podat správci daně hlášení o provedeném zajištění daně.

Sražené zajištění daně se po skončení zdaňovacího období **započte na celkovou daňovou povinnost poplatníka**, na kterou bylo zajišťováno. Pokud nelze zajištění daně nebo jeho část započíst na celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula, nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než zajištění daně sražené plátcem daně, vznikne poplatníkovi ve výši zajištění daně sražených plátcem daně, která nelze započíst, přeplatek na dani.

Vyúčtování sraženého zajištění daně plátcem daně není povinen podávat.

4.3.5 Prokazování původu majetku

K odhalení nepřiznaných nebo zatajených příjmů a k jejich následnému zdanění může správce daně **vyzvat poplatníka daně z příjmů k prokázání vzniku a původu příjmů**, pokud existuje významný rozdíl (zákon stanoví hranici alespoň 5 mil. Kč) mezi nárůstem jmění poplatníka, jeho spotřebou nebo jiným vydáním a příjmy tvrzenými nebo oznámenými správci daně. Poplatník je tak povinen **prokázat**, že nárůst jmění, spotřeba nebo jiná vydání byla financována z příjmů, které byly řádně zdaněny, nebo zdanění nepodléhají.

Pokud poplatník důkazní břemeno **neunes**, bude mu **daň stanovena** podle **pomůcek**. V závislosti na odhadu výše stanovené daně, správce daně využije buď **standardní pomůcky** podle daňového řádu, nebo **zvláštní pomůcky** podle zákona o daních z příjmů. Podmínkou pro použití těchto zvláštních pomůcek je očekávaná výše stanovené daně přesahující 2 mil. Kč. Při stanovení daně podle zvláštních pomůcek je základ daně zdaněn **obecnou sazbou daně z příjmů** ve výši 15 %, nebo 19 % v závislosti na typu poplatníka a poplatník je zároveň povinen uhradit **penále** ve zvýšené výši 50 %, nebo 100 % stanovené daně v závislosti na poskytnuté součinnosti.

Správce daně též může při naplnění zákonem stanovených podmínek poplatníka daně z příjmů vyzvat k **podání prohlášení o majetku** s cílem zjistit podrobné informace o stavu jeho jmění.

4.4 Daňové odpisy

4.4.1 Podstata odpisování

Z hlediska účetnictví souvisí problematika odpisování v nejobecnější rovině s problematikou **dlouhodobých aktiv**, která nejsou primárně pořizována se záměrem budoucího prodeje, ale k dlouhodobému užívání. Výdaje za pořízení těchto aktiv se postupně v průběhu let přesouvají do provozních nákladů ve formě odpisů. Ty pak vyjadřují snížení hodnoty majetku v **důsledku jeho opotřebení**. Proto není odpisovaným aktivem pozemek, kde k opotřebení nedochází. Pořizovací výdaje na aktiva, u nichž se předpokládá, že budou přinášet užitek po delší dobu než jedno běžné období (v účetnictví zpravidla rok) jsou postupně odpisovány, přičemž odpis je peněžním odhadem částky (vyjádřené jako náklad běžného období), o niž se dlouhodobé aktivum opotřebovalo. **Princip postupného snižování hodnoty dlouhodobého aktiva odpisováním** je založen pro účtující poplatníky v jejich účetnictví. V souladu s účtovou osnovou a postupy účtování se dlouhodobý majetek odpisuje na základě odpisového plánu. Účetní odpisy si účetní jednotka v rámci své pravomoci – při povinnosti zachovat platné účetní principy a postupy – stanoví sama a činí tak s ohledem na reálné opotřebení odpovídající běžným podmínkám jeho užívání. V průběhu účetního období účetní jednotka nemůže způsob odpisování bezdůvodně měnit.

Účetní odpisy jsou časově rozlišenou pořizovací cenou majetku zahrnovanou postupně do nákladů po dobu, kdy je majetek užíván. Způsob účetního odpisování stanoví právní předpisy upravující účetnictví. Účetní odpisy zobrazují míru opotřebení odpisovaného dlouhodobého majetku, jsou povinnou složkou výsledku hospodaření a nelze je přerušit či neuplatnit. **Účetní odpisy** lze označit jako povinné (obligatorní).

Způsob **daňových odpisů** stanovuje zákon o daních z příjmů. Jejich uplatnění jako daňově účinného výdaje (nákladu) závisí na rozhodnutí poplatníka. Účelem daňového odpisování je postupné zahrnutí vstupní ceny majetku ve formě daňových odpisů do základu daně, nikoliv uplatnění vstupní ceny jako jednorázového výdaje (nákladu).

Podstatné rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy jsou dány již ve vymezení **rozsahu odpisovaného majetku**. Daňově odpisovaný majetek je označován jako **hmotný majetek** nebo **nehmotný majetek** a jeho vymezení bylo vždy na rozdíl od účetně odpisovaného majetku užší. Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy jsou dány dále jednak stanovením konkrétních sazeb a koeficientů v zákoně o daních z příjmů, které je třeba pro výpočet daňového odpisu použít, i systémem sazeb pro daňové odpisování používaných pro první rok odpisování a následující roky odpisování a sazeb používaných pro odpisování majetku v případech zvýšení ocenění odpisovaného majetku.

4.4.2 Předmět odpisování

Definice **odpisovaného majetku** se v pojetí účetních a daňových předpisů liší. Zatímco účetní předpisy definují dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, daňové předpisy znají pouze majetek hmotný a majetek nehmotný. Zákon o daních z příjmů navíc definuje tzv. „jiný majetek“.

V zásadě je však takto označován majetek, který je používán poplatníkem delší dobu než jeden rok. Výdaje spojené s jeho pořízením (včetně vedlejších nákladů spojených s pořízením) se považují za investiční výdaje a neměly by být chápány jako jednorázové. Jejich zobrazení v nákladech účtujících poplatníků není směřováno do jednoho období, ale i z hlediska účetních předpisů je rozděleno do všech období užívání majetku.

Daňový pohled na dlouhodobý majetek není úplně totožný s pohledem účetním. Účetní předpisy zmiňují členění majetku účetních jednotek na **majetek dlouhodobý** a **majetek krátkodobý** v zákoně o účetnictví. Návazně na tuto výše uvedenou obecnou úpravu je pak dále dlouhodobý majetek z účetního hlediska přesněji vymezen v příslušných prováděcích vyhláškách pro příslušnou množinu účetních jednotek, které se prováděcí předpis týká. Zásadní význam pro daňové odpisování má účetní vymezení dlouhodobého nehmotného majetku, protože ten není v zákoně o daních z příjmů věcně určen a odkazuje se v tomto na účetní předpis.

4.4.2.1 Hmotný majetek

Hmotný majetek, jehož odpisy lze uplatňovat v daňových výdajích způsobem uvedeným v zákoně o daních z příjmů, je taxativně vymezen v zákoně o daních z příjmů v jeho § 26 odst. 2 a 3.

Hmotným majetkem se tedy rozumí zejména samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok, budovy, domy a jednotky, stavby s určitými výjimkami, vymezené pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky a dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč.

Za **samostatné hmotné movité věci** se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.

Souborem hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor hmotných movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru hmotných movitých věcí.

Soubor hmotných movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

Jak již bylo uvedeno výše, **množina hmotného majetku** podle zákona o daních z příjmů je užší než množina dlouhodobého hmotného majetku podle účetnictví. Na rozdíl od účetnictví nejsou podle zákona o daních z příjmů hmotným majetkem například pozemky (pozemky nejsou odpisovány ani účetně ani daňově), samostatné movité věci, jejichž vstupní cena nepřesahuje 40 000 Kč, provozní důlní díla, drobné stavby na pozemcích určených

k plnění funkce lesa (parametricky vymezeno zastavěnou plochou a výškou), ložiska nerostů. Tyto majetky jsou odpisovány podle účetních předpisů s tím, že základ daně z příjmů lze snížit o částky ve výši účetních odpisů. Pro uplatnění zůstatkových cen těchto majetků platí stejné podmínky jako pro uplatnění daňových zůstatkových cen.

4.4.2.2 Nehmotný majetek

Nehmotným majetkem zákon o daních z příjmů rozumí nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek. Pro účely daně z příjmů se tak **vychází z vymezení nehmotného majetku v účetnictví**, s tím, že zákon o daních z příjmů dále negativně vymezuje, který nehmotný majetek podle právní úpravy účetnictví není považován za nehmotný majetek pro účely daní z příjmů.

V účetní definici nehmotného majetku jsou například:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi nebo nabyté od jiných osob),
- software (vytvořený vlastní činností k obchodování s ním anebo nabytý od jiných osob),
- ocenitelná práva (tj. předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti),
- goodwill (kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo v rámci přeměn obchodních korporací a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy),
- povolenky na emise (např. na emise skleníkových plynů),
- preferenční limity.

Zákon o daních z příjmů z výše uvedené množiny účetního dlouhodobého nehmotného majetku pro účely daní z příjmů vylučuje goodwill, povolenky na emise a preferenční limity.

Podmínkou pro daňové odpisování nehmotného majetku je, že nehmotný majetek musí být **nabyt** úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo vytvořen vlastní činností, **vstupní cena** (viz dále) nehmotného majetku musí být vyšší než 60 000 Kč a **doba použitelnosti** musí být delší než jeden rok. Doba použitelnosti je vymezena shodně jako v účetních předpisech, tj. především jako doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost.

Stejně tak, jako se dají v základu daně z příjmů uplatnit výdaje ve výši účetních odpisů majetku pod limit zákona o daních z příjmů pro hmotný majetek (u samostatných movitých věcí 40 000 Kč), dají se v základu daně z příjmů uplatnit výdaje ve výši účetních odpisů u „podlimitního“ nehmotného majetku.

Kromě vlastníka může nehmotný majetek odpisovat i poplatník, který k majetku úplatně nabyt „pouze“ právo jej užívat. Způsob a doba odpisování nehmotného majetku je v zásadě dvojitý. Je-li **sjednáno právo užívání na dobu určitou**, tak se majetek **odpisuje „časově“**, tj. doba odpisování je dána podílem vstupní ceny a doby sjednané smlouvou.

V **ostatních případech** se nehmotný majetek **odpisuje rovnoměrně bez přerušení**, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. U nehmotného majetku nabytého vkladem nebo přeměnou pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním odpisovatelem.

Nehmotný majetek se odpisuje ve **formě měsíčních odpisů** počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byl nehmotný majetek zaevidován, a odpisy se stejně jako u hmotného majetku zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

4.4.2.3 Jiný majetek

Jiným majetkem se rozumí technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, technické rekultivace a výdaje hrazené uživatelem, které tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

4.4.3 Vstupní cena a zůstatková cena majetku

Cena, ze které je hmotný majetek odpisován, je vymezena jako **vstupní cena** v ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) až g) zákona o daních z příjmů.

Vstupní cenou pro odpisování je **pořizovací cena, byl-li majetek nabyt úplatně**. Při ocenění majetku nabytého pořizovací cenou se fakticky zcela akceptuje ocenění cenou pořízení podle účetních předpisů a ve standardních situacích (koupě, směna) by neměl být v ocenění odpisovaného majetku žádný rozdíl. **Vlastními náklady** se oceňuje hmotný majetek, který byl **vyroben nebo pořízen** ve vlastní režii. V ostatních případech a při nabytí majetku bezúplatně se oceňuje **reprodukční pořizovací cenou** určenou podle zákona o oceňování majetku. Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeném z odpisování, nejpozději však v prvním roce odpisování.

Dojde-li v průběhu odpisování ke **změně vstupní ceny** z jiného důvodu, než je technické zhodnocení, upraví poplatník cenu v tom zdaňovacím období, kdy ke změně ocenění dojde, aniž by měnil sazbu nebo koeficient platný pro výpočet ročního odpisu, a to prostřednictvím institutu **změněné vstupní ceny**.

Zůstatková cena je definována v ustanovení § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů jako rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů, a to i tehdy, pokud poplatník uplatní v daňových výdajích jen poměrnou část odpisů z celkového vypočteného ročního odpisu. Uplatnění zůstatkových cen v daňových výdajích upravuje zákon o daních z příjmů především při prodeji majetku, jeho likvidaci a povinném vydání majetku.

4.4.4 Technické zhodnocení

Ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů se **technickým zhodnocením hmotného majetku** rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převyšily u jednotlivého majetku částku 40 000 Kč. Technické

zhodnocení **zvyšuje vstupní cenu a zároveň zůstatkovou cenu** příslušného odpisovaného majetku ve vlastnictví poplatníka, a to v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení uvedeno do užívání podle zvláštního předpisu.

U výdajů charakteru technického zhodnocení, které nepřesáhnou částku 40 000 Kč, se může poplatník rozhodnout (u každého majetku samostatně), zda předmětné výdaje bude posuzovat jako technické zhodnocení, nebo zda je uplatní jako jednorázový výdaj. **Rekonstrukcí** se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu účelu nebo technických parametrů. **Modernizací** pak rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

V souvislosti s technickým zhodnocením je třeba uvést ještě alespoň 2 skutečnosti. Současné účetní předpisy obsahují rovněž **definici technického zhodnocení**, která obsahově z definice uvedené v zákoně o daních z příjmů vychází, avšak stanovení hodnotového limitu pro technické zhodnocení je v pravomoci účetní jednotky. A dále, že technické zhodnocení nehmotného majetku má pro účely zákona o daních z příjmů nastaven hodnotový limit výdajů rovněž na 40 000 Kč, přestože samotný hodnotový limit nehmotného majetku je 60 000 Kč.

V praxi dochází někdy k problémům při **odlišení výdajů poplatníka na technické zhodnocení**, zvyšujících ve standardních případech ocenění hmotného majetku, **od výdajů charakteru oprava**, které bývají v základu daně z příjmů jednorázovým výdajem. Tyto problémy se zesilují například při stejném období identifikace výdajů, stejném dodavateli přijatých plnění apod. Například výměna zařízení vymezeného jako nedílná součást stavebního díla při zachování technických parametrů je opravou, při změně těchto technických parametrů je však technickým zhodnocením. Výdaj, který má charakter opravy a je vyvolán (podmíněn) prováděným technickým zhodnocením, je součástí hodnoty technického zhodnocení.

4.4.5 Odpisové skupiny

Zaevidovaný majetek je poplatník povinen podle § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů zařadit do **odpisových skupin** podle Přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Tato povinnost se nevztahuje na hmotné majetky odpisované časově. **Movitý hmotný majetek** je zaříděn do odpisových skupin 1 až 3, přitom pokud není v některé z odpisových skupin zařídovaný majetek konkrétně uveden, zařídí se do odpisové skupiny 2. **Stavební díla** se odpisují v odpisových skupinách 4 až 6, a to podle hlavního užívání. Obdobnou funkci jako odpisová skupiny č. 2 u hmotného movitého majetku má pro zařídování stavebních děl, která nelze zařadit do příslušné odpisové skupiny, odpisová skupina č. 5. Ke každé odpisové skupině je v zákoně o daních z příjmů přiřazena **minimální doba odpisování** (viz tabulka).

Odpisová skupina	1	2	3	4	5	6
Minimální doba odpisování	3 roky	5 let	10 let	20 let	30 let	50 let

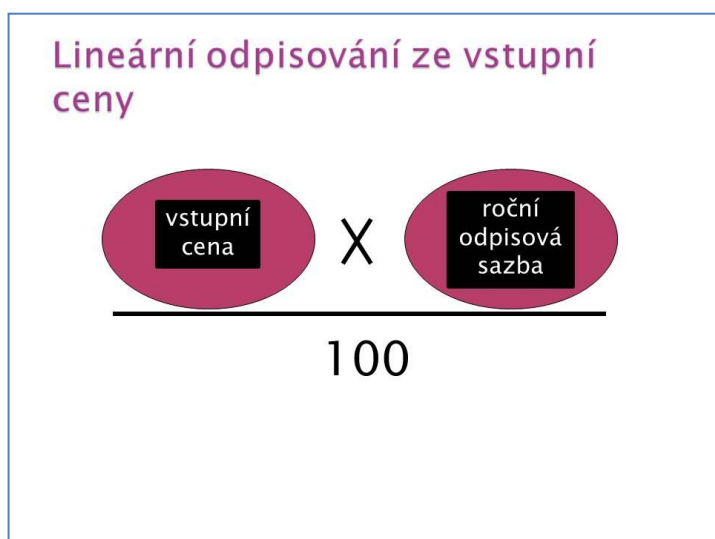
Stanovená doba odpisování se nevztahuje na hmotný majetek, u něhož došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování.

4.4.6 Metody odpisování

Pro vlastní výpočet daňových odpisů lze využít 2 základní metody, a to metodu rovnoměrného odpisování a metodu zrychleného odpisování. Způsob odpisování stanoví poplatník a nelze jej po celou dobu odpisování měnit.

4.4.6.1 Rovnoměrné odpisování

Rovnoměrné nebo také lineární daňové odpisy se počítají ze **vstupní ceny** pomocí **ročních odpisových sazeb** stanovených v ustanovení § 31 zákona o daních z příjmů. Poplatník může na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší, než jsou maximální sazby, a to u každého majetku odlišně.

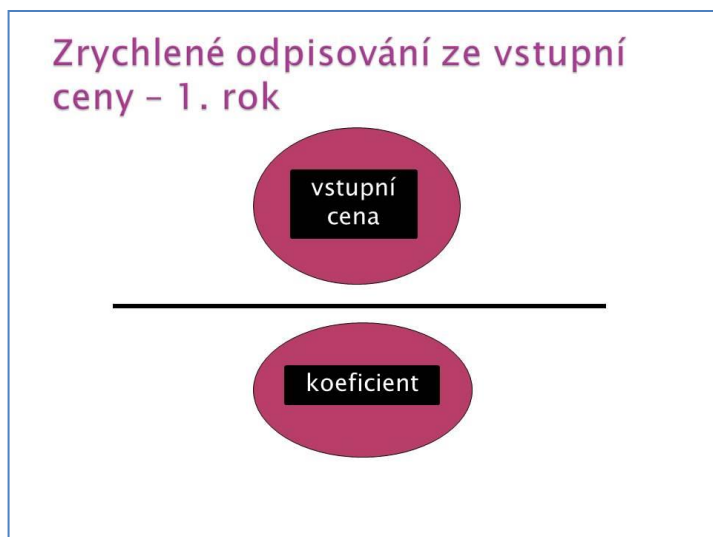


Vedle stanovených sazeb poplatník může u **movitých věcí** ve vymezených případech použít **sazbu zvýšenou v prvním roce** odpisování oproti „základní“ sazbě pro první rok odpisování. Navýšení činí 10, 15 nebo 20 %, což má pak dopad do nižších sazeb pro následující roky odpisování v tabulkách uvedených dále v zákoně o daních z příjmů. Pro navýšení sazby v prvním roce odpisování musí být mj. splněna podmínka, že se jedná o prvního vlastníka odpisovaného majetku. Tuto podmínku nenaplní například poplatník, který pořídí hmotný majetek z repasovaných dílů.

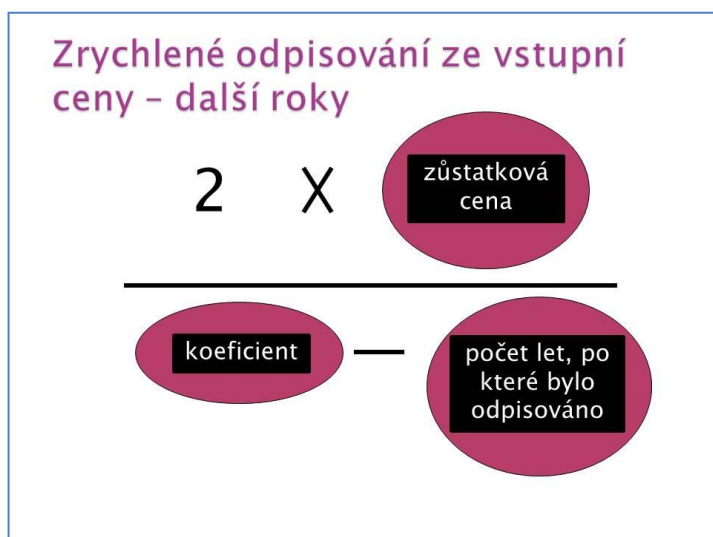
4.4.6.2 Zrychlené odpisování

Druhým možným způsobem odpisování je **zrychlené odpisování**. Ve srovnání s rovnoměrnými odpisy umožňuje tento způsob odepsat v prvních letech odpisování vyšší částky než u rovnoměrných odpisů. Při výpočtu zrychlených odpisů se nepoužívají roční odpisové sazby, ale **koeficienty** pro zrychlené odpisování, stanovené pro jednotlivé odpisové skupiny. Koeficienty jsou stanoveny zvlášť pro první rok odpisování a pro další roky odpisování.

V **prvním roce** odpisování se vypočte zrychlený daňový odpis jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro první rok.



Ve **druhém roce** a **dalších letech** odpisování se potom vypočte roční odpis jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a koeficientu pro druhý rok po odečtení počtu let, po které byl majetek již odpisován.



Zákon o daních z příjmů stanoví další detaily, jako je možnost **zvýšit odpis v prvním roce** o 10 až 20 %, a to za stejných podmínek jako u rovnoměrného odpisování. Výsledkem volby metody zrychleného odpisování je, že se nejvyšší objem odpisů koncentruje do druhého roku odpisování a celkově v první polovině celkové doby odpisování je míra odepsání majetku vyšší než u rovnoměrné metody odpisování. Ve druhé polovině doby odpisování se však situace obrací.

4.4.6.3 Odpisování po technickém zhodnocení

Postup poplatníka po dokončeném technickém zhodnocení upravuje obecně i v závislosti na poplatníkem zvolené metodě odpisování zákon o daních z příjmů.

Ve standardních případech, kdy dokončené technické zhodnocení je součástí ocenění majetku, na kterém je dokončeno, je vlastník povinen zvýšit vstupní cenu (u zrychleného

odpisování i zůstatkovou cenu) v období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání.

Technické zhodnocení dokončené na již odpisovaném majetku ovlivňuje průběh odpisování, a to v závislosti na zvoleném způsobu.

U **rovnoměrného odpisování** poplatník po zvýšení vstupní ceny pokračuje v odpisování s použitím sazby pro zvýšenou vstupní cenu, což však prodlužuje dobu odpisování.

U **zrychleného odpisování** poplatník v roce dokončení zvýší nejen vstupní cenu, ale i zůstatkovou cenu a pro výpočet ročního odpisu musí použít koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

U „časových“ **odpisů hmotného majetku** se vychází z obecně platné úpravy. Poplatník zvýší vstupní cenu a nově se propočítá neodepsaná cena na zbývající počet měsíců, po které bude hmotný majetek ještě odpisován. Dojde tak k navýšení měsíčních odpisů.

U „časových“ **odpisů technologických zařízení fotovoltaických elektráren** technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a dotčený hmotný majetek musí být odpisován alespoň 120 měsíců, tj. polovinu ze stanovené doby odpisování 240 měsíců. Technické zhodnocení dokončené v první polovině doby odpisování, tedy do konce 120. měsíce, neprodlužuje dobu odpisování, jen zvyšuje na zbývající zákonem stanovenou dobu.

Zákon o daních z příjmů vymezuje dále případy, kdy technické zhodnocení nezvyšuje ocenění vlastníka majetku, jde např. o případy technického zhodnocení dokončené na nemovité kulturní památce nebo technické zhodnocení na majetku, který nedosahuje hodnotového limitu 40 000 Kč stanoveného pro hmotný majetek.

4.5 Další společná ustanovení k daním z příjmů

4.5.1 Odčitatelné položky a položky snižující základ daně

4.5.1.1 Odpočet ztráty

Poplatníkům, kteří v předchozích zdaňovacích obdobích vykázali daňovou ztrátu, umožňuje zákon o daních z příjmů uplatnit ji v následujících 5 zdaňovacích období jako odčitatelnou položku.

4.5.1.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Zákon umožňuje od základu daně odečíst odčitatelnou položku na výzkum a vývoj ve výši 100 % nákladů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Pokud výše odpočtu v běžném roce překročí výši odpočtu v předchozím roce, může si poplatník odečíst 110 % zvýšení výdajů na výzkum a vývoj oproti předchozímu roku a 100 % ze zbylých výdajů vynaložených v běžném roce.

Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje, které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na experimentální, teoretické, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku nebo prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a

vývoje. Do odpočtu nelze zahrnout výdaje, na něž byla (byť jen částečně) poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Pokud nelze odpočet odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo ztráty, lze jej uplatnit nejpozději ve třetím zdaňovacím období následujícím po období, ve kterém nárok na něj vznikl.

4.5.1.3 *Odpočet na podporu odborného vzdělávání*

Odpočet na podporu odborného vzdělávání tvoří součet dvou dílčích odpočtů, a to odpočtu na podporu pořízení majetku sloužícího odbornému vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání.

Základní podmínkou je, že podnikatel uzavře se školou (střední, vyšší odbornou, vysokou) smlouvu o praktickém vyučování, odborné praxi, resp. o vzdělávací činnosti pro obor související s jeho podnikatelskou činností. Pak může stroje, zařízení a další techniku využívanou pro odborné vzdělávání nejen standardně odpisovat, ale daňově uplatnit ještě podruhé formou odpočtu od základu daně ve výši 50 % nebo 110 % vstupní ceny majetku.

Druhá složka odpočtu představuje součin 5 000 Kč a počtu hodin praktického vyučování, odborné praxe a vzdělávací činnosti a má kompenzovat čas, který zaměstnanci věnovali vedení studentů namísto své běžné činnosti.

Pokud nelze odpočet odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo ztráty, lze jej uplatnit nejpozději ve třetím zdaňovacím období následujícím po období, ve kterém nárok na něj vznikl.

4.5.2 **Slevy na dani**

4.5.2.1 *Investiční pobídky*

Poplatník v režimu investičních pobídek může aktuálně uplatňovat slevu na dani z příjmů v 10 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, a to při splnění podmínek aktuálních v době, kdy poplatník o investiční pobídky žádal. Poplatník v režimu investičních pobídek je ten, který obdržel rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů.

V případě **poplatníků**, kteří v souvislosti s realizací investiční akce podpořené investičními pobídkami považovanými za veřejnou podporu, **založili novou společnost**, je možné uplatňovat slevu na dani k téměř celé daňové povinnosti. Ze základu daně pro účely výpočtu slevy je nutné vyloučit pouze úrokové příjmy a s nimi související výdaje.

Zvláštní úprava se vztahuje i na **poplatníky stávající**, tj. ty, kteří již před realizací podpořené investiční akce existovali a provozovali podnikatelskou činnost. Sleva na dani je konstruována tak, že poplatník může uplatnit slevu pouze k přírůstku daňové povinnosti (S1 mínus S2). Tím je zaručeno, že inkaso daně dosahované z předcházejících aktivit dotčeného poplatníka, nebude kráceno.

Poplatník v režimu investičních pobídek musí splnit **všeobecné podmínky** dané zákonem o investičních pobídkách, **zvláštní podmínky**, které jsou definovány v zákoně o daních z příjmů, a také **podmínky vyplývající z výjimky** z obecného zákazu veřejné podpory, tj. podmínky vztahující se k nutnosti zachování podpořené investice po stanovenou dobu.

Sleva na dani v jednotlivých letech **nesmí překročit celkovou míru veřejné podpory** a také míru podpory vztaženou k dosud vynaloženým nákladům tj. k dosud proinvestovaným nákladům na podpořenou investici. O míře veřejné podpory a o její celkové výši stanovené v absolutní částce rozhoduje v souladu s pravidly nastavenými Evropskou unií o výjimkách ze zákazu veřejné podpory pro jednotlivé regiony Ministerstvo průmyslu a obchodu a uvádí je v rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.

4.5.2.2 Sleva za zaměstnávání zdravotně postižených osob

Sleva na dani z titulu zaměstnávání zdravotně postižených osob činí:

- a) 18 000 Kč za každého zaměstnance se **zdravotním postižením**, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením, a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo,
- b) 60 000 Kč za každého zaměstnance s **těžším zdravotním postižením** a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo.

4.6 Zamezení dvojímu zdanění

Jedním z hlavních cílů zahraniční politiky České republiky je rozvoj všestranných a vzájemně výhodných hospodářských vztahů. Tak, jak se neustále rozvíjejí mezinárodní hospodářské vztahy, nabývají stále na větším významu mezinárodní hospodářské smlouvy, přičemž nedílnou součástí mezinárodních hospodářských vztahů je řešení problematiky vyloučení **mezinárodního dvojího zdanění příjmů**, resp. zamezení takovému zdanění. V současné době má Česká republika v platnosti již více jak 80 takovýchto smluv.

Účelem těchto smluv je **vyloučit mezinárodní dvojí zdanění příjmů**, zabránit daňovým únikům a podvodům, umožnit přímou spolupráci příslušných orgánů smluvních států, zajistit daňovou nediskriminaci, podpořit vzájemné hospodářské, obchodní, vědecké, kulturní a jiné vztahy mezi státy a zajistit objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy.

Jedná se o **tzv. smlouvy komplexní**, které upravují zdaňování a eliminaci mezinárodního dvojího zdanění u všech možných druhů příjmů. Tyto smlouvy stanoví, ve kterém státě může být ten který příjem zdaněn a jaká metoda vyloučení mezinárodního dvojího zdanění se u toho kterého příjmu uplatní ve státě daňové residence skutečného vlastníka příjmu.

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v žádném případě neumožňují daňovým subjektům vybrat si zemi, ve které bude jejich příjem, resp. příjem jejich zahraničního

partnera, zdaněn. Smlouvy obsahují povinnost obou států vyloučit stanoveným způsobem mezinárodní dvojí zdanění u svých daňových rezidentů.

Mezinárodnímu dvojímu zdanění se v České republice zamezuje v souladu s příslušnými ustanoveními jednotlivých smluv o zamezení dvojímu zdanění, a to tedy buď aplikací **metody vynětí** (v současné době, kdy Česká republika neuplatňuje koncept progresivního zdanění, jde o aplikaci metody úplného vynětí), popř. aplikací **metody tzv. prostého zápočtu**, kdy se vychází z obecného předpokladu, že daň z příjmů zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními daňovými předpisy, a případně modifikovaná mezinárodní smlouvou o zamezení dvojímu zdanění, se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční příjem v tuzemsku.

Vstup České republiky do Evropské unie neměl žádný dopad na existenci smluv o zamezení dvojímu zdanění, kterými byla Česká republika vázána k 1. květnu 2004. Problematika těchto smluv náleží nadále do výlučné kompetence jednotlivých suverénních členských států Evropské unie. Změny v praktické aplikaci jednotlivých smluv s členskými státy Evropské unie vyplývají přímo z vnitrostátních právních předpisů České republiky, do kterých byly a jsou implementovány směrnice Evropské unie týkající se oblasti přímého zdaňování, tedy zdaňování podílů na zisku, úroků atd.

5. PŘÍMÉ MAJETKOVÉ DANĚ

5.1 *Daň z nemovitých věcí*

5.1.1 Význam a funkce daně z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí, upravená zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“), je součástí daňového systému České republiky od 1. ledna 1993 a tvoří ji **daň z pozemků** a **daň ze staveb a jednotek**. Rozdělení na dvě daně je přitom odůvodněno rozdílností konstrukčních prvků pro určení základu daně, s jejichž využitím se výpočet daně ze staveb a jednotek a daně z pozemků provádí odděleně, ale v rámci jednoho společného daňového přiznání. Daň z nemovitých věcí je potom výsledkem součtu těchto jednotlivých daní.

Daň z nemovitých věcí je každoročně se opakující **přímou majetkovou daní**, neboť se váže k vlastnictví nemovitého majetku. Tato daň existuje v různých podobách ve všech státech Evropské unie.

Základní funkcí daně z nemovitých věcí je **funkce fiskální**, neboť představuje důležitý a tradiční zdroj příjmů pro obce, na jejichž území se nemovité věci nachází.

5.1.2 Konstrukční prvky daně z pozemků

5.1.2.1 *Subjekt daně*

Právní úprava klade důraz na **vlastníka** pozemku jako **poplatníka** daně z pozemků. U pozemků ve vlastnictví České republiky je poplatníkem daně organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní fond, státní podnik nebo jiná státní organizace, které jsou příslušné hospodařit nebo mají právo hospodařit s majetkem státu.

Poplatníkem daně z pozemků je rovněž svěřenský fond, podílový fond nebo fond obhospodařovaný penzijní společností, je-li pozemek v těchto fondech. V případě pozemku zatíženého právem stavby je poplatníkem **stavebník**.

V případech výslovně uvedených v zákoně o dani z nemovitých věcí je poplatníkem daně z pozemků **nájemce či pachtýř**, a to u pozemků pronajatých nebo propachtovaných, jsou-li evidovány v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, u pozemků, s nimiž je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv, nebo byly převedeny na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí. Není-li znám vlastník pozemku, je poplatníkem daně z pozemků **uživatel** pozemku.

5.1.2.2 *Předmět daně*

Předmětem daně z pozemků jsou **pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí**.

Zákon o dani z nemovitých věcí rovněž stanoví i **negativní výčet**, tj. vymezuje pozemky, které zdanění nepodléhají. Z předmětu daně z pozemků jsou vyloučeny tyto pozemky:

- pozemky **zastavěné zdanitelnými stavbami** v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb,

- **lesní pozemky**, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení,
- pozemky, které jsou **vodní plochou** s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- pozemky **určené pro obranu** České republiky,
- pozemky v rozsahu odpovídajícím výši spoluvlastnických podílů na nich, které jsou **součástí zdanitelných jednotek v budově bytového domu**, a jiné pozemky **ve spoluvlastnictví vlastníků zdanitelných jednotek v budově bytového domu** užívané společně s těmito jednotkami, a to v rozsahu odpovídajícím výši spoluvlastnických podílů těchto spoluvlastníků na nich.

5.1.2.3 Osvobození od daně

Osvobození pozemků od daně z pozemků je poměrně rozsáhlé. **Důvody** pro osvobození jsou jak **osobního charakteru**, tj. zohledňují vlastnictví nemovité věci, tak **charakteru věcného**, kdy osvobození je vázáno na účel, k němuž nemovitá věc slouží. Osvobození je přitom vždy vázáno na splnění podmínek stanovených zákonem o dani z nemovitých věcí.

Osvobozeny jsou např. pozemky ve **vlastnictví České republiky**, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. Jsou-li tyto pozemky pronajaty nebo propachtovány obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání.

U pozemků ve **vlastnictví obce** je podmínkou osvobození od daně z pozemků jejich poloha, tj. nachází-li se v katastrálním území obce, která je jejich vlastníkem.

Pozemky ve **vlastnictví kraje** jsou osvobozeny, nachází-li se v jeho územním obvodu, a nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány.

Je-li k pozemkům ve vlastnictví České republiky, obce nebo kraje zřízeno právo stavby, nejsou tyto pozemky osvobozeny od daně z pozemků.

Věcné důvody pro osvobození pozemků lze spatřovat jak v oblasti veřejného zájmu, a to zejména v oblasti kulturní, vzdělávací, zdravotní či sociální, výzkumu, ochrany životního prostředí, případně omezené možnosti využití těchto pozemků, tak také v oblasti přenosové, přepravní nebo distribuční soustavy nebo v oblasti veřejné dopravy. Osvobozeny jsou tak např. pozemky zastavěné stavbou podle stavebního zákona, která je dálnicí, silnicí, místní komunikací, veřejnou účelovou komunikací, stavbou drah a na dráze nebo leteckou stavbou, pokud jsou v souladu s kolaudačním rozhodnutím nebo kolaudačním souhlasem užívány k veřejné dopravě.

Osvobození pozemků od daně z pozemků se vztahuje na pozemek či jeho část, příp. pozemky, které tvoří jeden **funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou**. Např. osvobozeny jsou pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou, která je budovou, nebo se zdanitelnou jednotkou **ve vlastnictví obecně prospěšných společností nebo spolků**, nejsou-li užívány k podnikání, nebo pronajímány, nebo propachtovány. Osvobozeny jsou rovněž např. pozemky tvořící jeden funkční celek se

zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou **sloužící škole nebo školskému zařízení** zapsanému ve školském rejstříku, **knihovně** vedené v evidenci knihoven, nebo **zdravotnickému zařízení** uvedenému v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb nebo v rozhodnutí o registraci, **fundaci nebo ústavu** k jimi vykonávané veřejně prospěšné činnosti, nejsou-li užívány k podnikání, nebo pronajímány, nebo propachtovány.

Do právní úpravy osvobození pozemků se rovněž promítla **investiční pobídka** ve vládou schválených zvýhodněných průmyslových zónách podle zákona upravujícího investiční pobídky. Pozemky pořízené pro účely realizace investiční akce v této průmyslové zóně, pro kterou je vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky ve formě osvobození od daně z nemovitých věcí, budou osvobozeny od daně z pozemků nejdéle na dobu 5 let, jestliže obec zcela nebo částečně osvobodí pozemky ve zvýhodněné průmyslové zóně obecně závaznou vyhláškou.

5.1.2.4 Základ daně

Základem daně je buď **cena pozemku** (tzv. valorický základ daně), nebo **výměra pozemku** (tzv. specifický základ daně). Při stanovení základu daně se vychází zejména z druhu pozemku evidovaného v katastru nemovitostí.

Cena pozemku je základem daně u pozemků **orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů** a zjistí se jako součin skutečné výměry pozemku v m² a průměrné ceny půdy stanovené na 1 m² ve vyhlášce vydané na základě zmocnění v § 17 zákona o dani z nemovitých věcí. Touto vyhláškou se upravuje seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými cenami pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů odvozenými z bonitovaných půdně ekologických jednotek.

U pozemků **hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb** je rovněž základem daně **cena pozemku** zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo cena zjištěná jako součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč.

Skutečná výměra pozemku je základem daně u **ostatních pozemků**.

5.1.2.5 Sazba daně

Sazba daně z pozemků je stanovena rozdílně v závislosti na druhu pozemku. V některých případech je stanovena jako **procentní sazba** ze základu daně (tzv. sazba poměrná lineární), v některých případech je potom daná **pevnou částkou** za m² (tzv. pevná sazba).

Sazba daně činí u:

- orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů **0,75 %**
- trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb **0,25 %**
- ostatních pozemků je dána **pevnou částkou v Kč za každý 1 m²**.

Sazba daně u pozemků ostatních ploch nebo zastavěných ploch a nádvoří s výjimkou zpevněných ploch pozemků, je stanovena ve výši **0,20 Kč/m²**.

Pozemky evidované v katastru nemovitostí jako ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, jejichž povrch je zpevněn stavbou bez svislé nosné konstrukce, užívané k podnikání nebo v souvislosti s ním, jsou definovány jako **zpevněná plocha pozemku**. Pokud tyto pozemky slouží pro zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství, mají stanovenou sazbu daně **1,00 Kč/m²**. Jde-li o zpevněnou plochu pozemků sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní druhy podnikání, pro tyto pozemky je stanovena sazba daně **5,00 Kč/m²**.

U **stavebních pozemků** je základní sazba daně **2,00 Kč/m²**, tato sazba daně se násobí **koeficientem** přiřazeným k jednotlivým obcím podle počtu obyvatel z posledního sčítání lidu. Nejnižší koeficient ve výši 1,0 je v obcích do 1000 obyvatel, nejvyšší možný koeficient ve výši 4,5 je v Praze. Pro jednotlivé části obce může obec obecně závaznou vyhláškou koeficient, který je pro ni stanoven, zvýšit o jednu kategorii nebo snížit o jednu až tři kategorie v členění koeficientů; koeficient 4,5 lze zvýšit na koeficient 5,0.

Stavebním pozemkem se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí zdanitelnou stavbou nezastavěný pozemek určený k zastavění zdanitelnou stavbou, která byla ohlášena nebo na kterou bylo vydáno stavební povolení nebo bude prováděna na základě certifikátu autorizovaného inspektora anebo na základě veřejnoprávní smlouvy, a to v rozsahu výměry pozemku v m² odpovídající zastavěné ploše nadzemní části zdanitelné stavby. Stavebními pozemky nejsou pozemky určené k zastavění některými zdanitelnými stavbami, které jsou od daně ze staveb a jednotek osvobozené. Pozemek **přestane být stavebním pozemkem**, pokud se zdanitelná stavba nebo všechny jednotky v ní stanou předmětem daně ze staveb a jednotek, nebo pokud ohlášení nebo stavební povolení pozbude platnosti nebo posouzení autorizovaným inspektorem pozbude účinků anebo zaniknou účinky veřejnoprávní smlouvy.

5.1.2.6 *Místní koeficient*

Obce mají možnost stanovit obecně závaznou vyhláškou jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5, a to pro všechny nemovité věci na území celé obce, s výjimkou pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů.

5.1.2.7 *Výpočet daně*

Daň z pozemků se určí jako **součin základu daně** z pozemků a **sazby daně** z pozemků.

Jestliže obec stanovila obecně závaznou vyhláškou **místní koeficient**, tímto koeficientem se vynásobí daň poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, popřípadě jejich souhrny, s výjimkou pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů. Takto vypočtená daň je výslednou daní z pozemků.

5.1.2.8 Zdaňovací období

Daň z pozemků se stanoví na zdaňovací období **podle stavu k 1. lednu roku**, na který je daň stanovována. Zdaňovacím obdobím je **kalendářní rok**. Ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží.

5.1.2.9 Rozpočtové určení daně

Příjemcem výnosu daně z pozemků je **obec**, na jejímž území se pozemek nachází.

5.1.3 Konstrukční prvky daně ze staveb a jednotek

5.1.3.1 Subjekt daně

Právní úprava klade důraz na **vlastníka zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky** jako poplatníka daně ze staveb a jednotek.

U zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek **ve vlastnictví České republiky** je poplatníkem daně organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní fond, státní podnik nebo jiná státní organizace, které jsou příslušné hospodařit nebo mají právo hospodařit s majetkem státu.

Poplatníkem daně ze staveb a jednotek je rovněž svěřenský fond, podílový fond nebo fond obhospodařovaný penzijní společností, pokud se jedná o zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky v nich.

Nájemce nebo pachtýř jsou poplatníkem daně ze staveb a jednotek vždy u pronajaté nebo propachtované zdanitelné jednotky, která zahrnuje nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru, nebo u zdanitelné stavby, s výjimkou budovy obytného domu, jestliže Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv jsou příslušné s nimi hospodařit, případně byla-li zdanitelná stavba nebo zdanitelná jednotka převedena na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí.

5.1.3.2 Předmět daně

Předmětem daně ze staveb a jednotek jsou **zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky**.

Zdanitelnou stavbou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí dokončená nebo užívaná budova podle katastrálního zákona a dokončená nebo užívaná inženýrská stavba výslovně uvedená v příloze k zákonu o dani z nemovitých věcí. Budovou je nadzemí stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí.

Zdanitelnou jednotkou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí jednotka, která je dokončená nebo užívaná.

Předmětem daně ze staveb a jednotek není zdanitelná stavba, v níž jsou zdanitelné jednotky.

5.1.3.3 Osvobození od daně

Osvobození zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek od daně ze staveb a jednotek je poměrně rozsáhlé. Důvody pro osvobození jsou jak **osobního charakteru**, tj. zohledňují

vlastnictví nemovité věci, tak **charakteru věcného**, kdy osvobození je vázáno na účel, k němuž nemovitá věc slouží, a na splnění podmínek stanovených zákonem o dani z nemovitých věcí.

Osvobozeny jsou např. zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky **ve vlastnictví České republiky**. S výjimkou budov obytných domů je však u takových staveb a u zdanitelných jednotek ve vlastnictví České republiky, které zahrnují nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru, nutné posuzovat, zda jsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. Pokud by k těmto účelům byly užívány, pak se osvobození neuplatní. Jestliže jsou tyto stavby a jednotky pronajaty nebo propachtovány obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání. U zdanitelných staveb nebo zdanitelných jednotek **ve vlastnictví obce** je podmínkou osvobození od daně ze staveb a jednotek jejich poloha, tj. jsou osvobozeny, nachází-li se v katastrálním území obce, která je jejich vlastníkem. Zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky **ve vlastnictví kraje** jsou osvobozeny, nachází-li se v jeho územním obvodu.

Věcné důvody pro osvobození lze spatřovat jak **v oblasti veřejného zájmu**, a to zejména v oblasti kulturní, vzdělávací, zdravotní či sociální, výzkumu, ochrany životního prostředí, tak v oblasti přenosové, přepravní nebo distribuční soustavy nebo v oblasti hromadné osobní přepravy. Osvobozeny jsou tak např. zdanitelné stavby na dráze nebo letecké, pokud jsou užívány k veřejné dopravě.

Dále jsou např. osvobozeny zdanitelné stavby, které jsou budovou, nebo zdanitelné jednotky **ve vlastnictví obecně prospěšných společností nebo spolků**, nejsou-li užívány k podnikání, nebo pronajímány, nebo propachtovány. Nebo zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky **sloužící škole nebo školskému zařízení** zapsanému ve školském rejstříku, **knihovnám** vedeným v evidenci knihoven, nebo **zdravotnickému zařízení** uvedenému v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb nebo v rozhodnutí o registraci nebo **fundaci nebo ústavu** k jimi vykonávané veřejně prospěšné činnosti.

Do právní úpravy osvobození zdanitelných staveb se nově promítla investiční pobídka ve vládou schválených zvýhodněných průmyslových zónách podle zákona upravujícího investiční pobídky. Zdanitelné stavby pořízené pro účely realizace investiční akce v této průmyslové zóně, pro kterou je vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky ve formě osvobození od daně z nemovitých věcí, budou osvobozeny od daně ze staveb a jednotek, nejdéle na dobu 5 let, jestliže obec zcela nebo částečně osvobodí tyto zdanitelné stavby ve zvýhodněné průmyslové zóně obecně závaznou vyhláškou.

5.1.3.4 Základ daně

U zdanitelných staveb, tj. budov a inženýrských staveb, je základem daně ze staveb a jednotek **výměra zastavěné plochy** této zdanitelné stavby v m² (tzv. specifický základ daně). **Zastavěnou plochou** se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí zastavěná plocha stavby podle stavebního zákona odpovídající nadzemní části zdanitelné stavby.

U zdanitelné jednotky je základem daně **upravená podlahová plocha**, kterou je výměra podlahové plochy této jednotky v m² vynásobená **koeficientem** 1,22 nebo 1,20.

Koeficient 1,22 se použije, je-li zdanitelná jednotka v budově bytového domu a její součástí je podíl na pozemku (resp. je s ní spojen podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů) nebo je-li její vlastník spoluvlastníkem jiného pozemku ve spoluvlastnictví vlastníků takových zdanitelných jednotek užívaného společně s těmito jednotkami. V ostatních případech se použije koeficient 1,20.

Koeficient 1,20 se u zdanitelné jednotky použije vždy, pokud se tato jednotka nachází v jiném než bytovém domě. Pro účely daně z nemovitých věcí není pozemek součástí této zdanitelné jednotky a zdaňuje se v rámci daně z pozemků.

5.1.3.5 Sazba daně

Sazby daně jsou stanoveny pevnou částkou za m² (tzv. pevná sazba). Sazba se přitom liší podle toho, o jaký typ stavby nebo jednotky se v daném případě jedná, resp. zda jsou užívány k podnikání.

Základní sazba daně například u **budovy obytného domu** činí 2 Kč za m² zastavěné plochy. V případě **budovy pro rodinnou rekreaci** je sazba 6 Kč za m² zastavěné plochy. Samostatně stojící **garáže** jsou zdaněny sazbou 8 Kč za m² zastavěné plochy. Sazba daně u zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky, jejichž převažující část podlahové plochy je užívána k podnikání, činí až 10 Kč za m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy. Zákon upravuje i další stavby a jednotky, u kterých určuje sazby daně s tím, že pro **ostatní** výslovně neuvedené **zdanitelné stavby** určuje sazbu 6 Kč za m² zastavěné plochy a pro **ostatní zdanitelné jednotky** sazbu 2 Kč za m² upravené podlahové plochy.

Základní sazby daně za m² zastavěné plochy **zdanitelné stavby** se zvyšují o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. U **zdanitelné stavby k podnikání** se základní sazba daně za m² zastavěné plochy zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, včetně účelově určeného podkroví, jestliže zastavěná plocha těchto podlaží přesahuje jednu třetinu zastavěné plochy této zdanitelné stavby.

Základní sazba daně u budovy obytného domu a budovy tvořící příslušenství k budově obytného domu, případně zvýšená za další nadzemní podlaží, a také u ostatní zdanitelné jednotky, se násobí **koeficientem** přiřazeným k jednotlivým obcím podle počtu obyvatel z posledního sčítání lidu (obdobně jako je tomu u stavebních pozemků u daně z pozemků). U budovy pro rodinnou rekreaci a budovy rodinného domu užívané pro rodinnou rekreaci a u budovy, která plní doplňkovou funkci k těmto budovám, s výjimkou garáže, se základní sazba daně, případně zvýšená o další nadzemní podlaží v těchto budovách, násobí koeficientem 2,0 nebo se koeficient ve výši 1,5 (je-li obcí stanoven) násobí koeficientem 2,0, pokud jsou tyto budovy umístěny v národních parcích a v zónách I. chráněných krajinných oblastí.

Při **stejném poměru podlahových ploch** užívaných k různým účelům se u zdanitelné jednotky použije nejvyšší příslušná sazba. U zdanitelné stavby, jejíž podlahová plocha nadzemní části je užívána ve stejném poměru k různým druhům podnikání, se použije nejvyšší příslušná sazba.

Sazba daně u zdanitelné stavby užívané pro podnikání se použije rovněž pro zdanitelnou stavbu (např. budovu obytného domu), ve které je převažující část podlahové plochy nadzemní části užívána k podnikání.

5.1.3.6 Místní koeficient

Obce mají možnost stanovit obecně závaznou vyhláškou jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5, a to pro všechny nemovité věci na území celé obce. Pro zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky není na rozdíl od pozemků žádná výjimka z tohoto koeficientu stanovena.

5.1.3.7 Výpočet daně

V případě **zdanitelných staveb** je třeba určit součin výměry zastavěné plochy zdanitelné stavby s výslednou sazbou daně. Pouze u budov obytných domů se v případě, že v domě je provozována podnikatelská činnost v nebytovém prostoru, zvýší vypočtená daň o 2 Kč za m² takového nebytového prostoru, pokud není užíván k zemědělské prvovýrobě nebo osvobozen.

V případě **zdanitelných jednotek** je třeba určit součin upravené podlahové plochy s výslednou sazbou daně. Pokud jednotka zahrnuje i nebytový prostor pro podnikání, zvýší se daň o kladný rozdíl mezi sazbou daně pro jednotku a sazbou daně pro podnikání vynásobený upravenou podlahovou plochou tohoto nebytového prostoru.

Jestliže obec stanovila obecně závaznou vyhláškou **místní koeficient**, tímto koeficientem se vynásobí daň poplatníka za jednotlivé druhy zdanitelných staveb nebo zdanitelných jednotek, popřípadě jejich souhrny, **takto vypočtená daň je výslednou daní ze staveb a jednotek**.

5.1.3.8 Zdaňovací období

Daň ze staveb a jednotek se stanoví na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň stanovována. **Zdaňovacím obdobím** je kalendářní rok. Ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží.

5.1.3.9 Rozpočtové určení daně

Příjemcem výnosu daně ze staveb a jednotek je **obec**, na jejímž území se nemovitá věc nachází.

5.1.4 Správa daně z nemovitých věcí

Správa daně z nemovitých věcí se řídí zákonem o dani z nemovitých věcí a podpůrně daňovým řádem.

Správce daně z nemovitých věcí jsou orgány Finanční správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **finančními úřady**. **Místně příslušným** ke správě daně z nemovitých věcí je správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nachází nemovitá věc, která je předmětem daně z nemovitých věcí.

Daňové přiznání je poplatník povinen podat do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal v předchozím zdaňovacím období nebo daň byla stanovena z moci úřední. Dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně nebo ke změně v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat, nejde-li pouze o změny týkající se sazeb daně, průměrné ceny půdy, změně koeficientů pro zvýšení sazby daně nebo místního koeficientu a dalších v zákoně uvedené změny.

Z tohoto obecného pravidla existuje výjimka pro případy, kdy na **přelomu kalendářního roku dochází ke změně vlastnického práva**. Jestliže o návrhu na povolení vkladu práva vlastnického do katastru nemovitostí nebylo rozhodnuto do 31. prosince, je poplatník povinen za nemovitou věc podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl zapsán vklad práva vlastnického (kterým toto vlastnické právo vzniká) do katastru nemovitostí. Daňové přiznání poplatník podává na zdaňovací období následující po roce, v němž vznikly právní účinky vkladu. Povinnost podat daňové přiznání nevzniká, pokud daňové přiznání za nemovitou věc podal současný společný zástupce nebo společný zmocněnec.

Poplatníci, kteří jsou **spoluvlastníky** nemovité věci, nebo u nichž nelze určit podíl na nemovité věci, jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně. Podá-li daňové přiznání jeden z poplatníků majících vlastnická nebo jiná práva k téže nemovité věci, považuje se tento poplatník za jejich **společného zástupce**, pokud si nezvolí společného zmocněnce nebo není-li podáno daňové přiznání za spoluvlastnický podíl.

Pokud je podáno daňové přiznání za spoluvlastnický podíl na nemovité věci, má povinnost podat daňové přiznání **každý spoluvlastník za svůj podíl** na nemovité věci samostatně. V tomto případě platí daň ve výši svého podílu na celkové dani odpovídající jeho podílu na nemovité věci.

Splatnost daně závisí na výši částky a zároveň na činnosti, kterou poplatník provozuje. Nepřesáhne-li roční daň z nemovitých věcí částku 5000 Kč, je splatná najednou, a to nejpozději do 31. května zdaňovacího období. Ke stejnému datu lze daň z nemovitých věcí zaplatit najednou i při vyšší částce.

Jde-li o poplatníky provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb, je daň splatná ve dvou stejných splátkách, a to nejpozději do 31. srpna a do 30. listopadu zdaňovacího období. U ostatních poplatníků daně je daň splatná ve dvou stejných splátkách, a to nejpozději do 31. května a do 30. listopadu zdaňovacího období.

5.2 Daň z nabytí nemovitých věcí

5.2.1 Význam a funkce daně z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí je upravena zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., **o dani z nabytí nemovitých věcí** (dále jen „zákonné opatření Senátu“).

Daň z nabytí nemovitých věcí je **přímou majetkovou daní jednorázového charakteru**. Této dani podléhá nabytí nemovité věci (tedy převod i přechod vlastnického

práva k nemovité věci), a to za podmínky, že jde o úplatné nabytí vlastnického práva. Jde tedy o tzv. **daň transferovou**, neboť je spojena se změnou v osobě vlastníka nemovité věci.

Důvod, proč jsou daní z nabytí nemovitých věcí zatíženy právě transfery nemovitých věcí, je dán odlišností věcí nemovitých od ostatních věcí, a to jejich charakterem, hodnotou a hospodářským významem. Mají-li být nemovité věci využívány, nemohou existovat odděleně od infrastruktury, na jejíž pořízení stát vynakládá ze státního rozpočtu značné finanční prostředky. Současně platí, že různé typy majetku vyžadují různou ochranu, což právě také vede k diferencovanému zdanění majetku movitého a nemovitého.

5.2.2 Konstrukční prvky daně z nabytí nemovitých věcí

5.2.2.1 Subjekt daně

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je s účinností od 1. listopadu 2016 výlučně **nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci**.

Konstrukce, kdy osoba poplatníka nebyla stanovena jednotně pro všechny případy zdanění a kdy navíc bylo v některých případech umožněno, aby si smluvní strany ujednaly, kdo bude poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí, byla zrušena, neboť přinášela řadu problémů jak pro poplatníky, tak pro správce daně.

Pokud jde o **nabytí spoluvlastnického podílu** na nemovité věci, považuje se každý spoluvlastník za samostatného poplatníka, který je povinen zaplatit daň pouze ze svého úplatně nabývaného podílu. Každý ze spoluvlastníků je také povinen samostatně podat daňové přiznání.

5.2.2.2 Předmět daně

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je **úplatné nabytí vlastnického práva** k taxativně vymezeným nemovitým věcem, které se nacházejí na území České republiky. Předmětem daně tak není nemovitá věc samotná (ta je předmětem daně z nemovitých věcí), ale její úplatné nabytí.

Základním charakteristickým znakem je **úplatnost** nabytí vlastnického práva, přičemž není podstatné, o jakou úplatu se jedná. Pojem „úplata“ je vymezen v § 4 zákonného opatření Senátu a rozumí se jím částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění (např. poskytnutí jiné movité nebo nemovité věci nebo služby), které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění. Úplata může být poskytnuta také kombinovaně, například z části vyplacením peněžní částky, zčásti postoupením pohledávky, převzetím závazku nebo zřeknutím se práva apod.

Z hlediska vymezení předmětu daně je dále třeba, aby se jednalo o **některou z taxativně vymezených nemovitých věcí**. Podle zákonného opatření Senátu je předmětem daně pouze úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je stavbou nebo jednotkou nebo právem stavby, popř. spoluvlastnickým podílem na této nemovité věci. Z věcných práv se zdanění vztahuje pouze na nabytí práva stavby.

Jde-li o nabytí vlastnického práva k inženýrské síti nebo spoluvlastnickému podílu na ní, je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí pouze úplatné nabytí vlastnického práva

k budově podle katastrálního zákona, která je částí této sítě, nebo spoluvlastnickému podílu na takové budově.

Posledním znakem předmětu daně z nabytí nemovitých věcí je skutečnost, že se nabývaná nemovitá věc (resp. pozemek zatížený právem stavby) **nachází na území České republiky**.

Pojem „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“ je však třeba chápat také ve smyslu fikce uvedené v § 3 zákonného opatření Senátu. Podle tohoto ustanovení se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považuje za nabytí vlastnického práva také vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu a nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby, nebo neoprávněně zřízena na tomto pozemku.

Zákonné opatření Senátu, kromě pozitivního vymezení předmětu daně, některá nabytí vlastnického práva k nemovité věci výslovně **vyjímá z předmětu daně** (negativní výčet uvedený v § 5 zákonného opatření Senátu). Těto dani nepodléhá nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jestliže k němu došlo v souvislosti s prováděním pozemkových úprav nebo s přeměnami právnických osob s výjimkou převodu jmění na společníka. Dani z nabytí nemovitých věcí rovněž nepodléhá nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která byla poskytnuta jako náhrada při vyvlastnění.

5.2.2.3 *Osvobození od daně*

Zákonné opatření Senátu upravuje poměrně rozsáhlé **věcné osvobození** od daně z nabytí nemovitých věcí, a to v § 6 pro **veřejnoprávní oblast**, v § 7 pro **nové stavby**, v § 8 pro **jednotky** a v § 9 pro **ostatní případy**. Osvobození je přitom vázáno na splnění podmínek, které jednotlivá ustanovení ukládají.

Ve **veřejnoprávní oblasti** jsou od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeny zejména transfery týkající se majetku státu nebo majetku územních samosprávných celků.

Od daně z nabytí nemovitých věcí je tak osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci **členským státem Evropské unie**, tzn. i Českou republikou. Osvobození se vztahuje na všechny případy, kdy je Česká republika nabyvatelem vlastnického práva k nemovité věci, tj. jak na případy, kdy nabývá nemovitou věc prostřednictvím svých organizačních složek, tak na případy, kde nemovitou věc nabývá do vlastnictví České republiky státní organizace jednající svým jménem (např. příspěvková organizace nebo státní podnik).

Ve stejném rozsahu je od daně osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci jiným členským státem Evropské unie než Českou republikou, a to za předpokladu, je-li zaručena vzájemnost.

V případě **územních samosprávných celků** a dobrovolných svazků obcí je nabytí vlastnického práva k nemovité věci těmito subjekty od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno vždy.

V některých případech je možnost osvobození omezena podmínkou, že nejde o **veřejnou podporu** neslučitelnou s vnitřním trhem podle přímo použitelného předpisu

Evropské unie, tj. v rozsahu, v jakém nepředstavují takovou podporu. Podle ustanovení čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie jsou s vnitřním trhem neslučitelné ty podpory, které splňují kumulativně následující podmínky: jsou poskytnuty z veřejných prostředků, zvýhodňují určité podniky či určitá odvětví podnikání a narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž a konečně ovlivňují obchod mezi členskými státy.

Od daně z nabytí nemovitých věcí je dále osvobozeno nabývání **nových staveb nebo jednotek**. Konkrétně se jedná o osvobození prvního úplatného nabytí vlastnického práva k pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, k dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu nebo k dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě za podmínek stanovených zákonným opatřením Senátu.

Osvobození nových staveb je podmíněno **5 letým testem** ode dne dokončení nebo započetí užívání, a to od toho dne, který nastane dříve.

Od daně z nabytí nemovitých věcí je také při splnění vymezených podmínek osvobozeno úplatné nabytí vlastnického práva k **jednotce, která zahrnuje družstevní byt** a nezahrnuje jiný družstevní nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru. Ve stanovených případech lze uplatnit osvobození také u nabytí vlastnického práva k jednotce z vlastnictví právnické osoby do vlastnictví nájemce nebo člena, který se finančně nebo jinak podílel na pořízení domu s jednotkami.

Ostatní případy osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí se vztahují na nabytí vlastnického práva při provádění reorganizace v rámci insolvenčního řízení, při vložení nemovité věci do sociálního družstva nebo evropského fondu sociálního podnikání nebo nabytí nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů.

5.2.2.4 Základ daně

Základem daně z nabytí nemovitých věcí je **nabývací hodnota** (tzv. valorický základ daně), kterou lze v některých případech snížit o tzv. **uznatelný výdaj**. Uznatelným výdajem je pro účely daně z nabytí nemovitých věcí odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek, kterým byla určena zjištěná cena, a to za podmínky, že je znalecký posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání a že je tento výdaj poplatníkem uplatněn v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání.

Nabývací hodnotou je **sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena** nebo **zvláštní cena**. Postup určení nabývací hodnoty je upraven v § 12 zákonného opatření Senátu. Nabývací hodnota se vždy určuje ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, tedy ke dni nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

Sjednanou cenou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tedy jakékoliv protiplnění, které je nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto. V případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci **směnou** nemovitých věcí se pro účely určení sjednané ceny nepřihlíží k hodnotě pozbývané nemovité věci.

Sjednaná cena je nabývací hodnotou vždy, pokud je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě nebo pokud zákonné opatření Senátu výslovně stanoví, že nabývací hodnotou je výlučně sjednaná cena.

Zákonné opatření Senátu výlučnost sjednané ceny stanoví pro případy nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady soudržnosti a pro případ nabytí vlastnického práva k nemovité věci ujednané ve smlouvě o výstavbě, pokud jde o nabytí za účelem vzniku nové jednotky nebo změny dosavadní jednotky nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou.

Srovnávací daňová hodnota je nabývací hodnotou, pokud je vyšší než sjednaná cena. Srovnávací daňová hodnota je částka odpovídající 75 % zjištěné ceny nebo směrné hodnoty. V případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci směnou je srovnávací daňová hodnota 100 % směrné hodnoty nebo 100 % zjištěné ceny. Poplatník v daňovém přiznání zvolí, zda se k určení srovnávací daňové hodnoty v jeho případě použije směrná hodnota, nebo zjištěná cena, avšak s výjimkou případů stanovených zákonným opatřením Senátu. Tuto výjimku tvoří případy, kdy buď poplatník neposkytne údaje o nemovité věci, které jsou nezbytné k určení směrné hodnoty (například údaje o poloze, druhu, účelu, stavu, stáří apod.), anebo kdy není možné směrnou hodnotu určit vůbec. V těchto případech se pro určení srovnávací daňové hodnoty použije vždy zjištěná cena.

Při určování směrné hodnoty se vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci. Určování směrné hodnoty je upraveno prováděcí vyhláškou Ministerstva financí č. 419/2013 Sb. Směrnou hodnotu určuje vždy správce daně, poplatník poskytuje v daňovém přiznání údaje nezbytné pro její určení.

Směrnou hodnotu nelze určit vždy. Zákonné opatření Senátu obsahuje taxativní výčet nemovitých věcí, u kterých je možné určit směrnou hodnotu. Jde o takové nemovité věci, které jsou na trhu realit často obchodované, např. bytové jednotky, rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci. Zákonné opatření Senátu současně z těchto nemovitých věcí vyjímá nemovité věci, u nichž se směrná hodnota neurčuje (např. lesní pozemek s lesním porostem, pozemek, který je vodní plochou, stavba hromadné garáže, nedokončené stavby nebo jednotky a další).

Zjištěná cena je nabývací hodnotou vždy, pokud jí není sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota. Zjištěná cena je nabývací hodnotou dále v případech, kdy zákonné opatření Senátu stanoví výslovně, že nabývací hodnotou je zjištěná cena. Zjištěnou cenou se rozumí cena určená podle zákona o oceňování majetku ve spojení s tzv. oceňovací vyhláškou. Zákonné opatření Senátu stanoví výlučnost zjištěné ceny pro případy nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě finančního leasingu, zajišťovacího převodu práva, úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva nebo nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části. Výlučně zjištěná cena se použije i v případě, že je současně s nabytím vlastnického práva k nemovité věci nabýváno vlastnické právo k jinému majetku a sjednanou cenu nemovité věci není možné samostatně stanovit.

Zvláštní cena je nabývací hodnotou vždy tehdy, pokud ji lze určit, a platí pro specifické případy. Tato cena je nazývána „zvláštní“ především proto, že je pro každý specifický případ zpravidla odlišná. Zákonným opatřením Senátu je zvláštní cena výslovně stanovena např. pro nabytí nemovité věci jejím vydražením nebo předražek, ve specifických situacích týkajících se obchodních korporací, v souvislosti s insolvencí, v souvislosti s pozůstalostí a v některých dalších specifických případech, a to např. při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví soudem, při vyvlastnění, při prodeji nemovité věci z majetku členského státu Evropské unie nebo jiného státu aj.

5.2.2.5 Sazba daně

Sazba daně z nabytí nemovitých věcí je jednotně stanovena pro všechny případy bez ohledu na výši základu daně nebo osobu poplatníka. Sazba daně činí **4 %** (tzv. poměrná lineární sazba).

5.2.2.6 Výpočet daně

Daň z nabytí nemovitých věcí se určí jako součin základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby daně.

5.2.2.7 Zdaňovací období

Vzhledem k tomu, že se v případě daně z nabytí nemovitých věcí jedná o daň **jednorázovou**, zdaňovací období není upraveno.

5.2.2.8 Rozpočtové určení daně

Daň z nabytí nemovitých věcí je příjmem **státního rozpočtu**.

5.2.3 Správa daně z nabytí nemovitých věcí

Správa daně z nabytí nemovitých věcí se řídí zákonným opatřením Senátu a podpůrně daňovým řádem.

Správcem daně z nabytí nemovitých věcí jsou orgány Finanční správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **finančními úřady**. **Místně příslušným** ke správě daně z nabytí nemovitých věcí je správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nachází nemovitá věc, u níž dochází k nabytí vlastnického práva, nebo pozemek zatížený právem stavby. Pokud se nemovitá věc nachází v obvodu územní působnosti více správců daně, pak je místně příslušným správce daně z příjmů poplatníka.

Pokud není možné určit velikost podílu jednotlivých poplatníků na nabývané nemovité věci, vzniká tzv. **solidární daňová povinnost** a poplatníci jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně. Ne zvolí-li si tyto poplatníci **společného zmocněnce**, ustanoví jim správce daně **společného zástupce**. Pokud není určen samotnými poplatníky společný zmocněnec, je ze zákona společným zástupcem ten poplatník, který jako první podal daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání.

Lhůta pro podání **daňového přiznání** je rozlišena v závislosti na tom, zda se jedná o nabytí nemovité věci zapsané v katastru nemovitostí, nebo nemovité věci, která se do katastru nemovitostí nezapisuje.

V případě nabytí nemovité věci **evidované v katastru nemovitostí** je poplatník povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž byl proveden zápis do katastru nemovitostí. V případě nabytí nemovité věci **nevidované v katastru nemovitostí** je poplatník povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Pro některé případy nabytí vlastnického práva k nemovité věci nevidované v katastru nemovitostí je stanoven specifický běh lhůty (např. při nabytí takové nemovité věci ve veřejné dražbě).

K daňovému přiznání je třeba **přiložit písemnost**, na jejímž základě bylo vlastnické právo zapsáno do katastru nemovitostí nebo písemnost, která potvrzuje nabytí vlastnického práva, pokud jde o nemovitou věc, která není evidovaná v katastru nemovitostí. V případě, že je nabývací hodnotou zvláštní cena je třeba předložit i písemnost potvrzující nebo alespoň osvědčující tuto cenu.

Současně je jako příloha daňového přiznání vyžadován **znalecký posudek** o zjištěné ceně, je-li zjištěná cena výlučně nabývací hodnotou, nebo vychází-li se pro účely určení srovnávací daňové hodnoty ze zjištěné ceny. Znalecký posudek se nevyžaduje, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci, které je od daně osvobozeno.

Pokud poplatník uplatní **uznatelný výdaj**, je povinen přiložit k daňovému přiznání také doklad o zaplacení odměny a nákladů znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu.

Daňové přiznání **není třeba podávat** v těch případech, kdy jde o nabytí vlastnického práva k nemovité věci (i) členským státem Evropské unie, tzn. i Českou republikou, (ii) jiným státem než členským státem Evropské unie, je-li od daně osvobozeno, nebo (iii) územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí.

Pokud se týká placení daně, je stanoven limit pro její předepsání a placení. Je-li daň nižší než 200 Kč, **daň se nepředepíše a neplatí** (ačkoli daňové přiznání se podává).

Zákonné opatření Senátu obsahuje **speciální ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně**, která se použijí tehdy, pokud si poplatník zvolí, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu. V daňovém přiznání musí poplatník vyčíslit zálohu daně a uvést údaje nutné k určení směrné hodnoty, přičemž daň samotnou na základě zmíněných údajů poskytnutých poplatníkem vyčíslí správce daně. Poplatník platí daň prostřednictvím zálohy, která je splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Jestliže se správcem daně vyměřovaná daň neodchyluje od zálohy, považuje se záloha za tvrzenou daň. Je-li daň naopak vyšší než záloha, je rozdíl mezi daní a zálohou splatný ve lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru. Uhrazená záloha se započítává na úhradu splatné daně.

Dále je též upraven **zánik daňové povinnosti** k dani z nabytí nemovitých věcí, a to tak, že jsou vymezeny situace, při kterých může k zániku dojít, avšak může to být pouze na základě aktivního konání poplatníka (podání daňového přiznání, resp. dodatečného daňového přiznání) a současně splnění podmínky, že vlastníkem nemovité věci je její původní vlastník. Zánik daňové povinnosti je možný zejména v případech, kdy sice došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci (a byl tudíž naplněn předmět daně), ale toto nabytí vlastnického práva

není trvalé, což s ohledem na specifický charakter daných nabytí rovněž odůvodňuje možný zánik daňové povinnosti. Daňová povinnost potom zaniká ke dni nabytí účinnosti rozhodnutí správce daně. Důvodem pro zánik daňové povinnosti tak může být odstoupení od smlouvy, na jejímž základě bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci, zdánlivost nebo neplatnost právního jednání, na základě kterého bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci, splnění rozvazovací podmínky, zrušení smlouvy v důsledku neúměrného zkrácení, zrušení vyvlastnění, nebo zánik zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným.

5.3 Daň silniční

5.3.1 Význam a funkce daně silniční

Daň silniční je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“). Tento druh daně je považován za jeden z **významných ekonomických nástrojů**, neboť je významným zdrojem příjmů Státního fondu dopravní infrastruktury. V rámci této daně se uplatňuje řada motivačních opatření přispívajících k obnově vozového parku či k pořizování vozidel, jejichž provozování je šetrnější k životnímu prostředí. Tato daň je svým charakterem **opakující se přímá majetková daň**.

5.3.2 Konstrukční prvky daně silniční

5.3.2.1 Subjekt daně

Obecně platí, že **poplatníkem** daně silniční je ten, kdo je **zapsán v technickém průkazu vozidla** jako provozovatel vozidla. Provozovatelem silničního vozidla je osoba, která je v registru silničních vozidel zapsána jako vlastník vozidla, není-li jako jeho provozovatel v registru silničních vozidel zapsána jiná osoba (§ 2 odst. 15 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích).

V případě, že osoba zapsána v technickém průkazu jako provozovatel zemřela, zanikla nebo byla zrušena, je poplatníkem této daně **ten, kdo vozidlo užívá**.

Poplatníkem daně je rovněž **zaměstnavatel**, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, a to za podmínky, že daňová povinnost nevznikla již samotnému provozovateli vozidla.

V případě osob se **sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí**, které provozují vozidla podléhající zdanění v České republice, je poplatníkem daně silniční organizační složka těchto osob. Pro účely daně silniční se za organizační složku osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí považuje také stálá provozovna podle právních předpisů upravujících daně z příjmů. Poplatníkem daně silniční je i osoba, která používá vozidlo registrované a určené jako mobilizační rezerva nebo pohotovostní zásoba.

Je-li u téhož vozidla poplatníků více, platí daň **společně a nerozdílně**.

5.3.2.2 Předmět daně

Předmětem daně silniční jsou **motorová vozidla a jejich přípojná vozidla** (dále jen „vozidla“) za předpokladu, že jsou v České republice **registrovaná, provozovaná a používaná** poplatníkem daně z příjmů právnických osob (s výjimkou používání k činnosti veřejně prospěšného poplatníka daně z příjmů právnických osob, pokud příjmy z této jeho činnosti nejsou předmětem daně z příjmů), nebo používaná poplatníkem daně z příjmů fyzických osob k činnosti nebo v přímé souvislosti s činností, ze kterých plynou příjmy ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 zákona upravujícího daně z příjmů. Jde o tři kumulativně stanovené podmínky, které v případě, že vozidlo podléhá zdanění daní silniční, musí být splněny současně. Při absenci splnění kterékoliv z nich tak není zcela naplněn předmět daně silniční a takové vozidlo pak dani silniční v České republice nepodléhá. Výjimku tvoří vozidla s **největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny** určená výlučně k přepravě nákladů (např. nákladní automobily, tahače, nákladní přívěsy a nákladní návěsy), která jsou registrovaná v České republice, která jsou vždy předmětem daně.

Veřejně prospěšným poplatníkem je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním (dle § 17a odst. 1 zákona o daních z příjmů). Jedná se například o zájmové sdružení právnických osob (není-li zřízeno za účelem podnikání), spolek, odborovou organizaci, politickou stranu a politické hnutí, registrovanou církev a náboženskou společnost, nadaci a nadační fond, obecně prospěšnou společnost a ústav, veřejnou vysokou školu a veřejnou výzkumnou instituci, školskou právnickou osobu, organizaci zaměstnavatelů, organizační složku státu, obec, kraj, dobrovolný svazek obcí, Regionální radu regionů soudržnosti, příspěvkovou organizaci, státní fond, organizaci zaměstnavatelů atd. U zájmových sdružení právnických osob zastupujících podnikatelské subjekty je kritériem pro zařazení do skupiny veřejně prospěšných poplatníků skutečnost, že mají osvobozeny členské příspěvky od daně z příjmů.

V případě veřejně prospěšných poplatníků podléhají zdanění daní silniční vozidla za předpokladu naplnění třech kumulativních podmínek, tj. že se jedná o vozidlo registrované v České republice, provozované v České republice a veřejně prospěšný poplatník předmětné vozidlo používá k činnosti, z níž příjmy jsou předmětem daně z příjmů dle § 18a zákona o daních z příjmů.

Pro účely daně silniční se Česká televize, Český rozhlas, Česká tisková kancelář a zdravotní pojišťovna považují za veřejně prospěšné poplatníky daně z příjmů právnických osob. Příjmy těchto subjektů se pro účely daně silniční určují, jako by tito poplatníci byli veřejně prospěšnými poplatníky daně z příjmů právnických osob.

Vozidla vyřazená z provozu dani silniční nepodléhají.

Zákon o dani silniční rovněž stanoví i **negativní výčet**, tj. výslovně některá vozidla vyjímá ze zdanění. Předmětem daně tedy nejsou:

- speciální pásové automobily a ostatní vozidla, jakož i zemědělské a lesnické traktory a jejich přípojná vozidla a další zvláštní vozidla a
- vozidla, kterým byla přidělena zvláštní registrační značka.

5.3.2.3 Osvobození od daně

Zákon o dani silniční stanoví taxativní výčet vozidel, která jsou za předpokladu naplnění všech zákonných podmínek od silniční daně osvobozena. Zákonná úprava kombinuje různé předpoklady pro uplatnění osvobození, např. osobu provozovatele vozidla, účel užívání vozidla, či specifické vybavení vozidla aj.

Obecně platí, že nárok na osvobození od daně silniční **lze uplatnit pouze za celý kalendářní měsíc**, resp. kalendářní měsíce, v jejichž celém průběhu byly všechny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění osvobození splněny. V případě, že podmínky pro uplatnění nároku na osvobození daně vozidlo splňuje pouze po část kalendářního měsíce, nelze nárok na osvobození od daně uplatnit.

Od daně silniční jsou osvobozeny například:

- motocykly a jejich přípojná vozidla,
- vozidla zabezpečující linkovou osobní vnitrostátní přepravu za předpokladu, že ujedou pro tento účel více než 80 % kilometrů z celkového počtu kilometrů jimi ujetých ve zdaňovacím období,
- vozidla provozovaná ozbrojenými silami, vozidla civilní obrany, vozidla bezpečnostních sborů, obecní policie, sboru dobrovolných hasičů, vozidla poskytovatele zdravotních služeb, vozidla důlní a horské záchranné služby a poruchové služby plynárenských a energetických zařízení. Osvobození u těchto vozidel lze však uplatnit pouze za předpokladu, že vozidlo je vybaveno zvláštním zvukovým výstražným zařízením a zvláštním výstražným světlem modré barvy zapsanými v technickém průkazu k vozidlu. Obdobně platí také pro vozidla požární ochrany používaná jednotkou hasičského záchranného sboru podniku. Pro vozidla poskytovatele zdravotních služeb a vozidla důlní a horské záchranné služby nevybavená zvláštním zvukovým výstražným zařízením a zvláštním výstražným světlem modré barvy je rozhodné jejich označení v technickém průkazu vozidla (sanitní, záchranná).
- vozidla speciální samosběrová (zametací), speciální jednoúčelová vozidla - značkovače silnic a vozidla správců komunikací nebo osob pověřených správcem komunikací, která jsou používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací, s výjimkou osobních automobilů
- vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, která mají elektrický pohon, nebo hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor, dále vozidla, která používají jako palivo zkapalněný ropný plyn (LPG) nebo stlačený zemní plyn (CNG), nebo jsou vybavena motorem určeným jeho výrobcem ke spalování automobilového benzínu a etanolu 85 (E85)
- a další.

5.3.2.4 Základ daně

Podle § 5 zákona o dani silniční je základem daně u:

- **osobních automobilů** zdvihový objem motoru v cm³ (s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon),
- **návěsů** součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav,
- **ostatních vozidel** největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

Pro určení základu daně jsou vždy rozhodující údaje zapsané v technickém průkazu vozidla. Základ daně lze charakterizovat jako specifický základ.

5.3.2.5 Sazba daně

Koncepce základní sazby daně silniční je založena na **roční sazbě daně** (tzv. pevná sazba). Jedinou výjimkou je ve specifickém případě možnost využití **denní sazby daně**.

V případě **osobních automobilů** se sazba daně pohybuje v rozmezí 1 200 až 4 200 Kč. V případě **ostatních vozidel** se sazba daně pohybuje v závislosti na základu daně od 1 800 Kč (u vozidel s jednou nápravou s nejvyšší povolenou hmotností do 1 tuny) až do 50 400 Kč (u vozidel s třemi nápravami s nejvyšší povolenou hmotností nad 36 tun).

Roční sazba daně se určuje podle údajů uvedených v technickém průkazu vozidla.

U vozidel používaných pro činnosti výrobní povahy v rostlinné výrobě, je-li poplatníkem daně osoba provozující zemědělskou výrobu, se **roční sazba daně snižuje o 25 %**. Toto snížení nelze uplatnit u osobních automobilů.

V souvislosti s datem registrace vozidla (bez ohledu na druh či kategorii vozidla) se **roční sazba daně může snížit o 48 %, 40 %, či 25 %**. Příslušná výše snížení se odvíjí od stáří vozidla, resp. data první registrace vozidla a platí vždy po dobu 36 kalendářních měsíců. Nárok na příslušné snížení sazby daně vzniká počínaje kalendářním měsícem první registrace vozidla a končí u téhož vozidla nejpozději po 108 kalendářních měsících. Při změně provozovatele vozidla s nárokem na snížení sazby daně lze u nového provozovatele uplatnit příslušné snížení sazby daně nejdříve v kalendářním měsíci zápisu změny provozovatele v technickém průkazu. Snížení roční sazby daně se uplatňuje u každého vozidla samostatně podle údajů uvedených v technických průkazech vozidel.

Bez ohledu na datum první registrace vozidla se **snižuje roční sazba daně o 100 %** u nákladních automobilů vč. tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, a **o 48 %** u uvedených vozidel s největší povolenou hmotností 12 a více tun, pokud:

- a) jsou tato vozidla **používána veřejně prospěšným poplatníkem** daně z příjmů právnických osob pouze k činnosti, z níž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně z příjmů,
- b) jsou tato vozidla používána **fyzickou osobou pouze k činnosti**, ze které nebo v přímé souvislosti se kterou **neplynou příjmy ze samostatné činnosti** (§ 7 zákona o daních z příjmů), nebo

- c) jde o **výcviková vozidla** podle právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel (zákon č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, ve znění pozdějších předpisů), která nejsou používána k činnosti, z níž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, nebo plynou příjmy ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 zákona upravujícího daně z příjmů.

U vozidel poprvé registrovaných v České republice nebo v zahraničí do 31. prosince 1989 se roční sazba daně zvyšuje o **25 %**.

Pro některé případy zákon o dani silniční stanoví zákaz kombinovat nároky na snížení, resp. zvýšení roční sazby daně.

Denní sazbu lze využít v případech, kdy je poplatníkem daně zaměstnavatel, který vyplácí zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla cestovní náhrady. Denní sazba daně činí **25 Kč**. Postup při placení záloh (denní sazbou nebo poměrnou částí roční daňové sazby) nelze u téhož osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla v průběhu zdaňovacího období měnit. Zvolený postup při placení záloh lze změnit při výpočtu daně v daňovém přiznání, přitom nelze kombinovat u téhož osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla roční a denní sazbu.

5.3.2.6 *Sleva na dani*

Zákon o dani silniční stanoví podmínky a pravidla pro poskytnutí **slevy na dani** silniční u vozidel, která jsou používána v tzv. **kombinované dopravě**. Principem kombinované dopravy je uskutečňovat dopravu v určité přepravní jednotce nebo silničním vozidle. Jako přepravní jednotku zákon o dani silniční uvádí velký kontejner, výměnnou nástavbu či odvalovací kontejner. V tomto ohledu zákon o dani silniční připouští vedle přepravní jednotky použití také nákladního automobilu, přívěsu, návěsu s tahačem nebo návěsu bez tahače. Dalším významným předpokladem je skutečnost, že při překládce nákladu, kdy dochází ke změně používaného druhu dopravy, se manipuluje pouze s přepravní jednotkou či s vozidlem, v němž je náklad uložen. K přímé manipulaci se zbožím zde nesmí docházet. Pro kombinovanou dopravu charakteristicky platí, že v případě překládky dopravovaného nákladu se překládá pouze nákladová jednotka kombinované dopravy, nikoliv samotné zboží.

Kromě výše zmíněných podmínek zákon o dani silniční stanoví i další podmínky, jež je třeba splnit, např. naplnění minimální vzdálenosti, při které je doprava uskutečněna po železnici či vnitrozemské vodní cestě.

Vlastní výše poskytované slevy na dani u vozidel používaných v kombinované dopravě se odvíjí od příslušného **počtu uskutečněných jízd** v kombinované dopravě v příslušném zdaňovacím období. Výše slevy může poté činit 90 %, 75%, 50 % či 25 % daně. Slevu na dani silniční ve výši 100 % lze uplatnit u vozidel používaných výlučně k přepravě v počátečním nebo konečném úseku kombinované dopravy.

5.3.2.7 Výpočet daně

V případě, že daňová povinnost u vozidla **trvá celé zdaňovací období**, určí se daň silniční v závislosti na základu daně dle sazebníku stanoveného zákonem o dani silniční (§ 6 odst. 1 a 2), popř. se upraví o příslušné snížení či zvýšení roční sazby.

U vozidel, u nichž daňová povinnost **vznikne, nebo zanikne v průběhu zdaňovacího období**, se daň vypočte jako součin jedné dvanáctiny částky uvedené v sazebníku (popř. upravené o příslušné snížení či zvýšení roční sazby daně) a počtu kalendářních měsíců, ve kterém u vozidla trvala, vznikla nebo zanikla daňová povinnost ve zdaňovacím období.

V případech, kdy je poplatníkem daně zaměstnavatel, který zvolí **denní sazbu daně**, se daň silniční určí jako součin denní sazby daně a počtu příslušných dní.

5.3.2.8 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je **kalendářní rok**.

5.3.2.9 Rozpočtové určení daně

Výnos daně silniční je příjmem **Státního fondu dopravní infrastruktury**.

5.3.3 Správa daně silniční

Správa daně silniční se řídí zákonem o dani silniční a podpůrně daňovým řádem.

Správce daně silniční jsou orgány Finanční správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **finančními úřady**.

Nový poplatník daně je povinen podat **přihlášku k registraci** k dani silniční ve lhůtě splatnosti nejbližší zálohy.

Zálohy silniční daně se standardně platí čtyřikrát ročně. Za každý kalendářní měsíc, ve kterém vznikla, trvala nebo zanikla daňová povinnost, se platí jedna dvanáctina roční sazby daně (příp. upravené o příslušné zvýšení nebo snížení roční sazby daně) za každý kalendářní měsíc, ve kterém vozidlo v rozhodném období podléhalo dani silniční. V odůvodněných případech může správce daně stanovit zálohy na daň silniční nižší, popř. povolí výjimku z povinnosti daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období (§ 174 daňového řádu).

Zálohy se platí za čtvrtletí (resp. poslední dva měsíce) předcházející měsíci, na který připadá splatnost zálohy, a to:

- 15. dubna za I. čtvrtletí (leden, únor, březen)
- 15. července za II. čtvrtletí (duben, květen, červen)
- 15. října za III. čtvrtletí (červenec, srpen, září)
- 15. prosince za předcházející dva celé měsíce (říjen, listopad).

Daňové přiznání k dani silniční se podává nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

Daňové přiznání **nemají povinnost podat** ti poplatníci, kteří jsou provozovateli vozidla se sníženou sazbou o 100 % (viz § 6 odst. 9 zákona o dani silniční), avšak pouze za podmínky, že dani nepodléhají další vozidla těchto poplatníků.

Daň silniční je splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, přičemž částky zaplacené na zálohách na daň se započítávají na úhradu daně.

6. NEPŘÍMÉ DANĚ

6.1 *Daň z přidané hodnoty*

6.1.1 Význam a funkce daně z přidané hodnoty

Podstatou daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží či služby, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity. Tímto mechanismem je dosaženo daňové neutrality (na rozdíl od daně z obrátu), neboť na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služby se daň již znovu nevaluje.

Soudní dvůr Evropské unie ve své judikatuře charakterizuje DPH jako:

- **obecnou daň ze spotřeby** aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze konečného prodeje,
- **daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb**, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby,
- **daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb** na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.

Řada předních daňových teoretiků zastává názor, že právě všeobecná daň ze spotřeby tohoto typu by měla v daňovém systému dominovat, resp. její podíl v něm by se měl zvyšovat. Na významu tato daň nabývá především v souvislosti s nutností konsolidace veřejných rozpočtů, kde se volba zvýšení sazeb daní ze spotřeby jeví jako vhodný nástroj k naplnění veřejných zdrojů.

DPH lze charakterizovat jako **opakující se nepřímou všeobecnou daň**.

DPH má mnoho funkcí a vlastností. Všeobecně můžeme říct, že DPH je **neutrální daň**. V domácím obchodu je neutrality dosaženo tak, že obchodníkovi je DPH placeno odběratelem na výstupu s tím, že odběratel si potom na oplátku může odečíst DPH, kterou zaplatil, na vstupu. Vyvážení zboží nepodléhá DPH, zatímco dovozy podléhají stejné DPH jako rovnocenné vnitrostátní zboží.

DPH má dále funkci **daně ze spotřeby**. Z ekonomického hlediska ji můžeme vnímat jako daň na konečnou spotřebu domácností a státu. Z právního i praktického pohledu jde v podstatě o daň z transakcí.

DPH je **uložena na tokovou veličinu**. Tato toková veličina je ohraničena časovým úsekem od-do. Standardní časový úsek je měsíc či čtvrtletí. DPH je ukládána nejen na trh produktů, ale i na trh výrobních faktorů.

Dále je DPH **výhodná pro mezinárodní obchod**. Technika daně umožňuje, aby vývoz byl prováděn bez daně (používá se osvobození od daně s nárokem na odpočet daně).

Důležitou vlastností DPH je to, že se jedná o **jednu z nejvýnosnějších daní** v českém daňovém systému.

DPH je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“). DPH je daní harmonizovanou s právem

Evropské unie, stejně jako spotřební daně. Základní směrnicí v této oblasti je směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

6.1.2 Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty

6.1.2.1 Daňové subjekty

Z hlediska daňových subjektů je třeba v oblasti DPH rozlišovat osobu povinnou k dani, plátce, identifikovanou osobu a skupinu.

Osoba povinná k dani je podle § 5 zákona o DPH fyzická nebo právnická osoba, která **samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti**. Podle zákona o DPH **ekonomickou činností je** soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

Za **ekonomickou činnost se ale nepovažuje** činnost zaměstnanců nebo jiných osob vyplývající z pracovněprávního vztahu anebo činnosti, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

Z povinnosti k dani jsou rovněž vyjmuty **veřejnoprávní subjekty** (stát, kraje, obce, organizační složky státu a právnické osoby zřízené nebo založené na základě zvláštního právního předpisu anebo zvláštním právním předpisem) při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, pokud nedojde k výraznému narušení hospodářské soutěže uskutečňováním některých těchto činností.

Plátcem (§ 6 a násl.) se stane osoba povinná k dani, pokud naplní zákonem stanovené podmínky. Nejtypičtější případ vzniku plátcovství je překročení obratu 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V takovém případě je osoba povinná k dani plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Kromě zákonem stanovených důvodů, na jejichž základě se osoba povinná k dani stane plátcem ze zákona, se osoba povinná k dani může stát plátcem dobrovolně.

Specifickým plátcem je **skupina** (§ 5a a násl.). Jde o označení pro skupinu spojených osob se sídlem nebo provozovnou v České republice, která se zaregistruje jako jeden plátce DPH. Za tyto spojené osoby se považují kapitálově spojené osoby (osoby, které se podílí na kapitálu či hlasovacích právech v určitém podílu) nebo jinak spojené osoby (osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba). Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Účast ve skupině je dobrovolná. Osoby, které jsou součástí jedné skupiny, nemusí uplatňovat DPH při plnění mezi sebou a podávají daňové přiznání, souhrnné a kontrolní hlášení za celou skupinu.

Identifikovaná osoba (§ 6g a násl.) má obdobné postavení jako plátce DPH pro přeshraniční plnění, v České republice zůstává neplátcem (zjednodušeně řečeno). Nemá také

nárok na odpočet zaplacené DPH. Pokud je subjekt již plátcem DPH, nemůže se stát identifikovanou osobou.

6.1.2.2 *Předmět daně*

Tento institut je v zákoně o DPH vymezen v ustanovení § 2, podle kterého je předmětem daně:

- **dodání zboží,**
- **poskytnutí služby,**
- **pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie.**

Výše uvedená plnění jsou předmětem daně, pouze pokud jsou uskutečňována **za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti s místem plnění v České republice.**

Předmětem daně je také **pořízení nového dopravního prostředku** z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani.

V neposlední řadě je předmětem daně **dovoz zboží** ze zemí mimo Evropskou unii (tj. ze třetích zemí) s místem plnění v České republice.

Plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně, je **zdanitelné plnění.**

Zákon o DPH také upravuje **povinnost daň přiznat nebo zaplatit** (součástí povinnosti daň přiznat je i povinnost daň zaplatit, povinnost daň zaplatit však může existovat i samostatně). Tato povinnost vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud dojde k přijetí zálohy před uskutečněním zdanitelného plnění, vzniká tato povinnost ke dni přijetí této zálohy.

6.1.2.3 *Základ daně*

Základem daně je **vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění**, kromě DPH samotné. Tuto úplatu může obdržet od osoby, které poskytl zdanitelné plnění, nebo od třetí osoby.

Při přijetí zálohy před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté úplaty snížená o DPH.

Do základu daně se zahrnují také jiné daně, poplatky, dotace k ceně, vedlejší výdaje zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize nebo materiál přímo související s poskytovanou službou. Základ daně se snižuje o slevu z ceny.

6.1.2.4 *Sazba daně*

U zdanitelného plnění se uplatňují celkem **tři sazby daně**, tedy základní sazba daně a dvě snížené sazby daně. Jedná se o sazbu poměrnou lineární.

Základní sazba daně činí 21 %.

První snížená sazba daně ve výši **15 %** se uplatňuje u tepla, chladu, dále na potraviny a nápoje, rostliny a jejich semena, zdravotnické prostředky a pomůcky, zboží používané ke

zmírnění následků nemocí, přeprava osob, úprava a rozvod vody, sběr a přeprava komunálního odpadu, atd. (§ 47, příloha č. 2 a 3).

Druhá snížená sazba daně činí **10 %** a týká se kojenecké výživy, vybraných mlýnských výrobků, léků, knih a hudebnin (příloha č. 3a).

U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná v den vzniku povinnosti přiznat daň. Při přijetí zálohy se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z této zálohy.

Mantinely pro uplatnění snížených sazeb jsou upraveny evropským právem. Důvody pro uplatnění snížené sazby daně **u zboží** mohou být např. sociální nebo kulturně sociální a většinou souvisí se základními životními potřebami. Snížená sazba daně je také aplikována v oblasti **služeb** a důvody jejich užití jsou obdobné.

6.1.2.5 Výpočet daně

Výpočet daně se odvozuje od toho, zda se vychází z ceny zahrnující DPH či nikoliv.

Pokud **cena nezahrnuje DPH**, daň se vypočte podle následujícího vzorce (§ 37 odst. 1) – tzv. **výpočet zdola**:

$$DPH = \text{cena bez DPH} \times \frac{\text{sazba daně}}{100}$$

Příklad:

Cena bez DPH za zdanitelné plnění je 1 000 Kč, zdanitelné plnění podléhá sazbě daně ve výši 21 %. Výpočet daně by dle výše uvedeného vzorce probíhal následovně:

$$DPH = 1\,000 \times \frac{21}{100}$$

$$DPH = 210 \text{ Kč}$$

Pokud **cena zahrnuje DPH**, daň se vypočte podle následujícího vzorce (§ 37 odst. 2) – tzv. **výpočet shora**:

$$DPH = \text{cena s DPH} \times \frac{\text{sazba daně}}{100 + \text{sazba daně}}$$

Příklad:

Cena s DPH za zdanitelné plnění je 1 000 Kč, zdanitelné plnění podléhá sazbě daně ve výši 21 %. Výpočet daně by dle výše uvedeného vzorce probíhal následovně:

$$DPH = 1\,000 \times \frac{21}{100 + 21}$$

$$DPH = 173,55 \text{ Kč}$$

6.1.2.6 Osvobození od daně

Zákon o DPH rozeznává 2 typy osvobozených plnění, a to **plnění osvobozená bez nároku na odpočet** (§ 51) a **plnění osvobozená s nárokem na odpočet** (§ 63).

Při splnění podmínek jsou od daně **bez nároku na odpočet daně** osvobozeny zejména základní poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, pojišťovací a penzijní činnosti, dodání a nájem nemovitých věcí, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc, nebo provozování hazardních her. Lze uvést, že bez nároku na odpočet daně se osvobozuje řada konkrétních odvětví považovaných za nezbytné ze sociálních důvodů, zejména zdravotnictví, školství a charita.

Při splnění podmínek je od daně **s nárokem na odpočet daně** osvobozeno např. dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží, přeprava osob nebo poskytnutí služby do třetí země.

Plnění osvobozená od daně bez nároku i s nárokem na odpočet daně je plátce povinen uvést do daňového přiznání.

6.1.2.7 *Odpočet daně*

Plátce má podle § 72 a násl. zákona o DPH možnost odečíst si daň zaplacenou dodavateli (kterou případně musel sám přiznat) od daně vybrané od svých odběratelů. Neboli DPH, kterou zaplatil při nákupech svých vstupů dodavatelům, tzv. **DPH na vstupu**, si může odpočítat od daně, kterou obdrží za své výstupy (produkty) od svých odběratelů, tzv. **DPH na výstupu**.

Obecně platí, že **nárok na odpočet daně** má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti. Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu například u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije k uskutečňování zdanitelných plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby) s místem plnění v tuzemsku, nebo k uskutečňování plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.

Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je třeba splnit podmínky stanovené zákonem o DPH (např. mít daňový doklad). Plátce má na uplatnění nároku na odpočet daně 3 roky od jeho vzniku.

V případě, že za zdaňovací období převyší odpočet daně daň na výstupu, označuje se takto vzniklý rozdíl jako **nadměrný odpočet**.

6.1.2.8 *Zdaňovací období*

Základním zdaňovacím obdobím je **kalendářní měsíc** (§ 99).

Zdaňovací období lze změnit na **kalendářní čtvrtletí** (§ 99a), pokud plátce splní tyto podmínky:

- jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou a

- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

Změna zdaňovacího období se činí na celý kalendářní rok. Změnu zdaňovacího období nelze učinit pro kalendářní rok, v němž byl plátcem registrován, ani pro bezprostředně následující kalendářní rok.

6.1.2.9 Rozpočtové určení daně

DPH patří mezi **daně sdílené**. Výnos této daně je tedy poměrně dělen mezi státní rozpočet, rozpočty krajů a rozpočty obcí. Část výnosu této daně je převáděna do rozpočtu Evropské unie.

6.1.2.10 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti, tzv. **reverse charge**, je v rámci mechanismu uplatňování DPH režimem specifickým. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (plátcem, který zdanitelné plnění uskutečnil), v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud příjemce dotčeného zdanitelného plnění není plátcem DPH.

Plátcem, který dotčené zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví **daňový doklad**, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH – namísto toho uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátcem, pro kterého bylo plnění uskutečněno.

Rozlišují se dvě kategorie tuzemských plnění, u kterých dochází k přenesení daňové povinnosti, a to buď **trvale**, nebo **dočasně**.

Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti se týká například dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH (např. železný šrot, sběrový papír) nebo poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti se týká dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 zákona o DPH a uplatní se také v případě mechanismu rychlé reakce. Dočasnost plyne z omezení doby, po kterou se tento režim může uplatnit, a to na základě směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (čl. 199a a 199b).

Konkrétní dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se dočasný režim přenesení daňové povinnosti použije, se stanovuje nařízením vlády (nařízení vlády č. 361/2014 Sb.). Jedná se například o převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání elektřiny nebo plynu, poskytnutí vybraných služeb elektronických komunikací (telekomunikační služby) nebo dodání tzv. vybraného zboží. V případě vybraného zboží se režim přenesení daňové povinnosti uplatní za podmínky, že základ daně vybraného zboží přesáhne hodnotu 100 000 Kč.

Nařízení vlády považuje za vybrané zboží například tyto komodity:

- obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen a cukrové řepy,

- některé kovy včetně drahých kovů,
- mobilní telefony,
- integrované obvody,
- notebooky, tablety,
- herní konzole.

6.1.3 Správa daně z přidané hodnoty

Správa DPH se řídí zákonem o DPH a podpůrně daňovým řádem.

6.1.3.1 Správce daně

Výkon správy DPH vykonávají orgány Finanční správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **finančními úřady**. Při dovozu zboží je správcem daně celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu vzniká plátcí.

6.1.3.2 Daňová tvrzení a splatnost daně

Daňové přiznání má povinnost podat každá osoba, které vznikla povinnost přiznat daň. Typicky se bude jednat o plátce nebo identifikovanou osobu. Plátce je povinen podat daňové přiznání i v případě, že mu nevznikla povinnost přiznat daň. Daňové přiznání se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tj. po skončení kalendářního měsíce, nebo kalendářního čtvrtletí.

Plátce nebo identifikovaná osoba jsou v určitých případech povinni podávat také **souhrnné hlášení**. Správce daně je tak informován o zdanitelných plněních, která se uskutečňují se subjekty z jiných států Evropské unie. Souhrnné hlášení se podává do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.

Plátce je povinen podávat také **kontrolní hlášení**. Kontrolní hlášení nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. V kontrolním hlášení se uvádí údaje z daňových dokladů, které se již v současné době povinně evidují. Právnícké osoby podávají kontrolní hlášení měsíčně, a to do 25. dne po skončení kalendářního měsíce. Fyzické osoby podávají kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy v závislosti na zdaňovacím období konkrétního plátce buď za kalendářní měsíc, nebo za kalendářní čtvrtletí. Kontrolní hlášení bylo zavedeno jako efektivní prostředek k odhalení daňových úniků a podvodů. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost správce daně, tak aby k odčerpávání finančních prostředků nedocházelo.

Daňové přiznání, souhrnné i kontrolní hlášení a přílohy těchto tvrzení se v zásadě **podávají elektronicky**.

DPH je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

6.1.3.3 Vracení nadměrného odpočtu

Na rozdíl od situace, kdy má plátce povinnost DPH uhradit ve standardní lhůtě podle daňového řádu (tj. do konce lhůty pro podání daňového přiznání), má správce daně v situaci opačné, kdy vzniká plátcí nadměrný odpočet a v důsledku stanovení nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, pro jeho vrácení vymezenou lhůtu 30 dnů od jeho vyměření.

6.1.3.4 Ručení

V zákoně o DPH je upraveno **ručení příjemce zdanitelného plnění** (§ 109) za nezaplacenou daň z daného zdanitelného plnění. **Příjemcem zdanitelného plnění** je plátce DPH, který od jiného plátce DPH přijal zdanitelné plnění v tuzemsku nebo který za takové zdanitelné plnění zaplatil. Zákon o DPH pro vznik ručení předpokládá buď naplnění tzv. vědomostního testu (tj. příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že např. dojde ke zkrácení daně nebo vylákání jiné daňové výhody), nebo jiných skutečností. Jinou skutečností může být například to, že úplata za zdanitelné plnění byla poskytnuta bezhotovostním převodem na bankovní účet vedený mimo tuzemsko nebo že poskytovatel zdanitelného plnění je nespolehlivým plátcem. Za nespolehlivého plátce (§ 106a) správce daně označí toho plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě DPH.

Kromě ručení příjemce zdanitelného plnění upravuje zákon o DPH také ručení oprávněného příjemce (§ 108a).

Riziku ručení se lze vyhnout tím, že příjemce zdanitelného plnění využije tzv. zvláštní způsob zajištění daně, tj. že daň za zdanitelné plnění uhradí přímo správci daně (§ 109a).

6.2 Spotřební daň

6.2.1 Význam a funkce spotřebních daní

Primární funkcí spotřebních daní je **funkce fiskální**, tedy zajištění přílivu finančních prostředků do veřejných rozpočtů při relativně nízkých administrativních nákladech. Jedná se o **opakující se nepřímou daň selektivní**, tedy zaměřenou na určitý okruh subjektů nakládajících se specifickými výrobky. **Sekundární funkcí** těchto daní může být snaha ovlivnit spotřebu rizikových výrobků s negativním dopadem na zdraví obyvatel, popřípadě s negativním dopadem na životní prostředí.

Při změně sazeb se výrobky podléhající spotřební dani vyznačují relativně nízkou elasticitou poptávky. Citlivé navýšení sazby spotřební daně proto nevede ve většině případů k výraznému snížení poptávky po daném výrobku, a vede tak k dodatečným fiskálním příjmům. Naopak neúměrné nebo necitlivé zvýšení sazby spotřební daně zpravidla vede k nárůstu šedé ekonomiky (např. pašování či černá výroba výrobků podléhajících spotřební dani). Takovéto nekalé chování může vést k ohrožení primární i sekundární funkce spotřebních daní.

Spotřební daně jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Spotřební daň je daní

harmonizovanou s právem Evropské unie, stejně jako DPH. Základní směrnici v oblasti spotřebních daní je směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní.

6.2.2 Druhy spotřebních daní

Spotřebními daněmi (§ 1) jsou:

- a) daň z minerálních olejů,
- b) daň z lihu,
- c) daň z piva,
- d) daň z vína a meziproduktů,
- e) daň z tabákových výrobků a
- f) daň ze surového tabáku.

Spotřební daň **ze surového tabáku** není na rozdíl od ostatních spotřebních daní harmonizovaná na úrovni Evropské unie. V České republice byla zavedena proto, že byly v minulosti identifikovány daňové úniky v oblasti tabákových výrobků.

6.2.3 Konstruktivní prvky spotřebních daní

6.2.3.1 Subjekt daně

Plátcí spotřební daně (§ 4) jsou především subjekty, které vybrané výrobky vyrábí v režimu podmíněného osvobození od daně (**provozovatelé daňového skladu**), dopravují z jiného členského státu Evropské unie v režimu podmíněného osvobození od daně (**oprávnění příjemci**) nebo dováží ze třetí země (**dovozci**).

6.2.3.2 Předmět daně

Předmětem spotřebních daní jsou **vybrané výrobky**, které jsou vyrobené nebo dovezené na území Evropské unie (§ 7). Vybranými výrobky jsou (§ 1):

- minerální oleje,
- líh,
- pivo,
- víno a meziprodukty a
- tabákové výrobky.

Mezi **minerální oleje**, které jsou vybranými výrobky, patří:

- benziny
- střední a těžké plynové oleje (např. nafta, petrolej, lehké topné oleje)
- zkapalněné ropné plyny (LPG)
- těžké topné oleje
- odpadní oleje
- všechny ostatní oleje a směsi olejů, které jsou používány k pohonu motorů nebo výrobě tepla

Lihem, který je vybraným výrobkem, se rozumí:

- líh (etanol) obsažený v jakýchkoliv výrobcích, pokud celkový obsah lihu činí více než 1,2 % objemových etanolu
- líh obsažený ve výrobcích (víno, pivo, meziprodukty, ostatní kvašené nápoje), pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu

Pivem, které je vybraným výrobkem, se rozumí:

- pivo ze sladu, které obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholu (kód nomenklatury celního sazebníku 2203)
- směsi piva ze sladu s nealkoholickými nápoji, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu (kód nomenklatury celního sazebníku 2206)

Vínem a meziproduktem, které jsou vybraným výrobkem, se rozumí:

- šumivé víno
- tiché víno
- meziprodukty (např. portské víno)

Tabákovými výrobky, které jsou vybranými výrobky, se rozumí:

- cigarety
- doutníky a cigarillos
- tabák ke kouření (vč. dýmkového a lulkového tabáku)

Daňová povinnost v případě vybraných výrobků vzniká buď výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie, nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie.

Podstatou spotřebních daní je zdanění vybraných výrobků, které podléhají spotřební dani, v zemi jejich spotřeby. Pro tento účel zákon o spotřebních daních používá tzv. **režim podmíněného osvobození od daně**. Tento režim odkládá povinnost daň přiznat a zaplatit až do okamžiku, kdy jsou tyto výrobky uvedeny do **volného daňového oběhu** (tj. uvolněny ke konečné spotřebě), ačkoliv u nich již dříve vznikla daňová povinnost. Povinnost daň přiznat a zaplatit v České republice vzniká uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (uvolněním ke konečné spotřebě v České republice). Během odložení přiznání a zaplacení daně (tj. po dobu trvání režimu podmíněného osvobození od daně) musí být spotřební daň z vybraných výrobků v určité výši pokryta zajištěním daně.

Surový tabák není na rozdíl od ostatních komodit vybraným výrobkem. V případě spotřební daně ze **surového tabáku** je předmětem daně surový tabák, tj. primární tabáková surovina (sklizená rostlina) nebo jakýkoli polotovár z ní vyrobený, který není upraven k prodeji konečnému spotřebiteli, tj. nebyl použit pro výrobu tabákových výrobků. Úprava však využívá zavedených principů spotřební daně, a to s výjimkou uplatnění režimu podmíněného osvobození od daně a režimu volného daňového oběhu.

Daňová povinnost v případě surového tabáku vzniká dnem použití surového tabáku pro jiný účel než pro

- výrobu tabákových výrobků v daňovém skladu,

- dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků provozovateli daňového skladu, nebo
- dodání do jiného členského státu nebo třetí země.

6.2.3.3 Osvobození od daně

Osvobození od spotřební daně je možné rozdělit na **obecná** (např. § 11) a **specifická** (např. § 49, § 71).

Osvobození **obecné** se týká všech spotřebních daní a týká se zejména příležitostného dovozu vybraných výrobků fyzickými osobami, spotřeby ve stavu ohrožení nebo válečného stavu, spotřeby osobami požívajícími výsad a imunit a dovozu vybraných výrobků, pokud se na něj podle mezinárodních smluv vztahuje osvobození od DPH.

Osvobození **specifické** je vždy určeno pouze pro konkrétní druh spotřební daně.

Například od spotřební daně **z lihu** je osvobozen líh využitý pro výrobu potravin nebo pro výrobu léčiv nebo líh denaturovaný. Jako příklad osvobození od spotřební daně z piva lze uvést pivo použité pro výrobu octa, potravinářských výrobků nebo pivo vyrobené fyzickou osobou pro vlastní spotřebu do 200 litrů za kalendářní rok bez možnosti prodeje.

Výjimkou je právní úprava zdanění **surového tabáku**, která jako jediná neobsahuje osvobození od této daně.

6.2.3.4 Základ daně

Základem spotřební daně je obecně **množství vybraného výrobku** nebo surového tabáku. Výjimku představují cigarety, kde kromě množství vybraného výrobku do základu daně vstupuje i cena pro konečného spotřebitele.

Množství vybraného výrobku nebo surového tabáku může být vyjádřeno **množstevními** nebo **objemovými jednotkami**.

Množstevními jednotkami jsou tuny (např. u zkapalněných ropných plynů), kilogramy (např. u tabáku ke kouření nebo surového tabáku) a kusy (např. u doutníků).

Objemovými jednotkami jsou hektolitry (např. u piva), hektolitry etanolu při 20 °C (u lihu) nebo 1 000 l při teplotě 15 °C (např. u motorové nafty).

Základ daně je upraven u jednotlivých spotřebních daní, a to v § 47, § 69, § 84, § 95, § 102 a § 131d.

6.2.3.5 Sazba daně

Sazba spotřební daně je u jednotlivých druhů spotřebních daní stanovena různě, nicméně koncept je v zásadě stejný. Sazba daně představuje určitou konkrétně stanovenou **částku v korunách českých za jednotku**, ať už je jednotka množstevní nebo objemová.

U piva se zohledňuje každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny.

Výjimku představují **cigarety**, u kterých je sazba daně stanovena kombinací procentní a pevné části. Procentní část činí 27 % ceny jednotkového balení pro konečného spotřebitele a pevná část 1,42 Kč/kus. Celkem však musí daň činit nejméně však 2,57 Kč/kus.

Sazba spotřební daně ze surového tabáku odpovídá sazbě spotřební daně z tabáku ke kouření.

6.2.3.6 Výpočet daně

Obecně se spotřební daň vypočte jako **součin základu daně a sazby daně**. U některých komodit je však nutno při zjištění základu daně počítat s určitou koncentrací vybraného výrobku. Takovou komoditou je např. líh. V případě 1 hektolitrů výrobku s obsahem 80% lihu při sazbě daně stanovené částkou 28 500 Kč za hektolitr čistého 100% lihu se spotřební daň vypočte takto:

$$\text{Spotřební daň z lihu} = 1 \times 28\,500 \times 0,8$$

$$\text{Spotřební daň z lihu} = 22\,800 \text{ Kč}$$

Spotřební daň u piva konkrétní koncentrace (extrakt původní mladiny) se vypočte jako **součin množství piva v hektolitrech, příslušné výše procenta koncentrace piva a sazby spotřební daně**. V případě hektolitrů piva s 10° extraktu původní mladiny při sazbě spotřební daně 32 Kč se spotřební daň vypočte takto:

$$\text{Spotřební daň z piva} = 1 \times 10 \times 32$$

$$\text{Spotřební daň z piva} = 320 \text{ Kč}$$

V případě **spotřební daně z cigaret** je situace složitější z důvodu kombinované sazby daně. Výše daně u cigaret se vypočítá jako součet procentní a pevné složky daně. **Procentní složka** se vypočítá jako součin procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret. **Pevná složka** se vypočítá jako součin pevné části sazby daně a počtu kusů. Je-li výsledek výpočtu za použití procentní a pevné složky nižší než součin minimální sazby daně a počtu kusů, pak daň činí tento součin.

Mějme sazby spotřební daně na cigarety stanoveny takto (sazby daně účinné k 1. lednu 2017):

- **procentní část** 27 % z ceny jednotkového balení pro konečného spotřebitele,
- **pevná část** 1,42 Kč/kus,
- **minimální** - celkem nejméně však 2,57 Kč/kus.

V případě krabičky s 20 kusy cigaret, která stojí 74 Kč při procentní části sazby daně 27 %, pevné části sazby daně 1,42 Kč a minimální sazby daně 2,57 Kč, se spotřební daň vypočte takto:

$$\text{Součet procentní a pevné složky daně} = 74 \times 0,27 + 1,42 \times 20$$

$$\text{Součet procentní a pevné složky daně} = 48,38 \text{ Kč}$$

$$\text{Součin minimální sazby daně a počtu kusů} = 2,57 \times 20$$

$$\text{Součin minimální sazby daně a počtu kusů} = 51,40 \text{ Kč}$$

$\text{Součet procentní a pevné složky daně} < \text{Součin minimální sazby daně a počtu kusů}$

$$\text{Spotřební daň z cigaret} = 51,40 \text{ Kč}$$

6.2.3.7 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím (§ 17, § 131f) je u spotřebních daní **kalendářní měsíc**.

6.2.3.8 Rozpočtové určení daně

Výnos ze spotřebních daní je s jedinou výjimkou příjmem **státního rozpočtu**. V případě minerálních olejů je 9,1 % výnosu ze spotřební daně z minerálních olejů příjmem **Státního fondu dopravní infrastruktury**.

6.2.4 Správa spotřební daně

Správa spotřebních daní se řídí zákonem o spotřebních daních a podpůrně daňovým řádem.

Výkon správy spotřebních daní vykonávají orgány Celní správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **celními úřady**.

Daňové přiznání se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Daň je **splatná** do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Z této obecné úpravy jsou však pro některé druhy spotřební daně stanoveny určité výjimky. Například v případě spotřební daně z lihu je daň splatná ve lhůtě 55 dnů nebo v případě spotřební daně ze surového tabáku je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

V případě **tabákových výrobků** plní funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek. Daň je zaplacená použitím tabákové nálepky, čímž se rozumí její umístění na jednotkové balení. Tabáková nálepka musí být použita v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit (okamžikem uvedení do volného daňového oběhu).

6.3 Energetické daně

6.3.1 Význam a funkce energetických daní

Primární funkcí energetických daní je **funkce fiskální**, tedy zajištění přílivu finančních prostředků do státního rozpočtu při relativně nízkých administrativních nákladech. **Sekundární funkcí** těchto daní může být snaha o změnu chování subjektů tak, aby docházelo ke snížení energetické náročnosti ekonomiky a snaha o omezení negativních vlivů výroby, respektive spotřeby environmentálně škodlivých výrobků.

Energetické daně lze charakterizovat jako **opakující se nepřímé selektivní daně**.

Energetické daně jsou upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., **o stabilizaci veřejných rozpočtů**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“), kde obsahem části čtyřicáté páté je daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, části čtyřicáté šesté daň z pevných paliv a části čtyřicáté sedmé daň z elektřiny.

Energetické daně jsou daněmi harmonizovanými s právem Evropské unie, stejně jako DPH a spotřební daně. Zdanění výrobků podléhajících energetickým daním vychází ze směrnice Rady 2003/96/ES o zdanění energetických produktů a elektřiny. Pro tyto daně se

nepoužívá režim podmíněného osvobození od daně, jako je tomu u spotřebních daní. V případě energetických daní je systém odložení vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň založen na systému vydávání povolení k nabytí energetických výrobků bez daně. To se týká všech subjektů v obchodním řetězci až do okamžiku dodání výrobků podléhajících energetickým daním ke konečné spotřebě. Elektřinu bez daně může tedy nabýt pouze obchodník s elektřinou, pevná paliva a zemní plyn bez daně pouze jejich dodavatel.

6.3.2 Druhy energetických daní

Energetickými daněmi jsou **daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny**.

6.3.3 Konstruktivní prvky energetických daní

6.3.3.1 Subjekt daně

Plátcem energetických daní (§ 3 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) jsou především subjekty, které:

- a) **dodávají výrobky** podléhající energetickým daním konečnému spotřebiteli na daňovém území,
- b) **použijí osvobozené výrobky** podléhající energetickým daním k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje,
- c) **spotřebují nezdaněné výrobky** podléhající energetickým daním (s výjimkou zákonem osvobozených).

6.3.3.2 Předmět daně

Předmět energetických daní (§ 4 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) se liší v závislosti na druhu energetické daně, přičemž předmět daně do jisté míry určuje i označení druhu energetické daně.

V případě **daně ze zemního plynu a některých dalších plynů** je předmětem daně zejména zemní plyn, svítiplyn nebo vodní plyn, které jsou určeny pro zákonem vymezené účely (např. pro pohon motorů).

U **daně z pevných paliv** je předmět daně poměrně široký, neboť zahrnuje zejména černé uhlí, brikety a další pevná paliva vyrobená z černého uhlí, hnědé uhlí a pevná paliva z něj vytvořené, koks a polokoks z černého uhlí, hnědé uhlí nebo rašeliny, nebo rašelinu, pokud je určena k použití, nabízena k prodeji nebo používána pro výrobu tepla.

Nejjednodušší je určení předmětu daně v případě **daně z elektřiny**. Předmětem daně je zde elektřina.

Povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 5 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) vzniká v případě energetických daní dodáním předmětu daně konečnému spotřebiteli nebo spotřebou předmětu daně.

6.3.3.3 Osvobození od daně

Osvobození od energetických daní (§ 8 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) má povahu věcného osvobození, které se vztahuje na taxativně vyjmenované případy.

U **zemního plynu a některých dalších plynů** je zejména osvobozeno jejich použití pro výrobu tepla v domácnostech a domovních kotelnách, k výrobě elektřiny nebo ke kombinované výrobě elektřiny a tepla, pokud je teplo dodáváno domácnostem.

Pevná paliva jsou osvobozena od daně například tehdy, pokud jsou použita k výrobě elektřiny, nebo pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny, pokud je teplo dodáváno domácnostem, nebo pokud jsou použita v chemických redukčních, metalurgických a mineralogických procesech nebo k výrobě koksu.

Osvobození od daně v případě **elektřiny** se zejména vztahuje na elektřinu vyrobenou v dopravních prostředcích, pokud je tam spotřebována, elektřinu vyrobenou ze zdaněných energetických a vybraných výrobků, elektřinu používanou při provozování dráhy a drážní dopravy (železnice, tramvaje, trolejbusy) nebo na elektřinu používanou k technologickým účelům nezbytným pro výrobu elektřiny nebo kombinovanou výrobu elektřiny a tepla.

6.3.3.4 Základ daně

Základ daně (§ 6 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) je odlišný v závislosti na druhu energetické daně. Společné všem základům daně je, že vycházejí z množství dané komodity, která je předmětem daně.

U daně ze **zemního plynu a některých dalších plynů** je základem daně množství plynu v megawatthodinách spalného tepla.

Pevná paliva mají základ daně určen jako množství pevných paliv vyjádřené v gigajoulech spalného tepla v původním vzorku.

V případě **daně z elektřiny** je základem daně množství elektřiny v megawatthodinách.

6.3.3.5 Sazba daně

Sazba daně (§ 6 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) je v případě energetických daní sazbou **pevnou**. Je tedy stanovena pevnou částkou v korunách českých. Například sazba daně z elektřiny je stanovena na 28,50 Kč/MWh.

6.3.3.6 Výpočet daně

Výše daně (§ 7 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) se u výrobků podléhajících energetickým daním určí jako součin základu daně a sazby daně.

6.3.3.7 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím (§ 25, resp. § 24 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) u výrobků podléhajících energetickým daním je **kalendářní měsíc**.

6.3.3.8 Rozpočtové určení daně

Výnos z energetických daní je příjmem **státního rozpočtu**.

6.3.4 Správa energetických daní

Správa energetických daní se řídí příslušnými částmi zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a podpůrně daňovým řádem.

Výkon správy spotřebních daní vykonávají orgány Celní správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **celními úřady**.

Daňové přiznání se podává a daň je splatná do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

7. DAŇ Z HAZARDNÍCH HER

Daň za hazardních her je zcela novou daní, která od 1. ledna 2017 nahradila dosavadní odvod z loterií a jiných podobných her upravený zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

Právní úprava daně z hazardních her je obsažena v zákoně č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her. Z hlediska dělení daní je daň z hazardních her atypická a řadí se mezi přímé daně ostatní.

7.1 Konstruktivní prvky daně z hazardních her

7.1.1 Subjekt daně

Poplatníkem daně z hazardních her je ten, kdo provozuje hazardní hry, ať už je z tuzemska nebo ze zahraničí a ať už je držitelem základního povolení nebo ohlásil hazardní hru (legální provozovatel), nebo hazardní hru provozuje, aniž by byl držitelem základního povolení nebo hru ohlásil (nelegální provozovatel).

Tímto poměrně širokým pojetím subjektu daně se napravuje nevhodný stav, kdy v případě odvodu z loterií a jiných podobných her byly osoby, které nelegálně provozovaly hazardní hry daňově zvýhodněny oproti legálním provozovatelům.

7.1.2 Předmět daně

Předmětem daně je obecně **provozování hazardní hry** na území České republiky pro účastníky hazardní hry.

Předmětem daně naopak není provozování tombol s herní jistinou ve výši 100 000 Kč a méně.

Zákon o dani z hazardních her reaguje na rozvoj internetových her, proto je specificky řešeno, kdy je hazardní hra provozována na území České republiky a pro koho musí být internetová hazardní hra provozována, aby byla předmětem daně. Internetová hazardní hra je provozována na území České republiky, je-li i jen z části zaměřena nebo cílena mimo jiné na osoby, které mají bydliště na území České republiky. Účastníkem internetové hazardní hry pak zákon rozumí fyzickou osobu, která se ke hře registrovala nebo zaplatila vklad a zároveň má bydliště na území České republiky. Tím má být dosaženo toho, aby byl co nejvíce naplněn princip zdanění internetových her v místě, kde dochází k jejich spotřebě a kde se projevují jejich negativní následky.

7.1.3 Základ daně

Základ daně z hazardních her je **valorický** a je jím částka, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher.

7.1.4 Sazba daně

Sazba daně je poměrná **lineární a diferenciována** v závislosti na druhu hazardní hry. Pro technické hry je stanovena sazba 35 %, pro ostatní taxativně vymezené druhy her je stanovena sazba 23 %.

Pro technické hry se zavádí i tzv. **minimální dílčí daň**, která nahrazuje dosavadní pevnou část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických zařízení. Výše minimální dílčí daně z technických her je stanovena podle počtu povolených herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení, a to na 9 200 Kč za herní pozici za čtvrtletí (tj. cca 100 Kč za herní pozici a den). Důvodem pro stanovení minimální dílčí daně v této výši je předpokládaný rozvoj hazardních her provozovaných prostřednictvím internetu na úkor „kamenných provozoven“. Pokud by dílčí daň vypočtená podle zákona byla nižší než tato minimální dílčí daň, je dílčí daní minimální dílčí daň.

Herní pozicí se přitom rozumí přístupové místo k technické hře, jehož prostřednictvím je možné technickou hru ovládat a které je součástí technického zařízení.

7.1.5 Výpočet daně

Daň za hazardních her se vypočte jako součet dílčích daní.

Dílčí daň se vypočte jako součin dílčího základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby pro tento dílčí základ daně.

7.1.6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je **kalendářní čtvrtletí**. Zde se opět jedná o změnu oproti odvodu z loterií a jiných podobných her, který měl zdaňovacím obdobím kalendářní rok.

7.1.7 Rozpočtové určení daně

Výnos daně z hazardních her je rozdělován mezi státní rozpočet a rozpočty obcí, a to obecně v poměru 70 % pro státní rozpočet a 30 % pro rozpočty obcí. Mezi jednotlivé rozpočty obce se výnos rozděluje stejně jako výnos daně z příjmů právnických osob.

Výjimkou je výnos z technických her, který je z 65 % příjmem rozpočtů obcí a z 35 % příjmem státního rozpočtu. Pro účely rozdělení příslušného podílu na části tohoto výnosu mezi jednotlivé obce je rozhodující počet povolených herních pozic v dané obci k celkovému počtu povolených herních pozic na území České republiky.

Příslušenství daně z hazardních her je v zájmu lepší a jednodušší spravovatelnosti vždy v celém rozsahu příjmem státního rozpočtu.

7.2 Správa daně z hazardních her

Správa daně z hazardních her se řídí zákonem o dani z hazardních her a podpůrně daňovým řádem.

Správce daně z hazardních her jsou orgány Finanční správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **finančními úřady**.

Daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her se podává pouze elektronicky, a to datovou zprávou. Daňové přiznání je třeba podat **do 25 dnů** po skončení zdaňovacího období (kalendářního čtvrtletí). Ve stejné lhůtě je daň z hazardních her **splatná**.

Zákon o dani z hazardních her upravuje speciální úpravu stanovení daně, tzv. **samovyměření a samodoměření daně**. Samovyměření daně spočívá v tom, že daň je poplatníkovi vyměřena přímo ze zákona ve výši tvrzené v daňovém přiznání. Daň se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty k podání daňového přiznání. V případě, že poplatník daňové přiznání nepodá, je mu vyměřena daň ve výši 0 Kč. Pokuta za opožděné tvrzení daně se proto v tomto případě neuplatní.

V případě samodoměření je daň poplatníkovi doměřena na základě dodatečného daňového přiznání ke dni jeho podání, a to ve výši rozdílu mezi poslední známou daní a daní tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání. Doměření daně může proběhnout i z moci úřední, buď na základě postupu k odstranění pochybností, provedené daňové kontroly, nebo pokud poplatník nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového přiznání.

8. POPLATKY

8.1 *Obecně k právní úpravě poplatků*

V případě poplatků neexistuje jeden právní předpis, který by upravoval komplexně celou materii. Právní úpravu poplatků nalezneme za prvé ve zvláštních zákonech, které upravují jednotlivé druhy poplatků (např. zákon o správních poplatcích) a dále v zákonech, které upravují jinou věcnou problematiku, se kterou daný poplatek úzce souvisí (např. zákon o ochraně přírody a krajiny).

Základním ustanovením týkajícím se úpravy poplatků je čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze poplatky (stejně jako daně) ukládat pouze na základě zákona.

Povinnost zaplatit poplatek je přitom tradičně spojena s činností soudních nebo správních orgánů nebo orgánů územní samosprávy.

8.1.1 Právní a ekonomické pojetí poplatku

V právní teorii jsou poplatky většinou vymezovány jako **povinné platby**, které představují částečnou úhradu nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi. Poplatky jsou tedy **plněním ekvivalentní povahy**, které jsou poskytovány zpravidla jednorázově za určité protiplnění ze strany státu nebo jeho orgánů, kraje nebo obce.

Stejně je možné vnímat poplatek i z hlediska ekonomického, tedy jako **peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem**.

Z charakteristických znaků poplatků je možné vytvořit jejich **obecnou definici**, a to, že se jedná o peněžité plnění, zákonné, nenávratné, nedobrovolné, ekvivalentní, nesankční, spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, které je veřejným příjmem veřejných rozpočtů, a to příjmem zpravidla účelovým, řádným, pravidelným a plánovaným.

Je nepochybné, že poplatek je **plněním peněžitým**, které lze provést bezhotovostním převodem, v hotovosti nebo kolkovými známkami. Platné právo nepřipouští platit poplatky v naturální formě.

Z hlediska znaku **zákonosti** poplatků je třeba připomenout ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle které lze poplatky ukládat pouze na základě zákona.

Dalšími znaky jsou **nenávratnost** a **nedobrovolnost**. Zásadně neexistuje právní povinnost, která by státu ukládala jednou zaplacený poplatek, tomu, kdo jej zaplatil, vrátit. Nedobrovolnost spočívá v tom, že se jedná o zákonem uloženou povinnost poplatek zaplatit. Dobrovolné je pouze jednání, které vede k povinnosti zaplatit poplatek (tedy rozhodnutí, zda např. žádost podat nebo nepodat), nicméně zaplacení poplatku, v případě, že se osoba rozhodne žádost podat, už poté dobrovolné není.

Ekvivalence je jedním ze znaků, kterým se poplatky odlišují od daní, neboť zaplacení poplatku vede k individuálnímu prospěchu toho, kdo ho zaplatil, příp. třetí osoby. Protiplnění by přitom mělo být bezprostřední, přímé a konkrétní.

Poplatek **nemá povahu sankčního plnění**, neboť není ukládán jako sankce za nesplnění právní povinnosti.

Správce poplatku jsou orgány státu, územních samosprávných celků, nebo jiné fyzické nebo právnické osoby, na které byl přenesen výkon veřejné správy. Vždy se tedy jedná o subjekty vykonávající veřejnou správu.

Takto vymezené znaky poplatků jsou většinou označovány za znaky obligatorní, tedy základní, protože musí být dány u každého poplatku.

Kromě výše uvedeného je pro poplatky charakteristické, že jsou veřejným příjmem veřejného rozpočtu, který je zpravidla účelový, řádný, pravidelný a plánovaný. Účelnost spočívá v tom, že úhrada poplatku by měla být zpravidla určena na konkrétní účel. Zpravidla **řádným** příjmem jsou poplatky proto, že jsou většinou periodické a zpravidla jsou uváděny jako **pravidelné** příjmy veřejných rozpočtů. Existují ale i poplatky ukládané ad hoc. Navíc jsou poplatky většinou i příjmem **plánovaným**. Všechny tyto znaky můžeme považovat za znaky fakultativní, ostatní, na rozdíl od výše uvedených.

8.1.2 Druhy poplatku (soudní, správní, místní a ostatní poplatky)

Poplatky obecně můžeme dělit na poplatky soudní, správní, místní a ostatní. V případě soudních a správních poplatků jsou naplněny všechny obligatorní znaky poplatků tak, jak byly vymezeny výše. V případě místních poplatků je situace složitější, protože se můžeme setkat i s takovými poplatky, které nenesou všechny obligatorní znaky.

Kategorie ostatních poplatků zahrnuje celou řadu dalších peněžitých plnění, která zákon za poplatky označuje. Na druhou stranu však právní předpisy často hovoří o poplatcích i v případech, kdy se nejedná o veřejné příjmy veřejných rozpočtů a nejsou splněny ani další obligatorní znaky poplatků (např. poplatek za vykonání advokátní zkoušky, hřbitovní poplatek apod.) Toto nejednotné používání pojmu poplatek by mělo být ideálně z právního řádu odstraněno a pojem poplatek by měl být používán jen pro označení peněžitého plnění, které je daní v teoretickém slova smyslu.

8.2 Soudní poplatky

8.2.1 Význam a funkce soudních poplatků

Právní úprava soudních poplatků je obsažena v zákoně č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o soudních poplatcích**“).

Základní funkcí soudních poplatků je **funkce úhradová**. Jejich smyslem je tedy přispět na úhradu nezbytných nákladů soudu, které vznikají v souvislosti s podáním žádosti, aby soud provedl nějaký úkon, který po něm ten, kdo poplatek uhradil, požaduje.

V situacích, kdy tak stanoví zákon, je zaplacení poplatku prominuto těm, kteří by jinak ztratili možnost přístupu k soudu a spravedlnosti jen proto, že by poplatek nemohli z důvodu finanční situace zaplatit.

8.2.2 Konstrukční prvky soudních poplatků

8.2.2.1 Subjekt poplatku

Poplatníkem soudního poplatku je fyzická nebo právnická osoba, která dala podnět k řízení nebo úkonu. Nejčastěji je poplatníkem navrhovatel úkonu, ale může to být i jiná fyzická nebo právnická osoba, např. osoba, které se týká zápis do obchodního rejstříku. Pokud poplatková povinnost vznikne několika poplatníkům, platí poplatek společně a nerozdílně.

8.2.2.2 Předmět poplatku

Předmětem poplatku jsou **jednotlivé úkony** soudu nebo správy soudu uvedené v sazebníku soudních poplatků a dále **řízení před soudem**, pokud je také uvedeno v sazebníku. V závislosti na tom, rozlišujeme soudní **poplatky za úkony** a **poplatky za řízení**.

Předmětem poplatku je také zápis skutečnosti do veřejného rejstříku provedený notářem na žádost osoby oprávněné k jejímu podání.

8.2.2.3 Vznik poplatkové povinnosti

V případě poplatků za řízení vzniká poplatková povinnost zpravidla **okamžikem podání návrhu**.

U **poplatků za úkon** je vznik poplatkové povinnosti spojen s okamžikem sepsání podání do protokolu u soudu, v ostatních případech vzniká podáním návrhu na provedení úkonu.

U **poplatku za zápis skutečnosti do veřejného rejstříku provedený notářem** vzniká poplatková povinnost okamžikem podání žádosti u notáře osobou oprávněnou k jejímu podání.

8.2.2.4 Osvobození od poplatku

Osvobození od soudních poplatků je možné rozlišovat na věcné a osobní. Příkladem **osobního osvobození** může být osvobození České republiky nebo navrhovatele v případě řízení o náhradu újmy na zdraví. **Věcným osvobozením** je např. osvobození řízení týkajícího se způsobilosti k právnímu jednání (blíže viz § 11 zákona o soudních poplatcích).

8.2.2.5 Sazba poplatku

Sazby poplatků za řízení jsou stanoveny **pevnou částkou** nebo **procentem**, a to u poplatků, jejichž základ je vyjádřen peněžitou částkou. Sazby poplatků za úkony a poplatku za zápis skutečnosti do veřejného rejstříku provedený notářem jsou stanoveny pevnou částkou.

Sazby poplatků jsou uvedeny v sazebníku, který je uveden v příloze zákona o soudních poplatcích.

8.2.2.6 Základ poplatku

Základ je výslovně stanoven pouze v případech, kdy se jedná o poplatek stanovený procentní částkou, nikoliv pevnou částkou. Základem je přitom **cena předmětu řízení vyjádřená peněžní částkou**, většinou zjištěná podle zvláštního zákona (např. v případě zahájení občanskoprávního řízení, jehož předmětem je peněžité plnění přesahující určitou částku, je poplatek stanoven procentní sazbou z této částky případně kombinací pevné částky a procentní sazby).

8.2.2.7 Výpočet poplatku

V případě poplatku určeného procentní sazbou se poplatek určí jako součin procentní sazby poplatku a jeho základu.

8.2.2.8 Poplatkové období

Vzhledem ke skutečnosti, že soudní poplatky jsou vybírány **jednorázově**, není upraveno poplatkové období.

8.2.2.9 Rozpočtové určení poplatku

Soudní poplatky jsou příjmem **státního rozpočtu**.

8.2.3 Správa soudních poplatků

Správcem soudního poplatku je ten **orgán, který je příslušný k provedení úkonu**, za nějž byl poplatek zaplacen.

Ve věcech soudních **poplatků za řízení** je tímto orgánem zpravidla soud, který je příslušný k projednání a rozhodnutí věci v prvním stupni. Ve výjimečných případech stanovených zákonem to může být i odvolací nebo dovolací soud.

V případě **poplatků za úkon** je tímto orgánem soud nebo správa soudu, které mají příslušný úkon provést.

Při správě placení poplatků se postupuje podle **daňového řádu**, pokud zákon o soudních poplatcích nestanoví něco jiného. V ostatních věcech postupuje soud nebo správa soudu podle **občanského soudního řádu**, pokud není stanoveno jinak.

Splatnost poplatku nastává zpravidla okamžikem vzniku poplatkové povinnosti. Do výše 5 000 Kč je možné uhradit poplatek kolkovými známkami, ostatní poplatky se platí na účet soudu, což je účet státního rozpočtu, který je zřízen u České národní banky pro jednotlivé soudy.

Speciální režim je upraven pro **poplatek za zápis skutečnosti do veřejného rejstříku provedený notářem**, který vybírá a odvádí plátce poplatku. Plátcem tohoto poplatku je notář, který zápis do veřejného rejstříku provádí. Plátce poplatku je povinen poplatek odvést správci poplatku do 15 dnů po provedení zápisu.

Pokud nebude splatný soudní poplatek zaplacen, a to ani v dodatečně soudem stanovené lhůtě, soud zpravidla **řízení zastaví**.

8.3 *Správní poplatky*

8.3.1 Význam a funkce správních poplatků

Právní úprava správních poplatků je obsažena v zákoně č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o správních poplatcích**“).

Správní poplatek je **úplatou za činnost** (výkon státní správy) správních úřadů, za níž platící subjekt dostává určitý individuální prospěch, výhodu, výsadu apod. jako protihodnotu. Základní funkcí správních poplatků je tedy stejně jako v případě soudních poplatků **funkce úhradová**.

8.3.2 Konstruktivní prvky správních poplatků

8.3.2.1 *Subjekt poplatku*

Poplatníkem správního poplatku je fyzická nebo právnická osoba, která podala žádost nebo jiný návrh k provedení úkonu správnímu úřadu, nebo osoba, v jejímž zájmu nebo v jejíž věci byl úkon proveden. Vznikne-li povinnost zaplatit poplatek za týž úkon více poplatníkům, zaplatí jej společně a nerozdílně, nestanoví-li sazebník jinak.

8.3.2.2 *Předmět poplatku*

Předmětem poplatků je **správní řízení a další činnost správního úřadu** související s výkonem státní správy. Konkrétní řízení a činnosti jsou vymezeny v jednotlivých položkách sazebníku poplatků, který tvoří přílohu k zákonu o správních poplatcích.

Úkony zahájené správním úřadem z moci úřední, s výjimkou místního šetření, a úkony související s trestupřesledným a s trestním řízením nejsou předmětem správního poplatku, nestanoví-li sazebník jinak.

8.3.2.3 *Osvobození od poplatku*

Stejně jako v ostatních případech je osvobození možné rozlišovat na **osobní a věcné**. Příkladem **osobního osvobození** může být osvobození státních orgánů a státních fondů. **Věcným osvobozením** je např. osvobození související s poskytováním dočasné ochrany cizincům (blíže viz § 8 zákona o správních poplatcích).

Od správních poplatků jsou osvobozeny i další osoby nebo úkony, a to v rozsahu stanoveném v sazebníku.

8.3.2.4 *Základ poplatku*

Základ je stanoven pouze v případech, kdy se jedná o správní poplatek s procentní sazbou, nikoliv poplatek určený pevnou částkou. Základem je **cena předmětu řízení vyjádřená peněžní částkou** (např. v případě podání návrhu na zahájení sporného řízení o sporu z veřejnoprávní smlouvy, jehož předmětem je peněžité plnění v částce vyšší než 20 000 Kč).

8.3.2.5 Sazba poplatku

Sazby správních poplatků jsou stanoveny v sazebníku pevnou částkou (tzv. pevná sazba) nebo procentní sazbou u správního poplatku, jehož základ je vyjádřen v penězích (tzv. poměrná sazba).

8.3.2.6 Výpočet poplatku

V případě správního poplatku s **procentní sazbou** se správní poplatek vypočte jako součin základu poplatku a sazby správního poplatku.

8.3.2.7 Poplatkové období

Vzhledem ke skutečnosti, že správní poplatky jsou poplatky **jednorázovými**, není upraveno poplatkové období.

8.3.2.8 Rozpočtové určení poplatku

Správní poplatky, jejichž správcem jsou správními úřady se sídlem na území České republiky, jsou **příjmem státního rozpočtu**. Výjimkou jsou správní poplatky, jejichž správcem jsou orgány územních samosprávných celků, které jsou příjmem těchto orgánů, správní poplatky, jejichž správcem je Česká národní banka, které jsou příjmem této banky, a správní poplatky, jejichž správcem jsou státní fondy, které jsou příjmem rozpočtů těchto státních fondů.

8.3.3 Správa správních poplatků

Při správě správních poplatků se postupuje podle zákona o správních poplatcích a podpůrně podle **daňového řádu**.

Správcem správních poplatků je **správní úřad** příslušný k provedení úkonu, nestanoví-li sazebník jinak.

Správní poplatky stanovené v sazebníku **pevnou částkou** jsou splatné **při přijetí podání** směřujícího k provedení úkonu, nebo později, vždy však před provedením úkonu. Konkrétní okamžik je určen v sazebníku. Výjimkou jsou případy, kdy je v sazebníku uvedeno výslovně, že se poplatek platí až po provedení úkonu. Nezaplatí-li poplatník správní poplatek včas, vyzve ho správní úřad, aby tak učinil ve lhůtě do 15 dnů ode dne, který následuje po doručení výzvy k zaplacení správního poplatku. V této výzvě správní úřad zároveň upozorní poplatníka na důsledek nezaplacení správního poplatku, kterým je zastavení řízení. Proti výzvě k zaplacení správního poplatku lze podat odvolání ve lhůtě do 15 dnů ode dne následujícího po jejím doručení.

Správní poplatky vybírané **procentní sazbou** z určité hodnoty, nebo správní poplatky za úkon provedený z podnětu správního orgánu nebo tam, kde je to výslovně uvedeno se platí **do 15 dnů ode dne, který následuje po doručení platebního výměru**.

Není-li poplatek včas zaplacen, je důsledkem **zastavení řízení, resp. neprovedení úkonu**.

Správní poplatek lze **platit kolkovými známkami**, jestliže je příjmem státního rozpočtu a nepřevyšuje částku 5 000 Kč. Jestliže tuto částku převyšuje, platí se zpravidla **na účet státního rozpočtu zřízený u České národní banky**.

8.4 Místní poplatky

8.4.1 Význam a funkce místních poplatků

Místní poplatky vymezené zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o místních poplatcích**“) jsou přímým příjmem rozpočtů obcí, jehož výše je přímo ovlivnitelná obcemi. Místní poplatky jsou zařazovány mezi místní (obecní) daně. Obec je oprávněna rozhodovat o jejich zavedení či zrušení, stanovit konkrétní výši sazby v rámci zákonem určených limitů, termín splatnosti, popř. osvobození a úlevy od poplatku. Obec prostřednictvím obecního úřadu, který je správcem místních poplatků, také zajišťuje veškeré činnosti spadající do správy místních poplatků.

Nejdůležitější funkcí místních poplatků je **funkce fiskální**, cílem je tedy zvýšení objemu příjmů obecních rozpočtů, nicméně nezanedbatelná je i **regulační** funkce, která se projevuje např. omezením nežádoucího stánkového prodeje na veřejném prostranství, chovu psů v určitých lokalitách nebo bytech, provozu motorových vozidel v části obce apod.

Poplatky mají **fakultativní povahu** a povinnými (obligatorními) se stávají až jejich zavedením obecně závaznou vyhláškou obce. Z této skutečnosti je zřejmé, že pouze obci přísluší rozhodnout, zda vůbec, a jaké poplatky na svém území zavede. Při zpracování obecně závazné vyhlášky o místních poplatcích musí obec zachovat nejen **princip zákonnosti**, tj. soulad s ostatními právními předpisy, ale i formálně právní úpravu. Obecně závazná vyhláška musí být terminologicky jasná a přesná.

8.4.2 Druhy místních poplatků a jejich konstrukční prvky

Ustanovení § 1 zákona o místních poplatcích uvádí v taxativním výčtu **jednotlivé druhy místních poplatků**, které mohou obce podle zákona o místních poplatcích vybírat. Jsou jimi:

- a) poplatek ze psů,
- b) poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt,
- c) poplatek za užívání veřejného prostranství,
- d) poplatek ze vstupného,
- e) poplatek z ubytovací kapacity,
- f) poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst,
- g) poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů,
- h) poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace.

Vzhledem ke skutečnosti, že u některých místních poplatků nelze hovořit o bezprostředním protiplnění, které by poplatník za poplatek obdržel, je možné říci, že takové místní poplatky jsou **spíše daní než poplatkem**.

8.4.2.1 *Místní poplatek ze psů*

Poplatníkem poplatku je fyzická nebo právnická osoba, která je držitelem psa a která má trvalý pobyt nebo sídlo na území České republiky.

Předmětem poplatku je pes starší 3 měsíců.

Od poplatku je **osvobozen** držitel psa, který je osobou nevidomou, bezmocnou nebo osobou s těžkým zdravotním postižením, která je držitelem průkazu ZTP/P, dále osobou provádějící výcvik psů určených k doprovodu těchto osob nebo osobou, které stanoví povinnost držení a používání psa zvláštní právní předpis (např. zákon o myslivosti). V kompetenci obce je rozšířit osvobození od poplatku ze psů i na další poplatníky, jako např. na vlastníky psů, kteří vykonali zkoušky prokazující určitou zvláštní způsobilost (služební psi, psi záchranářských sborů).

Základem poplatku je počet psů.

Sazba poplatku může být stanovena v maximální výši 1 500 Kč za jednoho psa a za kalendářní rok. Pokud je poplatníkem poživatel invalidního, starobního vdovského nebo vdoveckého důchodu, který je jeho jediným zdrojem příjmů, může poplatek ze psa činit až 200 Kč za kalendářní rok. U druhého a každého dalšího psa může obec horní hranici sazby zvýšit až o 50 % stanovené maximální výše poplatku.

8.4.2.2 *Místní poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt*

Poplatníkem poplatku je fyzická osoba pobývajících v lázeňských místech a v místech soustředěného turistického ruchu za úplatu, a to z důvodu léčení nebo rekreace.

Zákon vymezuje osoby, které jsou z určitých sociálních důvodů od poplatku **osvobozeny**. Poplatku nepodléhají osoby nevidomé, bezmocné a držitelé průkazů ZTP/P (zvláště těžce postižený s průvodcem) a jejich průvodci. Poplatku dále nepodléhají osoby mladší 18 let a starší 70 let nebo osoby, na které náleží přídatky na děti nebo výchovné (např. studenti do 26 let).

Předmětem poplatku je přechodný pobyt za úplatu za účelem léčení nebo rekreace v lázeňských místech nebo v místech soustředěného turistického ruchu.

Základem poplatku je počet dní pobytu.

Sazba poplatku je až 15 Kč za osobu a každý i započatý den pobytu, není-li tento den dnem příchodu. Obec může stanovit poplatek místo denního jako týdenní, měsíční nebo roční, a to paušální částkou.

Plátcem poplatku je fyzická nebo právnická osoba, která poskytuje poplatníkovi přechodné ubytování za úplatu, tj. ubytovatel. Ten od poplatníka místní poplatek vybere a odvede správci poplatku v termínu stanoveném v obecně závazné vyhlášce.

Plátce poplatku je povinen vést **evidenční knihu**, ve které zapisuje dobu ubytování, účel pobytu, jméno a příjmení, adresu místa trvalého pobytu nebo místa trvalého bydliště v zahraničí a číslo občanského průkazu nebo cestovního dokladu fyzické osoby, které ubytování poskytl.

8.4.2.3 *Místní poplatek za užívání veřejného prostranství*

Poplatníkem poplatku jsou fyzické a právnické osoby, které využívají veřejné prostranství některým ze zvláštních způsobů, jak je taxativně vymezuje zákon o místních poplatcích.

Předmětem poplatku je zvláštní užívání veřejného prostranství, vymezeného obcí v obecně závazné vyhlášce, kterým je:

- provádění výkopových prací,
- umístění dočasných staveb a zařízení sloužících k poskytování prodeje a služeb,
- umístění stavebních nebo reklamních zařízení,
- umístění zařízení cirkusů, lunaparků a jiných obdobných atrakcí,
- umístění skládek,
- vyhrazení trvalého parkovacího místa,
- užívání veřejného prostranství ke kulturním, sportovním, reklamním účelům nebo užívání veřejného prostranství pro potřeby tvorby filmových a televizních děl.

Obecně je pojem **veřejné prostranství** vymezen v § 34 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů. Veřejným prostranstvím jsou všechna náměstí, ulice, tržiště, chodníky, veřejná zeleň, parky a další prostory přístupné každému bez omezení, tedy sloužící obecnému užívání, a to bez ohledu na vlastnictví k tomuto prostoru. Podrobnější úpravu veřejného prostranství provede obec v obecně závazné vyhlášce, kde určí ve smyslu ustanovení § 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích, která místa v obci podléhají zpoplatnění místním poplatkem za užívání veřejného prostranství. Určení těchto míst, která jsou obcí stanovena ve vyhlášce jako zpoplatňované veřejné prostranství, musí být jasné a přesné.

Osvobozeny od poplatku jsou zdravotně postižené osoby, kterým je vyhrazeno trvalé parkovací místo, a pořadatelé akcí pořádaných na veřejném prostranství, pokud je jejich výtěžek předem určen na charitativní a veřejně prospěšné účely. Výtěžkem se rozumí finanční částka, která pořadateli zůstane z celkových příjmů souvisejících s pořádanou akcí na veřejném prostranství po odečtení nákladů na její uspořádání.

Základem poplatku je výměra užívaného veřejného prostranství v m².

Sazba poplatku činí až 10 Kč za každý i započatý m² a každý i započatý den. Za užívání veřejného prostranství formou umístění prodejních, reklamních zařízení, lunaparků a jiných atrakcí může obec sazbu poplatku zvýšit až na její desetinásobek. Obec je dále oprávněna určit poplatek jako týdenní, měsíční nebo roční, a to paušální částkou.

8.4.2.4 *Místní poplatek ze vstupného*

Poplatníkem poplatku je fyzická a právnická osoba pořádající kulturní, sportovní, prodejní nebo reklamní akci, pokud je podmínkou účasti na nich zaplacení vstupného. Vstupným se rozumí peněžitá částka, kterou je účastník akce povinen zaplatit za to, že se jí může zúčastnit, bez ohledu na to, jakým způsobem je označováno, např. povinná konzumace, místenka.

Předmětem poplatku je vybrané vstupné snížené o daň z přidané hodnoty, je-li v ceně vstupného obsažena. Poplatku podléhají pouze „jednorázově“ pořádané a zákonem o místních poplatcích vymezené akce, nikoliv vstupné na hrady a zámky, na stálé výstavy a expozice.

Od poplatku je **osvobozeno** vstupné na akce, u nichž celý výtěžek předem určen na charitativní a veřejně prospěšné účely. Výtěžkem se rozumí finanční částka, která pořadateli akce zůstane z celkových příjmů souvisejících s pořádanou akcí (nejen příjem ze vstupného) po odečtení celkových nákladů na její uspořádání.

Základem poplatku je úhrnná částka vybraného vstupného z pořádané akce.

Sazba poplatku je až 20 % ze základu poplatku. Obec může po dohodě s poplatníkem stanovit poplatek paušální částkou.

8.4.2.5 *Místní poplatek z ubytovací kapacity*

Poplatníkem je fyzická a právnická osoba poskytující přechodné ubytování za úplatu v zařízeních určených k přechodnému ubytování (např. hotel, penzion, turistická ubytovna a další stavby vymezené ve vyhlášce č. 501/2006 Sb.).

Předmětem poplatku je využitá lůžková kapacita, resp. jednotlivá využitá lůžka v zařízeních určených k přechodnému ubytování za úplatu.

Od poplatku je osvobozena lůžková kapacita:

- v zařízeních určených pro přechodné ubytování žáků a studentů,
- ve zdravotnických nebo lázeňských zařízeních, pokud nejsou užívána jako hotelová zařízení,
- v zařízeních sloužících k sociálním a charitativní účelům.

Základem poplatku je počet dní, kdy byla lůžková kapacita využita.

Sazba poplatku činí až 6 Kč za každé využití lůžko a den. Obec může po dohodě s poplatníkem stanovit v obecně závazné vyhlášce poplatek roční paušální částkou.

Poplatník je povinen vést **evidenční knihu** stejně jako u poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt, do které nezapisuje účel pobytu.

8.4.2.6 *Místní poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst*

Poplatníkem poplatku jsou fyzické a právnické osoby, kterým bylo vydáno povolení k vjezdu do částí obce nebo města, do kterých je jinak vjezd zakázán příslušnou dopravní značkou.

Předmětem poplatku je vydání povolení k vjezdu do vybraných míst, kam je jinak vjezd motorovým vozidlům příslušnou dopravní značkou zakázán.

Od poplatku jsou **osvobozeny** fyzické osoby, které mají ve vybraném místě trvalý pobyt nebo vlastní v tomto místě nemovitou věc, dále osoby těmto osobám blízké včetně manželů těchto osob a jejich dětí. Poplatek také neplatí osoby, které ve vybraném místě užívají nemovitou věc ke své hospodářské činnosti. Osvobození ze zákona se vztahuje i na osoby, které jsou držiteli průkazu ZTP/P a jejich průvodce.

Základem poplatku je počet dní, pro které bylo vydáno povolení k vjezdu.

Sazba poplatku je až 20 Kč za den, bez ohledu na frekvenci jednotlivých vjezdů za den. Obec může po dohodě s poplatníkem stanovit v obecně závazné vyhlášce poplatek také paušální částkou.

8.4.2.7 Místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů

Předpokladem zavedení a vybírání tohoto místního poplatku je skutečnost, že obec ve své samostatné působnosti stanoví obecně závaznou vyhláškou systém „nakládání“ s komunálním odpadem vznikajícím na jejím katastrálním území, a to ve smyslu ustanovení § 17 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů. Pokud obec nepřijme tento systém, nemůže ani zavést tento poplatek ve smyslu zákona o místních poplatcích.

Účel místního poplatku je především **fiskální**, tj. získání finančních prostředků na zajištění provozu přijatého systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů. Povinnost platit poplatek mají tedy všechny fyzické osoby bez ohledu na množství vyprodukovaného odpadu. Případná námitka fyzických osob o neprodukování komunálního odpadu je neopodstatněná vzhledem k tomu, že obec zajišťuje na tomto úseku souhrn činností ve prospěch všech svých obyvatel.

Poplatníkem poplatku je **z titulu pobytu** fyzická osoba (občan České republiky) mající v obci evidován trvalý pobyt nebo fyzická osoba, které byl podle zákona upravujícího pobyt cizinců v České republice povolen trvalý nebo přechodný pobyt na dobu delší než 90 dnů a osoba, která podle stejného zákona, pobývá v České republice přechodně déle než 3 měsíce a dále osoba, které byla udělena mezinárodní ochrana podle zákona upravujícího azyl nebo dočasná ochrana podle zákona upravujícího dočasnou ochranu cizinců.

Dále je poplatníkem poplatku **z titulu vlastnictví** fyzická osoba, která je vlastníkem stavby určené k individuální rekreaci, bytu nebo rodinného domu ve kterých není hlášena k pobytu žádná fyzická osoba (tj. fyzická osoba, která neplatí poplatek z titulu pobytu). Má-li poplatkovou povinnost z titulu vlastnictví k jedné nemovitosti více poplatníků, jsou povinny platit poplatek společně a nerozdílně.

Osvobozena od poplatku je nezletilá fyzická osoba umístěná do dětského domova, školského zařízení pro výkon ústavní nebo ochranné výchovy, nebo do zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc, a to buď na základě rozhodnutí soudu, žádosti obecního úřadu nebo zákonného zástupce dítěte. Dále je osvobozena fyzická osoba umístěná do domova pro osoby se zdravotním postižením nebo fyzická osoba v domově pro seniory.

Sazbu poplatku činí částka až 250 Kč za poplatníka a kalendářní rok a částka stanovená na základě skutečných nákladů obce za předchozí kalendářní rok za sběr a svoz netříděného komunálního odpadu do částky až do 750 Kč. Jinými slovy sazba poplatku může dosáhnout maximální výše 1 000 Kč za fyzickou osobu a za kalendářní rok.

8.4.2.8 *Místní poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace*

Poplatníkem poplatku je vlastník stavebního pozemku zhodnoceného možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace vybudovanou obcí. Je-li stavební pozemek ve vlastnictví více osob, jsou povinny platit poplatek společně a nerozdílně.

Předmětem poplatku je stavební pozemek zhodnocený možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace, kterou na své náklady vybuďovala obec.

Základem poplatku je výměra zhodnoceného pozemku v m².

Sazbou poplatku je nejvýše rozdíl ceny stavebního pozemku s možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace a ceny stavebního pozemku bez možnosti připojení. Cena stavebního pozemku se stanoví v kalendářním roce, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí (souhlas) pro předmětnou stavbu.

8.4.2.9 *Další konstrukční prvky místních poplatků*

Výpočet poplatku je zpravidla ten, že poplatek se určí jako součin základu poplatku a sazby poplatku. To neplatí v případech, kdy je poplatek stanoven pevnou částkou (např. u poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů).

Místní poplatky jsou zpravidla jednorázové. Některé mají **poplatkovým obdobím** kalendářní rok.

Rozpočtové určení poplatku již bylo zmíněno výše. Místní poplatky jsou výlučně příjmem obce.

8.4.3 **Zavedení místních poplatků**

Zavedení místních poplatků patří do **samostatné působnosti** zastupitelstva obce, které za tímto účelem vydá **obecně závaznou vyhlášku**. Tento orgán obce je povinen zajistit nejen věcnou správnost vyhlášky, ale i její soulad s právními předpisy.

Z hlediska věcné tvorby obecně závazné vyhlášky k zavedení příslušného místního nebo místních poplatků je nejdůležitější ustanovení § 14 odst. 2 zákon o místních poplatcích. V obecně závazné vyhlášce obec upravující podrobnosti jejich vybírání, a to zejména konkrétní sazbu poplatku, vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro splnění ohlašovací povinnosti, pokud je pro správu příslušného poplatku nezbytná. Dalším nezbytným údajem vyhlášky je lhůta splatnosti poplatku, od níž se mimo jiné odvíjí prekluzivní lhůty pro stanovení a placení daně, pokud není poplatek vyměřen platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. Do pravomoci zastupitelstva obce související se zavedením místního

poplatku patří i stanovení dalšího osvobození nebo úlevy z placení poplatku nad rámec obligatorního zákonného vymezení.

8.4.4 Správa místních poplatků

Samotný zákon o místních poplatcích stanoví jen některé podrobnosti týkající se správy místních poplatků, přičemž pro ostatní procesní postupy se pro řízení o poplatcích subsidiárně použije daňový řád. Dle ustanovení § 14 odst. 3 zákona o místních poplatcích je správcem místních obecní úřad. Tento orgán obce je tak **v přenesené působnosti** oprávněn provádět celé poplatkové řízení, kterým se rozumí povinnost činit veškerá opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění poplatkových povinností, zejména subjekty poplatku vyhledat, včas a ve správné výši nezaplacené poplatky vyměřit, evidovat a zajistit jejich zaplacení v náhradní lhůtě splatnosti, případně nedoplatky vymáhat.

Je třeba zdůraznit, že místní poplatky se standardně nevyměřují, pokud nejde o případy, kdy **nebyly včas zaplacený nebo odvedeny**. V takovém případě může správce poplatku uložit sankci v podobě **zvýšení poplatku** až na trojnásobek. Dojde-li ke vzniku nedoplatku u **poplatníka, který je nezletilý**, přechází jeho poplatková povinnost na jeho zákonného zástupce a správce poplatku vyměří nezaplacený poplatek místo nezletilému poplatníkovi jeho zákonnému zástupci.

Obecní úřad je oprávněn rozhodnout o **prominutí místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů** na základě individuální žádosti poplatníka z důvodu odstranění tvrdosti a o prominutí všech místních poplatků z důvodu vzniku mimořádné zejména živelné události.

9. JINÁ OBDOBNÁ PENĚŽITÁ PLNĚNÍ

9.1 Pojem jiných obdobných peněžitých plnění

Jiná obdobná peněžitá plnění jsou zbytkovou kategorií, kam lze zařadit všechna ostatní peněžitá plnění, která jsou příjmem veřejných rozpočtů a která zároveň nejsou daní v užším slova smyslu ani poplatkem. Právě kvůli tomu, že do této kategorie spadají plnění různého charakteru, není možné souhrnně stanovit jejich charakteristické znaky, neboť ty se u jednotlivých druhů jiných obdobných peněžitých plnění odlišují.

9.2 Druhy jiných obdobných peněžitých plnění

Pod pojem jiných obdobných peněžitých plnění lze podřadit zejména veřejná pojistná, cla, odvody, příspěvky, dávky a úhrady.

9.2.1 Veřejná pojistná

Veřejná pojistná **zahrnují** zejména pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení.

Z hlediska **charakteristiky** daní lze o veřejných pojistných říci, že se jedná o zákonná peněžitá plnění, která jsou nenávratná, nedobrovolná, podmíněně ekvivalentní, nesankční a spravovaná státem nebo jinými osobami veřejného práva, případně osobami soukromého práva vykonávajícími veřejnou správu.

O tom, že se v případě veřejných pojistných jedná o plnění **peněžité** povahy, není pochyb. **Zákonnost** je v jejich případě dovozována nikoliv z čl. 11 odst. 5 Listiny, které se týkají jen daní a poplatků, ale z čl. 4 odst. 1 Listiny, podle které lze povinnosti ukládat pouze na základě zákona.

Veřejná pojistná jsou zcela jistě **nenávratná**, neboť se zásadně nevrací, přičemž za vracení nelze považovat výplatu dávek na základě tohoto pojištění. Jsou také plněním **nedobrovolným**, neboť jsou uloženy jako povinnost zákonem.

Podmíněná ekvivalentnost je základním znakem veřejných pojistných, neboť ten, kdo plnění poskytuje, může, ale nemusí dostat v budoucnu za tuto platbu protiplnění ve formě dávky. Poskytnutí protiplnění je totiž vázáno na vznik určité události.

Veřejná pojistná jsou kromě výše zmíněné charakteristiky také obdobně jako daně veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla účelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.

9.2.2 Cla

V současné době není clo řazeno pod pojem daň v užším slova smyslu, jedná se tedy o plnění, které se dani blíží, neboť naplňuje některé charakteristické znaky daně v právním slova smyslu.

Clo je možné označit za **zákonné peněžité plnění, které je nedobrovolné, nenávratné, neekvivalentní, nesankční spravované státem. Toto plnění je příjmem veřejného rozpočtu, a to příjmem neúčelovým, řádným, pravidelným a plánovaným.**

Vzhledem k tomu, že clo naplňuje všechny obligatorní i fakultativní znaky daně, může být považováno i za zvláštní druh daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že clo lze platit jen v penězích, naturální plnění tedy není možné a dále že je ukládáno jen na základě zákona (podle čl. 4 odst. 1 Listiny). Clo se těm, kdo ho zaplatili, zásadně nevrací, a proto je plněním nenávratným. Nedobrovolnost zase spočívá v tom, že povinnost platit clo je uložena zákonem, nikoliv převzata smluvně.

Ohledně **ekvivalence** cla není názor na tuto problematiku jednotný, nicméně vzhledem k tomu, že za zaplacení cla není poskytováno žádné přímé, bezprostřední protiplnění ze strany státu, je možné hovořit o neekvivalentnosti cla.

Clu lze v zásadě dělit na cla **vývozní**, **dovozní** a **průvozní**. V současné době se používají v zásadě pouze cla dovozní.

9.2.3 Ostatní (odvody, příspěvky, dávky atd.)

Mezi ostatní jiná obdobná peněžítá plnění řadíme zejména odvody, dávky, příspěvky nebo úhrady.

Odvody jsou v právním řádu upraveny v celé řadě právních předpisů, nicméně používání pojmu odvod k označení peněžitého plnění obdobného dani není zcela vhodné, neboť pojem odvod je častěji používán ve smyslu odvodu daně nebo poplatku v případě, kdy je dané plnění povinen za poplatníka odvést jiný subjekt. Mezi odvody řadíme zejména odvod z elektřiny ze slunečního záření, odvod do Vinařského fondu, odvod za porušení rozpočtové kázně nebo odvod za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu.

Pojmem **dávky** se dnes spíše než příjmy veřejných rozpočtů označují výdaje těchto rozpočtů (např. dávky nemocenského pojištění nebo státní sociální podpory). Dnes mezi dávky řadíme v podstatě jen dávku z výroby cukru. Ostatní dvě dávky, tedy dávka z přebytku cukru a dávka z přebytku mléka byly už zrušeny.

Stejně jako v předchozích případech i pojem **úhrady** je v právním řádu České republiky používán i v jiné souvislosti než je peněžité plnění plynoucí do veřejného rozpočtu většinou v souvislosti s úhradou dluhů nebo nákladů. Jedná se tedy spíše o pojem soukromého práva, přesto lze najít i takové úhrady, které mají charakter peněžitého plnění podobného daním. Jedná se například o úhradu z dobývacího prostoru nebo úhradu z vydobytych nerostů podle horního zákona.

V případě **příspěvků** je situace obdobná. Příspěvky se v právním řádu České republiky vyskytují spíše v jiné souvislosti než jako peněžítá plnění, která jsou příjmem veřejného rozpočtu. Lze se s nimi spíše setkat v oblasti soukromého práva nebo jako s výdaji z veřejných rozpočtů. Těch, které mají obdobný charakter jako daně, je velmi málo, například příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Lze tedy uzavřít, že pojem jiných obdobných peněžitých plnění je velmi široký a lze pod něj zařadit celou řadu různorodých plnění. Nicméně s výjimkou cla a veřejných pojistných jiná obdobná peněžítá plnění naplňují buď znaky daně, nebo poplatku, a proto by takto měla být i označena. Ovšem z různých důvodů tomu tak není.