

Západočeská univerzita v Plzni  
Právnická fakulta  
Katedra správního práva

Nálezací řízení v daňovém  
řízení

Diplomová práce

Autor: Dagmar Rendeková  
Vedoucí práce: JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.  
Studijní program: Právo a právní věda

Plzeň 2012

**Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Kralupech nad Vltavou dne 28. března 2012





Poděkování:

Tímto bych chtěla poděkovat JUDr. Petře Jánošíkové, Ph.D. za její velice vstřícný přístup a za cenné rady a připomínky při zpracovávání této diplomové práce.

**Osnova:**

<b>1. Úvod</b> .....	<b>8</b>
<b>2. Správa daní</b> .....	<b>10</b>
<u>2.1. Historie daní</u> .....	10
2.1.1. Historie výběrů daní na území České republiky.....	11
<u>2.2. Základní pojmy</u> .....	13
2.2.1. Rozdíly mezi daní, poplatkem a clem.....	13
2.2.2. Daňové subjekty a účastníci daňového řízení.....	14
2.2.3. Daňový systém v ČR.....	16
2.2.3.1. Třídění daní v našem daňovém systému.....	18
2.2.3.2. Právní zakotvení daní v ČR.....	19
2.2.4. Funkce daní.....	20
<b>3. Daňové řízení</b> .....	<b>21</b>
<u>3.1. Daňové řízení ve vztahu ke správnímu řádu</u> .....	21
<u>3.2. Základní zásady správy daní a daňového řízení</u> .....	23
3.2.1. Zásada zákonnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti.....	23
3.2.2. Vztahy mezi subjekty a správcem daně.....	24
3.2.3. Zásada rychlosti a hospodárnosti.....	25
3.2.4. Zjišťování skutkového stavu a rozhodování.....	26
3.2.5. Zásada nevěřejnosti správy daní a úřední postup správce daně.....	28
<u>3.3. Podstata a fáze daňového řízení</u> .....	30
3.3.1. Průběh řízení.....	31
3.3.1.1. Dokazování.....	32
3.3.1.1.1. Hodnocení důkazů.....	34
3.3.1.2. Důkazní prostředky.....	35
3.3.1.3. Stanovení daně podle pomůcek.....	38
<b>4. Nalézací řízení</b> .....	<b>40</b>
<u>4.1. Vyměřovací řízení</u> .....	41
4.1.1. Řádné daňové tvrzení.....	41
4.1.2. Lhůty k podání řádných daňových tvrzení.....	42
4.1.2.1. Lhůty k podání daňového přiznání.....	42
4.1.2.2. Lhůty k podání daňového vyúčtování a hlášení.....	44
4.1.3. Opravné daňové přiznání a vyúčtování.....	44

4.1.4. Postup při vyměření daně.....	45
4.1.4.1. Vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu.....	46
4.1.4.2. Vyměření daně nad rámec tvrzení daňového subjektu.....	47
<u>4.2. Doměřovací řízení.....</u>	49
4.2.1. Dodatečné tvrzení na vyšší daň.....	50
4.2.2. Dodatečné tvrzení na nižší daň.....	50
4.2.3. Dodatečné tvrzení bez změny daně.....	51
4.2.4. Překážky k podání dodatečného daňového tvrzení...52	
4.2.5. Postup při doměření daně.....	52
4.2.5.1. Předepsání doměřené daně v souladu s tvrzením daňového subjektu.....	53
4.2.5.2. Doměření daně z moci úřední.....	54
<u>4.3. Řádné opravné prostředky.....</u>	56
4.3.1. Odvolání proti rozhodnutí vyměřovacího nebo doměřovacího řízení.....	56
4.3.1.1. Zásada dispoziční v řízení o odvolání.....	57
4.3.1.2. Suspenzivní a devolutivní účinek odvolání...57	
4.3.1.3. Lhůty k podání odvolání.....	58
4.3.1.4. Možnosti dispozice s odvoláním.....	58
4.3.1.5. Náležitosti odvolání.....	60
4.3.1.6. Postup správce daně prvního stupně při odvolání.....	62
4.3.1.7. Postup odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení.....	63
4.3.1.8. Dokazování v odvolacím řízení.....	65
4.3.1.9. Způsoby rozhodnutí o odvolání.....	66
4.3.2. Rozklad proti rozhodnutí ústředního správního orgánu.....	68
<b>5. Úpravy „de lege ferenda“.....</b>	<b>69</b>
<b>6. Závěr.....</b>	<b>71</b>
<b>7. Seznam použité literatury.....</b>	<b>73</b>
<b>8. Riassunto.....</b>	<b>76</b>

## 1. Úvod.

Téma, které jsem zvolila pro tuto diplomovou práci „Nalézací řízení v daňovém řízení“ je jedno z dílčích řízení v daňovém řízení. Jelikož se již léta pohybuji v daňové oblasti, bylo mi toto téma blízké.

Z počátku práce bych ráda čtenáře seznámila s daňovou problematikou, od prvopočátku vzniku jednoduchých daňových systému na území České republiky, až po současný daňový systém, funkci daní v dnešní společnosti a třídění daní. Následně jsou osvětleny základní pojmy jako je daň, poplatek, clo, daňový subjekt a účastník daňového řízení.

Velmi podstatné pro celou správu daní je uvědomit si základní zásady správy daní, které jsou neustále přítomny v jakékoli fázi daňového řízení. Je dobré si uvědomit, že tyto zásady vycházejí z ústavních zákonů a to především z Ústavy a Listiny základních práv a svobod. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád je relativně nový právní předpis, který nahradil Zákon č. 337/1992 Sb, o správě daní a poplatků. Stará právní úprava byla dotvářena rozsáhlou soudní judikaturou, ze které bylo čerpáno a nová právní úprava se snaží o odstranění nejasností. Celou prací se prolíná určité srovnávání mezi novou a starou úpravou. Stejně tak je i řešen vztah mezi daňovým řádem a správním řádem.

Po uvedení do dané problematiky je v rámci daňového řízení všeobecně rozebrán průběh řízení včetně dokazování, hodnocení důkazů a rozebrání důkazních prostředků, až po stanovení daně podle pomůcek.

Stěžejní kapitola, která se věnuje nalézacímu řízení je rozčleněna do tří hlavních podkapitol, věnujících se podrobněji fázím, které pod pojem nalézacího řízení spadají a jsou jimi vyměřovací řízení, doměřovací řízení a řízení o řádných opravných prostředcích. V nalézacím řízení je primárním cílem nalézt a stanovit správnou daň a po ukončení tohoto dílčího řízení se na základě rozhodnutí předepíše výsledná daň do evidence daní, aby mohla nastat další fáze daňového řízení, kterou je placení daní.

Každá z podkapitol má svá určitá specifika a jednotlivá dílčí řízení se od sebe liší, tyto odlišnosti jsou postupně zachyceny a je osvětleno v jakých případech a situacích se vyskytuje které řízení.



Vyměřovací řízení je jedním ze stěžejních dílčích řízení, které je založeno na povinnosti daňového subjektu podat řádné daňové tvrzení a to v zákonem stanovené lhůtě. Jsou zde rovněž možnosti opravy do doby uplynutí zákonné lhůty. Správce daně po obdržení daňového tvrzení je povinen daň vyměřit a to v souladu s tímto podáním nebo v jiné výši.

Další dílčí řízení v rámci nalézacího řízení je doměřovací řízení, které se užije v případech, kdy daňový subjekt nebo správce daně zjistí po uplynutí lhůty k řádnému daňovému tvrzení, že daň nebyla stanovena správně a je potřeba jí opravit, ať už směrem nahoru nebo směrem dolů. Případně se může stát, že se mění pouze výpočet daně, ale daň samotná se nemění. Správce daně doměří dodatečně daň dle tvrzení daňového subjektu, nebo může doměřit daň z moci úřední.

Poslední podkapitola k nalézacímu řízení řeší řádné opravné prostředky, podané proti rozhodnutím, vydaným ve vyměřovacím nebo doměřovacím řízení. Jsou zde zachyceny možnosti autoremedury a situace, kdy rozhoduje nadřízený orgán. Lhůty k podání opravného prostředku, jeho náležitosti a dispozice s ním. Rovněž je zachycen postup správce daně v prvním stupni a postupy odvolacího orgánu. Způsob rozhodování v tomto řízení, dokazování a náležitosti rozhodnutí.

V celé práci jsou vždy k probíraným tématům Nálezy Ústavního soudu a Rozsudky Nejvyššího správního soudu, které mě zaujaly. Tato judikatura byla vytvořena na základě zákona o správě daní a poplatků, ale jistě mnohé výroky jsou použitelné i pro daňový řád. Ten je účinný zatím příliš krátkou dobu na to, aby již byla vytvořena nová judikatura podle daňového řádu. Rovněž by se dalo říct, že až soudní praxe prověří nový právní předpis a zjistí se, zda byly vychytány všechny nejasnosti, které se objevily v předchozí úpravě.

## 2. Správa daní.

Správa daní patří bezpochyby do činnosti veřejné správy. S účinností od 1.1.2011 ji upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Nová úprava pojala správu daní oproti předchozí obecněji a snaží se o vyváženější pojetí, což můžeme pozorovat hned v § 1 daňového řádu. Výchozí kritérium pro správu daní, o které se zákonodárce snažil, není pouze zabránit možnému krácení daní, ale rovněž správné zjištění a stanovení daní a v neposlední řadě zajištění její úhrady, jak můžeme vyčíst z důvodové zprávy k novému daňovému řádu.

### 2.1. Historie daní.

Pokud se v krátkosti chceme podívat na historii daní, je nesporné, že se musíme vrátit hluboko do minulosti. Již ve starověku a středověku byli obyvatelé určitých ucelených území povinni platit pevně určené finanční obnosy, za předem stanovených podmínek.

„Historie daní se váže ke vzniku prvních státních útvarů. Daně tvořily nedílnou součást finanční politiky státu.“<sup>1</sup> Stanovení daní a poplatků většinou nebylo po vzniku státu prvním krokem panovníka, ale postupem času, kdy vznikla potřeba hradit určité výdaje státu, se začal vyvíjet systém povinných odvodů, které byli obyvatelé státu povinni odvádět. V těchto prvopočátcích byly tyto poplatky a daně velmi vzdálené od současné podoby našeho daňového systému, jak jej známe dnes.

„Je sporné, zda již zmíněné platby existující ve starověkém Egyptě, v řeckých státech a Římě, ať již byly vybírány v naturáliích nebo v penězích, byly předchůdci dnešních daní nebo poplatků.“<sup>2</sup> Myslím si, že ač podobnost velmi vzdálenou, ale určitě nikoli nereálnou zde můžeme rovněž spatřovat.

Tyto státní „výběrčí“ systémy se během staletí vyvíjely a panovníci je začali upravovat čím dál dokonalejšími zákony. Tím se ve středověku

---

<sup>1</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 277

<sup>2</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6, s. 85

začaly výběry daní a poplatků přibližovat dnešní podobě daňového systému. „Za předchůdce dnešních poplatků, resp. i daní možno v určitém smyslu považovat až středověké regály. Oprávnění ukládat tyto povinnosti bylo zdůvodňováno naukou o tzv. regálních právech panovníka, která představovala praktickou stránku tehdejšího pojetí státní moci.“<sup>3</sup> V rámci státu byly zřizovány různé státní instituce, jako např. soudy, úřady celní, horní či mincovní atd. Při styku s těmito státními orgány, pak byly za úkony, poskytnuté státem, vybírány poplatky. Z jiných titulů, například z hlavy či majetku, pak byly odváděny, opět na základě panovnického regálu daně.

Skutečnost určité ekvivalentnosti u výše zmiňovaných poplatku, kdy se jednalo o určité protiplnění ze strany státu či církve, bylo velmi dobrým psychologickým a politickým krokem panovníka. Úplaty, které byly požadovány za činnost státních orgánů či církve, se většinou považovaly za odůvodněné, neboť zmíněná ekvivalence činila platby za tyto úkony pro obyvatelstvo mnohem přijatelnější, než tomu bylo u daní, za jejichž úhradu nebyla žádná protihodnota.<sup>4</sup> Myslím, že i v dnešní době má toto členění daní a poplatků velký psychologický dopad na plátce. To že musí povinný subjekt zaplatit poplatek a dostane za tuto platbu určitou protihodnotu či protislužbu, není vnímáno veřejností i dnes tak negativně, jako placení daní, kdy nikdo nemá ponětí na jakou konkrétní věc bude vybraná daň od určitého jedince použita.

### 2.1.1. Historie výběrů daní na území České republiky.

Ve středověku se nepoužívalo současné označení pro daně a poplatky, jak je známe dnes, ale od dob vlády Lucemburků se začalo používat slovo „berně“, které označovalo povinné platby obyvatelstva na určité, panovníkem určené, účely. Panovník stanovil různé kategorie těchto berní. Obecné berně bývaly zpravidla vybírány od veškerého obyvatelstva, ovšem mohlo se stát, že někdo byl od této platby osvobozen. Zvláštní berně byla uvalena na královská města a duchovní ústavy. Ve středověku veškeré duchovní stánky spadaly do králova majetku. Další

---

<sup>3</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6, s. 85

<sup>4</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6, s. 85

nezanedbatelnou částkou vybíranou panovníkem, byly židovské berně.<sup>5</sup> Tento krátký přehled berní z doby Lucemburků ze 14.století je jen malou ukázkou toho, jak se postupně vyvíjel daňový systém na území České republiky, kdy se od základního členění, odvíjelo další členění berní a postupem času vznikly některé nové berně a naopak jiné zanikly.

„Výběr berně se uskutečňoval tak, že poddaní příslušnou částku odváděli vrchnosti, která pak celkový výnos berně ze svých statků odevzdala králi. Král tedy vymáhal berni na vrchnostech a ty ji dle určených zásad vybíraly od poddaných.“<sup>6</sup> Lze ovšem předpokládat, že vrchnost většinou vybrala vše od svých poddaných, přesto že král vyžadoval placení berní po vrchnosti.

Další vývoj berního práva na území České republiky byl velmi ovlivněn německou finančněprávní vědou. Z počátku byl velký vliv rakouské verze, ale i po rozpadu Rakousko-Uherska byla finanční věda, za krátké existence první republiky, až do mnichovské republiky, pod vlivem německých vzorů.<sup>7</sup> „Od roku 1948 se používá v našem právním řádu výlučně slovo daně, které nahradilo původní „berně“.“<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 277-279

<sup>6</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 279

<sup>7</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6, s. 88-89

<sup>8</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 277

## 2.2. Základní pojmy.

V další části mé práce bych se ráda zabývala objasněním některých důležitých pojmů a souvislostí, pro mnou vybrané téma nalézacího řízení v daňovém řízení.

### 2.2.1. Rozdíly mezi daní, poplatkem a clem.

„Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje.“<sup>9</sup> Daně jsou tedy příjmem konkrétního rozpočtu, kde se shromažďují od všech daňových subjektů a následně jsou z nich hrazeny náklady na chod státu. Neekvivalentnost spočívá v tom, že každý daňový subjekt odvádí jinou částku, ale při tom všichni mohou čerpat od státu služby stejnou měrou, nezáleží na tom, kolik který subjekt zaplatil. Většinou se daň opakuje, má svoje zdaňovací období, čímž je rok, kvartál či měsíc, ale jsou i výjimky, jako je daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti, která se platí pouze jednorázově a to když nastane zákonem stanovená situace. Zákon rovněž stanoví, že pokud byla daň zaplacená ve správné výši je již nenávratná.

„Poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.“<sup>10</sup> Stejně jako daně jsou vybírány na základě zákona, ale na rozdíl od daní lze poplatek chápat jako platbu za určitou protislužbu orgánu státní správy. Přesto nemůžeme považovat tuto platbu za úhradu nákladů poskytnuté protislužby, neboť výše poplatku neodpovídá výši těchto nákladů. Ovšem i přesto můžeme říct, že jsou poplatky chápány jako určitý protiklad daní, neboť je jeho úhrada spojena většinou s nějakou protihodnotou. Ku příkladu když si někdo půjde zřídit živnost, zaplatí na živnostenském úřadě poplatek za vyřízení živnostenského oprávnění, nebo za vydání pasu atd. Ovšem jasné a přesné rozdělení plateb na daně

---

<sup>9</sup> BONĚK, Václav, et al. *Lexikon : Daňové pojmy*. Ostrava : Sagit, 2001. 628 s. ISBN 80-7208-265-5, s. 30

<sup>10</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 288

a poplatky není docela možné, protože některé platby mají zvláštní vlastnosti jak daně tak poplatku.

„Clo je specifickým neúvěrovým příjmem státního rozpočtu, svou povahou velmi blízkým dani; někdy je clo považováno přímo za zvláštní daň ze spotřeby.“<sup>11</sup> Výběr cla souvisí vždy s přechodem zboží přes hranice a je opět jako i předchozí daně a poplatky vybíráno na základě zákona a v zákonem stanovené výši. Clo je podobné spíše dani, protože se jedná o neúčelovou platbu odváděnou opět do státního rozpočtu.

Ovšem pro účely zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, se v § 2 odst. 3 dočteme, že pod pojmem daň se rozumí, veškeré peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, dále peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu a peněžité plnění v rámci dělené správy. V následujícím odstavci 4 se dokonce dozvíme, že daní se rovněž rozumí daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně, což jsou úroky, penále, pokuty atd. Příslušenství daně bylo nově zahrnuto do tohoto výčtu oproti předchozí úpravě zákona o správě daní a poplatků, kde ovšem pod pojem daň byla zahrnuta i záloha na daň, kterou nyní zákonodárce z výčtu vypustil. To však neznamená, že zálohu na daň nemůžeme subsumovat pod pojem „jiný způsob zdanění“ i když asi by bylo vhodnější nechat toto vymezení zálohy na daň přímo v pojmu „daň“.<sup>12</sup>

### 2.2.2. Daňové subjekty a účastníci daňového řízení.

Daňový subjekt je podle zákona osoba, která je nositelem daňových povinností. Pojem daňového subjektu v zákoně se od předchozí úpravy změnil. Dříve platný zákon o správě daní a poplatků definoval daňový subjekt v § 6, kde přímo v odst. 1 uváděl, že daňovým subjektem je poplatník, plátce a právní nástupce fyzické či právnické osoby. Dále v odst. 2 definoval poplatníka a v odst. 3 definoval plátce. Novou úpravou platnou od 1.1.2011 se tyto definice odstavců 2 a 3 zmiňovaného § 6 zákona o správě daní a poplatků vypustily. Nový daňový řád definuje

---

<sup>11</sup> BONĚK, Václav, et al. *Lexikon : Daňové pojmy*. Ostrava : Sagit, 2001. 628 s. ISBN 80-7208-265-5, s. 27

<sup>12</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.18

daňový subjekt v § 20 odst. 1 jako osobu, která je za daňový subjekt označena zákonem nebo i osobu, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně. Následné definice pojmů poplatníka a plátce se již v zákoně neobjevují, neboť jak zákonodárce uvedl v důvodové zprávě, že vymezení daňového subjektu musí být upraveno v jednotlivých hmotněprávních daňových předpisech. Ovšem definice obsažené v § 6 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků nadále zůstávají i bez zákonné opory jako základní vodítko používané terminologie.<sup>13</sup> Takže poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani a plátcem je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou nebo sraženou od poplatníků.

Podle daňového řádu § 20 odst. 2 osobě, která se jednou dostane do postavení daňového subjektu, zůstávají její povinnosti a práva daňového subjektu i poté, co již znaky daňového subjektu dle příslušné hmotněprávní úpravy přestává naplňovat.<sup>14</sup> To znamená, že povinnosti daňového subjektu nekončí zrušením jeho registrace. Toto bylo dříve upraveno v zákoně o správě daní a poplatků v § 40 odst. 12.

V § 20 odst. 3 daňový řád reaguje na skutečnost, že se mohou správy daní účastnit místo daňového subjektu osoby, které mají stejná procesní práva a to na základě jiného zákona a nejedná se o zastoupení. Jak je uvedeno v zákoně, zpravidla se jedná o správce dědictví a insolvenčního správce, kteří pak mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt, což bylo v zákoně o správě daní a poplatků upraveno v § 9a téměř stejně.

Jak je vidět, to co se týkalo daňového subjektu a bylo v předešlé právní úpravě na různých místech se nyní zákonodárce snažil sjednotit pod jeden paragraf.

Myslím si, že tímto daňový řád nabývá lepší přehlednosti jeho systematické řazení jistě ocení nejen „čtenář“, neboť předchozí úprava nebyla příliš přehledná a hledání v ní bylo mnohdy složité.

---

<sup>13</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s.91-92

<sup>14</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.125

Kromě výše popsaných daňových subjektů je účastníkem daňového řízení vždy správce daně. Rovněž to mohou být třetí osoby, které vymezuje daňový řád v § 22 jako osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Zde zákonodárce upustil od taxativního výčtu, jak tomu bylo v § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, že těmito třetími osobami jsou svědci, znalci, tlumočníci, orgány obcí atd. a nahradil to negativním vymezením.

### 2.2.3. Daňový systém v ČR.

Daňový systém obecně je souhrnem všech daní, které se na daném území vybírají. Většinou není používána, k naplnění veřejných rozpočtů, jedna velká daň, ale několik menších daní, které mají mezi sebou různé vazby, a v této souvislosti můžeme tedy hovořit o daňovém systému nebo soustavě daní.<sup>15</sup>

Aby byl daňový systém pokládán za dobrý, je potřeba, aby splňoval určité všeobecně uznávané požadavky:<sup>16</sup>

- daňová spravedlnost,
- daňová efektivnost,
- právní perfektnost,
- jednoduchost a srozumitelnost,
- správné ovlivňování chování ekonomických subjektů.

Na daňovou spravedlnost se můžeme dívat skrze dva principy. Jeden je vyjádřen jako princip platební schopnosti, kdy by měl každý subjekt platit daně podle svých možností a prospěchu, který mu stát poskytuje. To je určitá rovnost subjektů, že pokud má někdo stejně, tak platí stejnou daň a v případě, že má jiný více, tak platí daň vyšší. Druhý princip prospěchu hledí na to, aby platil daně pouze ten, kdo má z vybíraných daní následně určitý prospěch, jako například je tomu u daně silniční, kdy se platí za motorová vozidla určená k podnikání.

---

<sup>15</sup> VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s.34

<sup>16</sup> VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s.34



Požadujeme-li naplnění daňové efektivnosti, je potřeba minimalizovat rozdíl mezi uloženou daní, která snižuje užitek toho, kdo ji nese a výnosem, který z daní do veřejných rozpočtů plyne. Rovněž by tedy měl daňový systém co nejméně zasahovat do tržních vztahů.

Velmi důležitým požadavkem na daňový systém je bezpochyby právní perfektnost, která zajišťuje státu možnost vybírání daní, tak aby účinně plnily své funkce.

Kvalitní daňový systém musí být rovněž jednoduchý a srozumitelný pro každého, tak aby všichni byli schopni zjistit dopředu svou daňovou povinnost a výběr daní byl pro subjekty co nejméně zatěžující a rovněž byl jejich výběr zajištěn s minimálními náklady.

Když se zamyslíme nad výše zmiňovanými požadavky, které jsou kladeny na dobrý daňový systém, zjistíme, že jsou tak trochu v protikladu a je jasné, že nelze splnit všechny zcela perfektně. V politice je téma naplňování státních rozpočtů, skrze vybírání daní, neustále velmi diskutované a proto se vždy vytýčí určité cíle a tím se určí, na které zmiňované požadavky bude kladen větší či menší důraz.

Cílem správného daňového systému je rovněž pozitivně ovlivňovat chování daňových subjektů, tak aby byla spokojenost na obou stranách. Je pochopitelné, že každý daňový subjekt se snaží minimalizovat svoji daňovou povinnost, která nabývá celé řady podob a to od těch, které zákonodárce předpokládá, až po trestněprávní jednání.<sup>17</sup>

To s čím zákonodárce počítá a v rámci zákona umožňuje snížit základ daně nebo daň, je vnímáno jako daňová úspora. Ovšem je možné ušetřit i v případě, že se v zákoně vyskytne skulina a daňový subjekt této nedokonalosti zákona využije a vyhne se dani. Tento postup sice není nezákonný, ale mnozí by možná namítali, že to není zcela v souladu s morálkou. Záleží zde pouze na zákonodárci, jak rychle a efektivně je schopen na tyto situace reagovat, aby k nim nedocházelo, neboť ve kvalitním daňovém systému, který je právně perfektní, by se toto stát nemělo. Poslední možnost snížení daňové zátěže, je daňový únik, který se vyznačuje protiprávním jednáním snížit daňovou povinnost. Za toto

---

<sup>17</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 297

krácení rozpočtových příjmů se subjekt vystavuje trestněprávnímu postihu, neboť toto jednání je považováno za trestný čin.

#### 2.2.3.1. Třídění daní v našem daňovém systému.

Daně můžeme třídit dle různých kritérií. Jedním z nejzákladnějších je členění na daně přímé a nepřímé. Daně přímé jsou ty, kde se poplatník a plátce schází v jedné osobě a je povinen daň přiznat a zaplatit ze svých prostředků. Jsou adresné a většinou přihlížejí k situaci poplatníka, protože jsou vybírány z příjmů a majetku tohoto poplatníka. Oproti tomu u daní nepřímých jsou poplatníkem a plátcem osoby rozdílné. Poplatník je povinen uhradit daň z vlastního důchodu a plátce má za povinnost, takto vybranou daň od poplatníka, pod svou vlastní odpovědností, odvést státu. Na rozdíl od předchozích přímých daní jsou tyto nepřímé daně neadresné a nezohledňují situaci účastníka, neboť jsou vybírány v cenách zboží a služeb. „Některé z daní v širším slova smyslu se ale do tohoto členění nevměstnají, jde zejména o pojistné sociálního pojištění.“<sup>18</sup> I když musíme přiznat, že toto dělení není tak úplně bezvýjimečné. Když si vezmeme třeba daň z příjmů, která je uváděná mnohdy jako příklad přímých daní, tak zjistíme, že poplatníci a plátcí jsou mnohdy jiné osoby, tak jak to bývá u daní nepřímých. Jako příklad může posloužit klasický pracovněprávní poměr, kdy zaměstnanec je poplatníkem daně a zaměstnavatel je plátcem daně.

Další třídění daní je možné z hlediska předmětu daně a to zda jde o daně majetkové nebo důchodové. Dále podle objektu, tedy podle toho z čeho se daň vybírá. Členění podle objektu je možno rozdělit do čtyř větších skupin, kterým jsou: hlava, majetek, spotřeba, důchod. Zajímavým členěním může být rozdělení podle toho, zda daň respektuje osobní situaci poplatníka na daně subjektové, které respektují příjmovou situaci poplatníka a na daně objektové, které tuto jeho příjmovou situaci ignorují. Takto bychom mohli pokračovat dále, neboť kritéria členění mohou být různá.

---

<sup>18</sup> VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s.34

### 2.2.3.2. Právní zakotvení daní v ČR.

„K pramenům daňového práva v širším smyslu patří taková pravidla chování daná státem, která zavazují určitý okruh osob na konkrétním státním území k peněžním odvodům do veřejného rozpočtu.“<sup>19</sup> Daňové právo tedy upravuje výběr nejen daní, ale i poplatku, cel a ostatních plateb do státních rozpočtů.

Toto se řídí těmito prameny práva:

- ústavní pořádek ČR,
- ratifikované mezinárodní smlouvy,
- přímo aplikovatelné normy unijního práva,
- zákony,
- nařízení vlády,
- vyhlášky.

Takže základ pro zákonné vybírání daní je pochopitelně stanoven v ústavním pořádku a to konkrétně v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, kde je uvedeno, že: Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Daňové právo u nás nemá, tak jak je tomu v jiných odvětvích, jeden hlavní zákoník, neboť odlišnost předmětů daní a daňových subjektů je tak různorodá, že jeden zákoník by byl nejspíš velmi nepřehledný, z tohoto důvodu je daňové právo tvořeno mnoha samostatnými zákony.

Daňový systém v České republice tvoří např.:

- daň z příjmů fyzických a právnických osob,
- daň z nemovitostí,
- silniční daň,
- daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí,
- daň z přidané hodnoty,
- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu, piva, vína,
- daň z tabákových výrobků,
- daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny, atd.

---

<sup>19</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 299

Daňová soustava je tvořena množstvím předpisů nejen hmotněprávních, jež jsou jmenovány výše, ale i procesněprávní úpravou, která je především v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů, jakož i v dalších předpisech. Tento stručný výčet ukazuje, že daňové právo u nás je tvořeno množstvím předpisů, což by mohlo budit dojem jisté složitosti.

#### 2.2.4. Funkce daní.

Daně se v dnešní době stávají nástrojem hospodářské politiky státu, neboť se od nich požaduje mnohem víc, než jen naplňování veřejných rozpočtů. Moderní daně plní, nebo by měly plnit, celou řadu funkcí. Těmi nejdůležitějšími jsou zejména<sup>20</sup>

- funkce fiskální,
- funkce alokační,
- funkce redistribuční,
- funkce stabilizační a
- funkce stimulační.

Jednou z nejdůležitějších funkcí je fiskální, neboť jde o schopnost naplnit veřejné rozpočty, aby bylo dostatek prostředků, ze kterých se financují veřejné výdaje. „U funkce alokační jde o získání prostředků na financování oblastí podceněných trhem.“<sup>21</sup> Přerozdělovací funkce, nebo-li redistribuční stírá rozdíly ve společnosti tím, že se snaží přesunout prostředky od bohatších, výběrem daní, k chudším subjektům pomocí dávek. Stabilizační funkce se snaží napomáhat překonávání výkyvů v ekonomice a funkcí stimulační se snaží zákonodárce odstraňovat nepříznivé vnímání daní tím, že zavádí pro daňové subjekty soustavu různých úspor na dani, což má rovněž motivovat k poctivému placení a nevyhýbání se daním.

---

<sup>20</sup> VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2, s.10

<sup>21</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 291

### 3. Daňové řízení.

Právní úprava daňového řízení se nachází v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Daňovým řízením rozumíme soubor procesních norem, které upravují postup všech účastníků řízení, při plnění svých daňových závazků, které plynou daňovým subjektům z platných právních předpisů.

Daňové řízení je takovým řízením, ve kterém autoritativně rozhoduje orgán veřejné moci o právech a povinnostech fyzických a právnických osob, tento orgán označujeme jako správce daně. Takové řízení, ve kterém je rozhodováno o právech a povinnostech fyzických a právnických osob vrchnostenským zásahem orgánu moci veřejné, je správní řízení.

#### 3.1. Daňové řízení ve vztahu ke správnímu řádu.

Jak je to s použitím zákona č. 500/2004 Sb. správního řádu v daňovém řízení, na to nám odpovídá celkem jednoznačně ustanovení § 262 daňového řádu, které uvádí, že se při správě daní správní řád nepoužije. Toto ustanovení bylo v důvodové zprávě k daňovému řádu velmi rozsáhle komentováno a odůvodňováno. Přesto, že je daňový řád relativně komplexní právní předpis, který upravuje danou problematiku velmi důsledně, v praxi by ovšem mohlo dojít k situaci, že by určitou situaci neupravoval ani daňový řád, ani jiný daňový předpis a tuto situaci by nešlo překonat ani využitím *analogie legis*, v tomto případě by musel nastoupit správní řád, aby byl dodržen ústavní princip o zákonném postupu orgánů veřejné moci. Správní řád ve svém ustanovení § 177 odst. 1 uvádí, že základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Tímto správní řád klade zvláštní důraz na dodržování základních zásad činnosti správních orgánů, protože si je vědom svého možného vyloučení zvláštními předpisy.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.1513

K problematice subsidiárního použití správního řádu se již vyjadřoval jak Ústavní soud, tak i Nejvyšší správní soud, který ku příkladu, ve svém rozsudku ze dne 26.8.2010 č.j. 1 As 17/2010-294 uvedl, že „Pokud zákonodárce stanoví hmotněprávní úpravu, jejíž povaha vyžaduje aplikaci specifického procesního institutu správním orgánem, nelze akceptovat, aby tento orgán s odkazem na absenci tohoto institutu vedl řízení podle obecných procesních ustanovení, jejichž použitím však dochází k závažnému porušení ústavně zaručených práv účastníků řízení. Povinností správního orgánu naopak je tato práva respektovat a k chybějícímu institutu se dobrat za použití základních zásad správního řízení a případně i *analogie iuris*.“

V dalším rozsudku Nejvyšší správní soud zase uvádí, že „Pravidla pro výkon veřejné moci musí být upravena zákonem, což především znamená, že zvláštní zákon vylučující aplikaci správního řádu nebo některých jeho ustanovení musí (v návaznosti na zásadu obsaženou v čl. 2 odst. 3 Ústavy) obsahovat vlastní pozitivní úpravu procesního postupu orgánu veřejné správy vykonávající veřejnou moc, nikoli postup podle správního řádu pouze bez náhrady vyloučit.“<sup>23</sup>

Toto vzájemné vyloučení obou norem občas přináší značné problémy při aplikaci základních zásad pro daňové řízení, které jak jsem již výše zmiňovala je vlastně řízením správním, nebo spíše jeho zvláštním druhem.

---

<sup>23</sup> Rozsudek NSS ze dne 22.7.2010, čj. 9 As 5/2010-74, č. 2129/2010 Sb. NSS

### 3.2. Základní zásady správy daní a daňového řízení.

Při správě daní se uplatňují zákonem stanovené základní zásady správy daní, které nalezneme v daňovém řádu v části první, hlavě druhé. Oproti předchozí úpravě,<sup>24</sup> kde byly základní zásady daňového řízení obsaženy v § 2 a vztahovaly se pouze na daňové řízení, se nyní úprava rozšiřuje i na úkony a postupy orgánů, které správu daní provádějí. Nejde již pouze o řízení, ale nalézáme v § 5 až 9 daňového řádu, jakési zásady a pravidla sloužící ke správné interpretaci zákonů v daňové oblasti, kdy je nutno tyto pravidla mít neustále na mysli, pokud se pohybujeme v oblasti správy daní.

Výčet těchto zásad ovšem musíme brát pouze jako informativní, nevylučuje to fakt, že se při správě daní uplatní i plno dalších zásad, které v hlavě druhé části první daňového řádu nenalezneme. Což nepopírá fakt, že principy, které jsou v těchto zásadách uvedeny, jsou stěžejní a pro správu daní velmi důležité.

#### 3.2.1. Zásada zákonnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti.

V § 5 daňového řádu nalezneme v odst. 1 zásadu zákonnosti na kterou navazuje v odst. 2 zásada legální licence a dále v odst. 3 zásady zdrženlivosti a přiměřenosti.

Zásada zákonnosti je z části opřena o již zmiňovaný čl. 11 odst. 5 Listiny, kdy daně a poplatky jsou vybírány jen na základě platných právních předpisů. Tato zásada ovšem v sobě nese širší význam a to je vázanost veškeré činnosti orgánů správce daně platným právním řádem. V tomto případě je pak nutno uvést, že ústavní základ v této zásadě možno spatřit i v čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, kde se hovoří o uplatnění veřejné moci pouze v zákonných mezích a způsobem, který zákon stanoví.

Další zásada legální licence se opírá o stejný ústavní základ čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, jen zdůrazňuje, že správci daně mohou svou pravomoc uplatňovat v zákonem stanoveném rozsahu.

---

<sup>24</sup> Zákon 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

Zásadu zdrženlivosti je možno vyložit jako zamezení bezdůvodného zasahování do něčích práv. Správce daně musí mít vždy zákonný a účelný důvod k zásahu do práv a poměrů zúčastněných osob. Zásada přiměřenosti by měla zajistit zúčastněným osobám to, že správce daně bude volit co možná nejšetrnější a minimálně zatěžující způsoby při správě daní. Obdobné zásady nalezneme i ve správním řádu, takže se v těchto ustanoveních příliš neliší.

Je otázkou, zda správce daně toto pravidlo vždy dodržuje. Setkala jsem se i s tím, že úřední osoba měla pocit, že může žádat cokoli, bez jakéhokoli zdůvodnění a při dotazu daňového subjektu, který se ptal na důvody, mu je odmítla sdělit, nebo mu oznámila, že se řídí radou svého kolegy. Bohužel lze mnohdy pozorovat, že úřední osoby nemají tu odbornost, kterou tento zákon vyžaduje a předpokládá.

### 3.2.2. Vztahy mezi subjekty a správcem daně.

V následujícím § 6 daňového řádu nalezneme úpravu vztahů mezi subjekty a správcem daně. Jde o zásadu procesní rovnosti v odst. 1, zásadu spolupráce v odst. 2, dále zásadu poučovací v odst. 3 a na závěr v odst. 4 je zařazena zásada vstřícnosti a služnosti.

V odst. 1 můžeme opět nahlédnout do Listiny a zjistíme, že zásada rovnosti vychází z čl. 37 odst. 3, kde se píše, že všichni účastníci jsou si v řízení rovni. „Tedy bez ohledu na majetek, velikost firmy, či na výsledek voleb. Tato rovnost je ovšem pouze mezi daňovými subjekty ve vztahu ke správci daně, nejde o rovnost mezi správcem daně na straně jedné a daňovým subjektem na straně druhé.“<sup>25</sup>

Zásadu spolupráce upravenou v odst. 2 zákonodárce oproti předchozí úpravě v § 2 odst. 9<sup>26</sup> zestručnil. Vzájemná spolupráce všech zúčastněných osob trvá po dobu jakékoli fáze správy daní. Této spolupráce ovšem nelze jakkoli zneužívat ze strany správce daně a může požadovat spolupráci pouze v rámci svého zákonného oprávnění vyplývajícího ze zákona.

---

<sup>25</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 39

<sup>26</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.



V následujícím odst. 3 je zakotvena zásada poučovací, což znamená, že správce daně zajistí poučení o procesních právech zúčastněných osob na správě daní a nikdy úmyslně nezatají skutečnosti, které by mohly zúčastněné osoby jakkoli znevýhodnit. Zákon stanoví poučovací povinnost přímo v jeho znění. Jako dobrý příklad nám může posloužit § 74 daňového řádu, kde se řeší vady podání a správce daně má povinnost poučit o následcích spojených s neodstraněním označených vad. Na závěr je zásada vstřícnosti a slušnosti, kterou by se měly řídit všechny úřední osoby, ovšem je třeba upozornit, že porušení těchto zásad jakoukoli úřední osobou nezakládá neplatnost úkonů správce daně. V případě porušení těchto zásad může zúčastněná osoba využít ochrany, kterou zákon připouští a to třeba stížnosti dle § 261 daňového řádu.

### 3.2.3. Zásada rychlosti a hospodárnosti.

Rovněž velmi důležitým ustanovením mezi zásadami je § 7 daňového řádu, kde jsou obsaženy zásada rychlosti a hospodárnosti.

Zásada rychlosti, která je uvedena v 1 odst. se opět opírá o ústavní základ a to čl. 38 odst. 2 Listiny. Kdy se zákon snaží tímto ustanovením zamezit zbytečným průtahům v řízení. Je tam snaha o to, aby řízení trvalo nezbytně nutnou dobu, po kterou to vyžaduje jeho účel a neprotahovalo se ku příkladu nedostatečnou kapacitou správce daně. Neboť jak Ústavní soud tak i Evropský soud pro lidská práva při posuzování průtahů v řízeních konstatoval, že se stát musí vypořádat se svou vnitřní organizací svých orgánů tak, aby nedocházelo k zbytečným průtahům. Případnou nečinnost správce daně, může zúčastněná osoba řešit podáním podnětu nejbližší nadřízenému správci daně, k tomu aby učinil příslušná opatření proti nečinnosti. Tuto problematiku pak podrobněji řeší § 38 daňového řádu. V případě, že by ani nadřízený orgán nezareagoval je možné využít soudní ochrany.<sup>27</sup>

V následujícím 2 odst. je řešena zásada hospodárnosti neboli procesní ekonomie. Správce daně má povinnost při správě daní postupovat tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady. Užitím pojmu „nikomu“ je zde vyjádřen požadavek účelných a hospodárných postupů

---

<sup>27</sup> Podle Zákona č.150/2002 Sb. soudní řád správní, § 79 a násl.

tak, aby náklady nevznikaly zbytečně jak správci daně, tak i komukoliv jinému. Ovšem postup správce daně nesmí působit újmu osobám zúčastněným na správě daní v jejich právech.<sup>28</sup>

#### 3.2.4. Zjišťování skutkového stavu a rozhodování.

Neméně důležité zásady obsahuje i § 8 daňového řádu, který řeší zjišťování skutkového stavu a rozhodování správce daně. To znamená, že je zde obsažena zásada volného hodnocení důkazů v odst. 1, což připomíná ustanovení z jiných procesních řádů.<sup>29</sup> V této zásadě se ponechává prostor volnému uvážení správce daně, který se ovšem musí držet určitých pravidel a vypořádat se se vším co mu ukládá zákon. Hodnocení nastává poté, co byly všechny důkazy důležité v dané věci provedeny a je zapotřebí, aby každý z nich byl prověřen z pohledu zákonnosti, závažnosti a věrohodnosti (pravdivosti). Důležité je, uvědomit si, že se jedná o skutkovou stránku věci, nikoli o právní posouzení. Jde o vnitřní přesvědčení úředních osob, které logickými postupy a se znalostí právních předpisů, zhodnotí v daných souvislostech konkrétní případ a v rámci svých pravomocí se s důkazy musí vypořádat. Toto hodnocení pak musí zdůvodnit a to tak, aby obstálo i v případě postoupení věci dalším instancím. To znamená, že musí uvést proč byly připuštěny ty které důkazy a jiné zase nikoli, proč bylo k jednomu přihlíženo s větší důvěrou a k dalším ne, atd. zkrátka vše se musí řádně odůvodnit. Jak nám uvádí i Nejvyšší správní soud v jednom rozsudku, že „...finanční orgány jsou povinny v zájmu co nejuplnějšiho zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti provést navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. V této fázi mají tedy finanční orgány možnost rozhodnout o tom, že určitý navržený důkazní prostředek neprovedou, což musí ovšem přezkoumatelným způsobem odůvodnit (nesmí se jednat jen o výsledek jejich libovůle).“<sup>30</sup>

<sup>28</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.49

<sup>29</sup> Např. Zákona č. 99/1963 Sb. občanský soudní řád, § 132 kde je podobně uvedeno, že „důkazy hodnotí soud podle své úvahy...“

<sup>30</sup> Rozsudek NSS ze dne 29.1.2010, čj. 2 Afs 37/2009 – 97

Zásada legitimního očekávání nebo taky mnohdy označována jako zásada předvídatelnosti rozhodnutí správce daně, kterou nalezneme v odst. 2, je podstatnou pro sjednocení rozhodování mezi jednotlivými správci daně. „Zde je třeba zdůraznit, že se jedná nejen o rozhodování jednoho úředníka, jednoho úřadu, ale je žádoucí, aby tomu tak bylo v celé soustavě příslušných orgánů.“<sup>31</sup> Žijeme v právním státě a je jasné, že očekáváme od veřejné moci, že její postup bude pouze na základě a v mezích zákona. Věříme a předpokládáme, že stát nebude jednat svévolně, ale předvídatelně a spolehlivě, tak aby nezklamal důvěru lidu ve veřejnou moc. V této souvislosti bych uvedla i nález Ústavního soudu, který dne 27.3.2003 napsal, že „Ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Tato předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci je vyjádřením maximy, na základě níž se lze v demokratickém právním státě spolehnout na to, že ve své důvěře v platné právo nikdo, tj. fyzická či právnická osoba, nebude zklamán. Pouze takto předvídatelné chování naplňuje v praxi fungování materiálně chápaného demokratického právního státu a vylučuje prostor pro případnou svévoli. Obsah citovaných ustanovení, totiž že státní moc lze uplatnit jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon, nelze totiž chápat jako volnou úvahu státních orgánů, zda tak učiní či nikoliv, ale naopak jako povinnost uplatňovat tuto moc (zákonem stanoveným způsobem) tam, kde je to nezbytné (k tomuto srov. nález ve věci sp. zn. IV. ÚS 488/01 ze dne 11. 7. 2002, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 27, nález č. 85), neboť podřízení státní moci v obou těchto směrech svrchovanosti zákona tvoří základ právního státu.“<sup>32</sup>

Praktické zkušenosti o stejném rozhodování všech správců daně ovšem bývají bohužel mnohdy rozdílné. Rozhodování správce daně např. v Ostravě je mnohdy dosti odlišné od rozhodnutí správce daně v Plzni. Tento problém je všeobecně znám a snaha sjednotit rozhodování většinou probíhá formou vydávání vnitřních předpisů.

<sup>31</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 51

<sup>32</sup> Nález ÚS ze dne 27.3.2003, sp. zn. IV.ÚS 690/01

Zásada materiální pravdy, která je obsažena v odst. 3, je velmi podobná ustanovení § 2 odst. 7 předchozí úpravy.<sup>33</sup> Tato zásada nám vykládá, že správce daně posuzuje úkon zúčastněných osob podle jeho obsahu, nikoli podle formálního označení. To znamená, že se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu při stanovení daně i pokud je zastřený a liší se od stavu formálně právního.

### 3.2.5. Zásada neveřejnosti správy daní a úřední postup správce daně.

V § 9 daňového řádu je obsažena zásada neveřejnosti, zásada oficiality a vyhledávací, a poslední zásada se týká shromažďování osobních a jiných údajů.

Zásadu neveřejnosti, kterou nalezneme v odst. 1 můžeme opět srovnat s § 2 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků, neboť tato zásada je nadále nedílnou součástí daňového řízení u správce daně. Tento má snahu správně zjistit či stanovit daň a následně zajistit její výběr. Jedná se tedy o nezbytný předpoklad pro uskutečňování správy daní. Nelze si tuto neveřejnost vykládat jako utajení ve smyslu zákona o ochraně utajovaných informací, ale spíše jako určitou diskretnost ze strany správce daně, který zachází s citlivými údaji. Tudíž by se měl správce daně snažit o ochranu získaných informací při výkonu veřejné moci a nešířit získané informace o subjektu dalším nezúčastněným osobám.

Dosti podstatnou zásadou obsaženou v odst. 2 je zásada oficiality a zásada vyhledávací. Dle zásady oficiality je povinností správce daně zahájit řízení z moci úřední, pokud neučinil žádné kroky v tomto směru daňový subjekt, ač dle zákona tak učinit měl. Tímto přechází hlavní iniciativa na stranu správce daně a ten zahájí řízení a vytýčí čeho se bude týkat, tedy určí předmět řízení. Správce daně tedy musí aktivně ověřovat a zkoumat zda u zúčastněných osob na správě daní vznikla povinnost k dani. „Při správě daní se rovněž uplatňuje zásada dispoziční (projednací), při jejímž uplatnění je řízení zahájeno z podnětu daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na správě daní. Je nutno konstatovat, že v plném rozsahu se zásada dispoziční uplatní pouze

---

<sup>33</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

v některých dílčích řízeních, jako např. u odvolání.<sup>34</sup> Cílem této zásady oficality je to, aby správce daně měl zákonné prostředky a povinnost k naplnění stanoveného cíle správy daní. Jde především o to správně zjistit a stanovit výši daně a následně zajistit její výběr. To se děje naplněním zásady vyhledávací, kdy správce daně svou činností, ke které je oprávněn ze zákona<sup>35</sup> ověřuje skutečnosti, zjišťuje různé údaje ohledně příjmů a majetkových poměrů osob, zpracovává a shromažďuje informace od jiných správních orgánů.<sup>36</sup> Tím může snáze naplňovat zmiňovanou vyhledávací zásadu.

V 3 odst. § 9 daňového řádu se zákonodárce zabývá jak je to v případě správy daní se shromažďováním osobních a jiných údajů. Stěžejním předpisem, dohlížejícím na ochranu osobních údajů, který je v souladu s právem Evropské unie a mezinárodními smlouvami a střeží soukromí osob a upravuje zacházení s osobními údaji, které jsou zpracovávány dalšími subjekty, je zák. č. 101/2000 Sb. o ochraně osobních údajů. Nakládání s těmito citlivými údaji, řeší přímo daňový řád, kdy sám podtrhuje omezení tohoto shromažďování informací pouze pro správu daní a to v nezbytné míře pro dosažení cíle správy daní. Daňový řád má v tomto případě postavení *lex specialis* v poměru k zákonu o ochraně osobních údajů, tudíž ochrana osobních údajů je řešena přímo tímto zvláštním zákonem, kterým je daňový řád. Problematika ochrany osobních údajů je řešena poměrně rozsáhle, neboť již z podstaty zásady nevěřejnosti plyne, že mají osoby účastné na správě daní dodržovat povinnost mlčenlivosti.

---

<sup>34</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 59

<sup>35</sup> V § 78 daňového řádu je upravena vyhledávací činnost správce daně, aby při své činnosti dokázal správce daně unést své důkazní břemeno.

<sup>36</sup> Poskytovat informace správci daně jsou povinny všechny orgány veřejné moci dle § 57 až § 59 daňového řádu.

### 3.3. Podstata a fáze daňového řízení.

Pojem „daňové řízení“ jak jej můžeme nyní nalézt v § 134 daňového řádu nebyl v předchozí úpravě<sup>37</sup> nijak blíže specifikován, což v praxi mnohdy vyvolávalo jisté pochybnosti o výkladu tohoto pojmu. Obecně si můžeme pod pojmem *řízení* představit postup orgánů veřejné moci v rámci určité pravomoci svěřené tomuto orgánu zákonem, kdy toto řízení spěje k vydání správního aktu, který se týká práv a povinností určité osoby či osob. V případě *daňového řízení* je popis velmi podobný, jen se vše odehrává s větší specifikací zaměřující se na správu daní. Jde vlastně o souhrn úkonů, které se uskutečňují v rámci správy jedné daně. „Daňovým řízením je tedy soubor postupů a dílčích řízení, jež ve svém výsledku vedou ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem (např. uplynutím prekluzivní lhůty) daňové povinnosti s touto daní související.“<sup>38</sup>

Daňové řízení je vedeno vždy pro jednu daň za jedno zdaňovací období nebo pokud není určeno zdaňovací období, tak při určené skutečnosti, která zakládá zdanění.

Zákon rozděluje daňové řízení do určitých částí, které označuje jako dílčí řízení a v těch se vydávají jednotlivá rozhodnutí. Jsou to řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

V nalézacím řízení jde především o správné zjištění a stanovení daně. Nalezení správné výše daně, je hlavním cílem správy daní. V rámci nalézacího řízení se tedy jedná o vyměřovací řízení, doměřovací řízení a řízení o řádném opravném prostředku.

V řízení při placení daní je nejjednodušší, když dojde k okamžitému a bezproblémovému vybrání daně, která se zaeviduje do evidence daní. Zákon ovšem počítá i s případy, kdy je potřeba použít autoritativní vynucení, či daň jinak zajistit. V tomto případě se používají instituty jako řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, dále jde o zajištění daně, exekuční řízení a řízení o řádném opravném prostředku.

---

<sup>37</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

<sup>38</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.806

Posledním dílčím řízením je řízení o mimořádném opravném a dozorčím prostředku, v těchto případech se vždy jedná o řízení, které je vedeno v souvislosti s řízením nalézacím nebo s řízením platebním.

### 3.3.1. Průběh řízení.

Všeobecně o daňovém řízení platí a nejen o něm, že pokud se na něj podíváme v té opravdu nejzjednodušenější formě, tak zjistíme, že na začátku každého takového řízení musí být určitý úkon či akt, který jej zahájí a na jeho konci opět akt, který toto řízení ukončí. Jako řízení označujeme určitý zákonem stanovený postup (proces), jehož smyslem je zákonným způsobem dojít k vydání rozhodnutí, kterým se uloží povinnosti nebo jsou tímto aktem přiznaná práva.<sup>39</sup>

Daňový řád stejně jako předešlá právní úprava stanovuje dvojí způsob zahájení řízení, buď z moci úřední, kdy první úkon v řízení zahájí správce daně, nebo z vůle osoby zúčastněné na správě daní, která podá žádost, návrh, odvolání, přihlášku k registraci či daňové tvrzení. Každé zahájené řízení by se mělo řídit základními zásadami správy daní, které již byly zmiňovány, za zmínku jistě stojí zásada rychlosti, kdy je potřeba dodržovat zákonem stanovené lhůty. Pokud podání trpí vadami a přes tyto není možné zahájit řízení, je správce daně povinen toho, kdo podání učinil vyzvat k odstranění vad, které mu správce daně oznámí a to ve stanovené lhůtě. Nastat pak může to, že subjekt odstraní vady podání a tím je na podání nahlíženo, jako by bylo podáno řádně a včas, nebo vady neodstraní a po marném uplynutí lhůty se podání stává neúčinné, tudíž řízení vlastně ani nezačalo.

Zákon nám dále stanoví, že řízení je zahájeno dnem, kdy došlo příslušnému správci daně a to jak místně, věcně tak i funkčně. Nemůže být zahájeno řízení dnem, kdy dojde nepřísušnému správci daně, neboť příslušný správce daně se musí vždy dozvědět, že mu bylo zasláno nějaké podání, aby mohlo být následně řízení zahájeno. Dojde-li nepřísušnému správci daně podání a ten zjistí, že mu nenáleží, postoupí

---

<sup>39</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.498

toto podání příslušnému správci daně a až v okamžiku, kdy toto podání dojde příslušnému správci daně, je řízení zahájeno.

Správce daně má možnost zahájit řízení z moci úřední a to se považuje za zahájené v den, kdy to správce daně oznámí osobě zúčastněné na správě daní. Daňový subjekt, který je povinen ze zákona učinit podání, ale neudělá to, v tomto případě se uplatní zásada oficiality a řízení zahájí správce daně z moci úřední. Nemůžeme to brát jako libovůli správce daně, toto sledovat a zahajovat řízení z moci úřední je jeho povinnost a může tak učinit pouze za předpokladů zákonem stanovených.

### 3.3.1.1. Dokazování.

„Dokazování je v daňovém řízení vedle vlastního rozhodování nejdůležitější pocestní činností správce daně, protože umožňuje zjistit skutkový základ pro jeho rozhodování nezbytný, a naplnit tak účel správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“<sup>40</sup> Správce daně při dokazování musí dbát na dodržování základních zásad správy daní, které byly již výše rozebrány a konkrétně musí obzvláště hledět na zásadu zákonnosti, materiální pravdy a volného hodnocení důkazů.

Provádět dokazování může pouze příslušný správce daně, který vede řízení a je místně a věcně příslušný vzhledem k daňovému subjektu zúčastněném na řízení. Pokud je to v rámci řízení vhodnější, může příslušný správce daně požádat o provedení důkazů jiného správce daně. Většinou se tak děje v zájmu hospodárnosti a rychlosti řízení, pokud je provedení určitého úkonu jednodušší svěřit jinému správci daně.

„Povinností správce daně při dokazování je zjistit skutkový stav dostatečně, za využití důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem.“<sup>41</sup> Při získávání důkazů není správce daně závislý pouze na tom, co mu předloží daňový subjekt, ale má možnost si obstarávat důkazy i sám, aby jeho následné hodnocení bylo co možná nejpřesnější a daň byla stanovena ve správné výši.

---

<sup>40</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.505

<sup>41</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 365



Na daňovém subjektu je, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo jiných podáních. To znamená, že daňový subjekt musí unést důkazní břemeno všech skutečností, které uvádí ve svém podání. Rovněž může být správcem daně požádán o prokázání skutečností, které souvisí se správným stanovením daně, pokud si je nelze obstarat z jiných zdrojů. Správce daně nemůže bez rozmyslu a dle libosti požadovat po daňovém subjektu prokazování čehokoliv, musí se držet zásady přiměřenosti a je potřeba, aby veškeré své požadavky zvážil a zbytečně tak daňový subjekt nezatěžoval nesmyslnými požadavky.

Zákon stanoví jaké skutečnosti musí dokazovat správce daně a jaké zase daňový subjekt. Správce daně je v zákonem stanovených případech povinen oznámit obsah vlastních písemností daňovému subjektu a musí jasně dokázat, že tak skutečně učinil a daňový subjekt písemnost obdržel.

Pokud se užije právní domněnky nebo právní fikce, je potřeba, aby správce daně prokázal, že těchto institutů bylo užito dle zákona a jasně prokázal, že jeho postup byl v souladu s právními předpisy.

Při svém dokazování se dostává správce daně do konfliktu s daňovým subjektem, pokud vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jeho účetních záznamů, evidencí, listin a dalších důkazních prostředků, které daňový subjekt uplatňuje jako správné. Správce daně pak tyto svá tvrzení musí dostatečně prokázat a objasnit, na jakých zákonných principech důkazní prostředky daňového subjektu zpochybňuje.

Jak již bylo zmíněno, právní úkon se posuzuje podle svého skutečného obsahu. Pokud by byl právní úkon předstíraný, zakrytý či by si správce daně myslel, že jde o obcházení zákona, tato svá tvrzení musí vždy bezpečně prokázat.

Při správě daní, může daňový subjekt porušit svou povinnost za toto své jednání musí nést odpovědnost v podobě sankce. Pokud se k uložení sankce správce daně uchýlí, musí mít prokázané, že činí v souladu s právními předpisy a toto své břemeno v rámci dokazování musí unést.

V případě, že si daňový subjekt žádá o přibrání třetí osoby v rámci dokazování, je potřeba, aby uvedl potřebné údaje o této osobě a rovněž je

povinen sdělit v jaké souvislosti s dokazováním požaduje tuto osobu přibrat. Správce daně posoudí přibrání této osoby a pokud návrhu daňového subjektu nevyhoví, musí jej o tom vyrozumět a oznámit mu důvody, proč se tak rozhodl.

„Dokazování se v daňovém řízení provádí nejčastěji v souvislosti s daňovou kontrolou, kterou správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně.“<sup>42</sup>

#### 3.3.1.1.1. Hodnocení důkazů.

Každý správce daně se řídí zásadou volného hodnocení důkazů a hodnotí závažnost, pravdivost, zákonnost jednotlivých důkazů. „Hodnocení důkazů je závěrečnou fází dokazování, která nastává poté, co byly provedeny všechny pro věc potřebné důkazy. Výsledkem hodnocení důkazů jsou skutková zjištění, na něž se použijí příslušné hmotněprávní a procesní normy potřebné pro rozhodnutí.“<sup>43</sup>

Důkazy se hodnotí z různých pohledů, jako je zákonnost nabytého důkazu, což znamená, že se musí prověřit jeho získání. Zda nebyly porušeny jakákoli procesní práva zúčastněných osob. Dále hodnocení závažnosti důkazů, se zabývá zhodnocením, jak důkaz souvisí a osvětluje daný skutkový stav. Pravdivosti se rozumí to, že se hodnotí, do jaké míry lze považovat důkaz za prokázaný v souladu se skutečností. Nakonec volné hodnocení důkazů je určitým procesem, kdy správce daně na základě znalostí zákona a svých zkušeností, logickým postupem uspořádá a jednotlivé důkazy zhodnotí, aby došel v dané věci k závěru. Nejedná se o žádný zákonem stanovený postup, nýbrž je toto hodnocení postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, který v rámci zákona vypracuje zprávu o tom, k jakému závěru došel.

Soudní praxe se dokazováním již mnohokrát zabývala a bylo vydáno mnoho zajímavých soudních rozhodnutí. Ráda bych uvedla pár zajímavých a velmi poučných judikátů souvisejících s dokazováním v daňovém řízení.

---

<sup>42</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7, s. 461

<sup>43</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.512

Nález Ústavního soudu: „V daňovém řízení, jak bylo zdůrazněno v odůvodnění napadených rozhodnutí, nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy "břemeno tvrzení", ale též povinnost toto své tvrzení doložit - "břemeno důkazní" (§ 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků). Daňovému subjektu však musí být dána možnost, aby tuto svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, respektive požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný.“<sup>44</sup>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu: „Porušil-li správce daně svoji povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejlépe (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), spočívá rozhodnutí vydané v tomto řízení na podstatné vadě řízení. Tato vada je důvodem pro nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí (§ 55b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.) a může být odstraněna zopakováním či doplněním dokazování v tomto řízení.“<sup>45</sup>

### 3.3.1.2. Důkazní prostředky.

Vymezení důkazních prostředků v daňovém řádu je, oproti předchozí úpravě, rozvedeno mnohem podrobněji.<sup>46</sup> Důkazní prostředky můžeme chápat jako zákonem stanovené postupy, kterými si správce daně zajišťuje a provádí informace podstatné pro jeho rozhodování. Při shromažďování důkazních prostředků, jde tedy především o získávání podkladů ke zjišťování skutkového stavu věci, aby následně mohla být na základě těchto zjištění stanovena daň ve správné výši.

Ustanovení o důkazních prostředcích je provedením základních zásad daňového řízení, zejména pak zákonného základu činnosti správce daně (§ 5 odst. 2 daňového řádu) a zákonného postupu správce daně (§ 5 odst. 1 daňového řádu) tak, aby byl naplněn základní účel zákona (§ 1 odst. 2 daňového řádu), a tím je spravedlivý proces.<sup>47</sup> Na něj má každý právo vycházející již z ústavních zákonů.

<sup>44</sup> Nález ÚS ze dne 1.9.2010, sp.zn. IV.ÚS 591/08

<sup>45</sup> Rozsudek NSS ze dne 17.06.2010, čj. 1 Afs 85/2009 – 104, č. 2148/2010 Sb. NSS

<sup>46</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, § 31 odst. 4.

<sup>47</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.531

Velmi podstatné je mít na mysli, že pokud obstaráváme důkazní prostředky, je potřeba, aby byly obstarány procesem, který dodržuje zákonem stanovená pravidla. V tom případě je tedy potřeba, aby byly dodržovány postupy, které zákon určil k zjišťování důkazních prostředků. Jistě by nebylo správné požadovat po znalci, aby vypracoval znalecký posudek k dané věci a posuzoval v něm právní otázky, nikoli skutkové. Zákon nám rovněž výslovně stanoví, že pro zajišťování důkazních prostředků není podstatné, zda byly získány před nebo až po zahájení řízení.

V daňovém řádu nalezneme v § 93 odst. 1 pouze demonstrativní výčet důkazních prostředků. Uvádí se tam zejména tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Tvrzení daňového subjektu může být učiněno písemnou formou nebo ústně do protokolu, který správce daně vyhotoví. Po podání tohoto tvrzení může správce daně vyzvat daňový subjekt k tomu, aby tvrzené skutečnosti prokázal a na jejich základě byla správně stanovena daň.

Důkazní prostředky listinné jsou velmi častými a používanými. Může je předkládat jak daňový subjekt, tak správce daně. Pokud nemá listinný důkaz ani jeden z jich, mohou je opatřit od jiného orgánu veřejné moci nebo od jiné osoby. Jedná se o záznamy správce daně, jako jsou přiznání, hlášení, vyúčtování nebo o záznamy daňového subjektu, kterými mohou být faktury, záznamní povinnosti, pokladní doklady, smlouvy a další účetní záznamy.

Znalecký posudek se používá v případech, kdy správci daně nestačí jeho znalosti a potřebuje posoudit určité odborné otázky z pohledu osoby, která disponuje těmito odbornými znalostmi.

Svědecké výpovědi třetích osob jsou mnohdy důležitým důkazním prostředkem, který napomáhá objasnění skutečného stavu věci. Může se stát, že se ve svědecké výpovědi vyskytnou nepřesnosti či rozpory, ale i přes to mohou být rozhodujícím důkazním prostředkem k objasnění celé věci a mohou mít podstatný vliv na rozhodnutí správce daně.

Ohledání věci většinou probíhá v rámci místního šetření, u daňového subjektu, třetích osob, jakož i na místě, kde je to vzhledem

k účelu místního šetření nejvhodnější.<sup>48</sup> Získávají se tak důležité informace pro hodnocení povinností daňového subjektu. Může se zkoumat kvalita, množství, chemické vlastnosti atd. a to na jakýchkoli věcech. Při této činnosti je možno poříditi obrazový nebo zvukový záznam, rovněž je možné sepsání protokolu.

Jako důkazní prostředek lze nově užít veškeré podklady předané jinými orgány, jako jsou orgány veřejné moci, které nevedou daňová řízení, jakýkoli jiný správce daně při řízení u téhož daňového subjektu nebo při řízení u jiného daňového subjektu. Je možno dokonce i použít protokol o výslechu svědka z jiného řízení, ovšem daňový subjekt se může domáhat opakování výslechu svědka. Správce daně musí tomuto návrhu daňového subjektu vždy vyhovět, jestliže je tento úkon znova proveditelný, Může se stát, že svědek momentálně není dostupný, neboť odcestoval dlouhodobě do ciziny, nebo může svědek zemřít.

Rovněž ty osoby, které mají listiny nebo další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být při objasňování věci důkazním prostředkem, tak jsou povinny bezplatně listiny nebo jejich kopie, a jiné věci vydat anebo zapůjčit k ohledání.<sup>49</sup>

V souvislosti s dokazováním vydal Ústavní soud nález, ve kterém můžeme vidět, že stát má postupovat při výběru daně spravedlivě a umožnit daňovému subjektu dokázat i své náklady a nesnažit se jen za každou cenu vybrat co nejvyšší daň do státního rozpočtu. „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve správně stanovené výši. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zák. o správě daní a poplatků nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy

---

<sup>48</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.532

<sup>49</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 394

daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny.<sup>50</sup>

### 3.3.1.3. Stanovení daně podle pomůcek.

Jak je vidno primárně se daň stanovuje pomocí dokazování, ale v případech neposkytování součinnosti daňovým subjektem či neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, má možnost správce daně stanovit daň podle pomůcek. Obecným cílem správy daní je stanovení daní, a to ve správné výši, pak následně rovněž zajistit vybrání daní. K tomu zákon stanoví základní povinnosti jak daňového subjektu tak správci daně. „Povinnost správce daně je dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé však určujícím pravidlem je důkazní povinnost, a s tím související břemeno daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen.“<sup>51</sup> V tomto se úprava daňového řádu nijak neliší od předchozí právní úpravy zák. o správě daní a poplatků. Daňový subjekt má povinnost dle zákona sám přiznat daň a rovněž musí toto své tvrzení taky na žádost správce daně dokázat. Dále je potřeba, aby daňový subjekt byl správci daně nápomocen při stanovení daně a prokazoval patřičnou součinnost.

Daňový subjekt je tedy povinen ze zákona podat daňové tvrzení, pokud tuto povinnost poruší, nastupuje správce daně, který se snaží dokazováním stanovit správnou daň, ale pokud se mu to nepodaří, obstará si pomůcky, i bez součinnosti daňového subjektu, a daň stanoví podle nich. Lze tedy konstatovat, že jednou ze základních podmínek, kdy je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek je, když daňový subjekt odmítne splnit svou zákonnou povinnost podat daňové tvrzení a dále jakkoli spolupracovat se správcem daně, přesto že mu to zákon výslovně ukládá. Pokud cesta dokazování a součinnosti daňového subjektu se zdá být jako nemožná, je povinností správce daně užít

<sup>50</sup> Nález ÚS ze dne 18.4.2006, sp. zn. II. ÚS 664/04

<sup>51</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.569

stanovení daně podle pomůcek, tato skutečnost pak musí být patrná z výroku správce daně při vydání rozhodnutí.

V daňovém řádu nalezneme v § 98 odst. demonstrativní výčet pomůcek, které může správce daně při stanovení daně využít. Jsou jimi zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. „Pomůckou tedy může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit (tímto náhradním způsobem) kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinností.“<sup>52</sup> Správce daně musí pomůcky, kterých užil jasně označit, tak aby se k nim případně daňový subjekt mohl vyjádřit.

Stane-li se, že by nebylo možné stanovit daň pomocí dokazování ani pomocí pomůcek, je možnost přistoupit ke sjednání daně. Jde vlastně o jakousi dohodu správce daně s daňovým subjektem, o které se sepíše protokol. Proti tomuto způsobu stanovení daně není možnost podat žádný opravný prostředek.

Při stanovení daně za užití pomůcek se vytvořila bohatá soudní judikatura, kde se např. uvádí, že: „Zákon nerozlišuje zda nepodání daňového přiznání, resp. neunesení důkazního břemene bylo ze subjektivních nebo objektivních příčin. Správce daně je povinen užít pomůcek i v případě, kdy daňový subjekt nesplnil své povinnosti nezaviněně a během správního řízení se správcem daně jinak spolupracoval.“<sup>53</sup> Použití pomůcek rovněž blíže osvětluje následující judikát, ve kterém se píše, že „Nejvyšší správní soud připomíná, že z § 31 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků nelze dovodit závěr o nemožnosti provedení dokazování, jakmile daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, neboť i v takovém případě se též správce daně musí pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním dle § 31 odst. 1 a 2 zák. o správě daní a poplatků. Teprve v případě, kdy správce daně zjistí, že daň nelze stanovit dokazováním, může přistoupit na stanovení daně dle pomůcek.“<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.571

<sup>53</sup> Rozsudek NSS ze dne 19.11.2008, čj. 8 Afs 78/2007 – 47

<sup>54</sup> Rozsudek NSS ze dne 11.8.2009, čj. 1 Afs 63/2009 – 102

#### 4. Nalézací řízení.

Nalézací řízení je upraveno v Části třetí – zvláštní části o správě daní, kde je podrobněji popsáno a rozebráno v Hlavě IV daňového řádu. Nachází se tam důležitá ustanovení k vyměřovacímu řízení a doměřovacímu řízení. Poslední dílčí řízení, které v rámci nalézacího řízení zákon upravuje, je řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím. Úprava opravných prostředků je detailněji popsána v Části druhé – obecné části o správě daní, kde je v Hlavě VII daňového řádu popsán obecný postup jak pro řádné, tak i mimořádné opravné prostředky.

Pod pojmem *nalézací řízení* si můžeme představit postup, kterým je snaha nalézt a stanovit správnou daň. Celá oblast nalézacího řízení, tedy hlavně vyměřovacího a doměřovacího je tak přehledně upravena na jednom uceleném místě a poznatky při sestavování předpisu vychází z let ověřených postupů praxe a předchozí právní úpravy.<sup>55</sup>

Je potřeba rovněž zmínit, že daňový řád zavedl nový pojem a to *daňové tvrzení*, který je založen primárně na povinnosti daňového subjektu *tvrdit* všechny zákonem stanovené údaje a unést toto břemeno tvrzení. S tím souvisí i povinnost tyto skutečnosti prokázat a tak správně stanovit daňovou povinnost. Vidíme, že tedy v první řadě záleží na jednání daňového subjektu.

---

<sup>55</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.



#### 4.1. Vyměřovací řízení.

Řízení vyměřovací je podle daňového řádu spojeno s podáním řádného daňového tvrzení. Daňové tvrzení vyjadřuje povinnost uvést předepsaným způsobem všechny skutečnosti potřebné pro výpočet daně. Daňové tvrzení je povinen podat každý , komu vzniká v souladu s právními předpisy tato povinnost, nebo ten, koho k tomu vyzve správce daně.<sup>56</sup> Následně je daň vyměřena buď v souladu s tvrzením daňového subjektu nebo se může stát, že je vyměřena v jiné výši, nebo musí daňový subjekt odstranit pochybnosti či správce daně rozhodně z moci úřední a doručí platební výměr. V rámci správy daní pro korektní stanovení a vybrání daně vyměřovací řízení musí proběhnout vždy, neboť bez něj nelze dle zákona daň vybrat.

##### 4.1.1. Řádné daňové tvrzení.

Na začátek by bylo vhodné objasnit nový pojen ve vztahu k vyměřovacímu řízení, který přinesl daňový řád a to je *řádné daňové tvrzení*, o němž nalezneme zmínku v § 135 daňového řádu. Pod tímto termínem se skrývají tři prvky, daňové přiznání, hlášení a vyúčtování. Daňový řád tedy ukládá povinnost daňovému subjektu, aby pokud má dle zákona povinnost podat daňové tvrzení, tak učinil a to v patřičně stanovené lhůtě a tím si plnil svou zákonnou povinnost. „Obecně platí pravidlo, že neoznačuje-li speciální zákon v něm předvídané úkony a pojmy daňové přiznání, hlášení či vyúčtování, nelze dospět k závěru, že řízení v něm je založeno na principu daňového tvrzení.“<sup>57</sup>

V případě, že daňový subjekt má povinnost podat řádné daňové tvrzení, je potřeba aby tak učinil na aktuálním formuláři, který vydává vždy pro příslušné zdaňovací období Ministerstvo financí ČR. Je možné použít předtištěné formuláře a údaje potřebné k určení daně do nich vepsat, nebo použít interaktivní formuláře na webových stránkách České daňové správy či jiné mnohdy placené formuláře, které nabízejí soukromé

<sup>56</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6, s. 265

<sup>57</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.812

společnosti. Následně je potřeba učinit podání na podatelně správce daně, nebo zasláním pomocí přepravce, či je možno učinit podání skrze datovou schránku ve formátu, který správce daně požaduje. Ve všech případech je potřeba dokumenty opatřit podpisem.

Po podání řádného daňového tvrzení je potřeba rovněž vyrovnat daňový účet, pokud to z daňového tvrzení vyplývá a výsledek není nulový. V případě že je potřeba uhradit platbu správci daně, nebo je daňovým subjektem požadována vratka daně, je splatná, jak stanoví daňový řád poslední den lhůty, který je stanoven pro podání řádného daňového tvrzení. To znamená, že tento den by měly být peníze na účtu správce daně, či na účtu daňového subjektu. Toto ustanovení § 135 odst. 3 daňového řádu ujasnilo termín platby a vyřešilo se tak nejasné ustanovení předchozí úpravy.<sup>58</sup>

#### 4.1.2. Lhůty k podání řádných daňových tvrzení.

Lhůty pro podání řádných daňových tvrzení jsou většinou stanoveny přímo v hmotněprávních předpisech, upravujících určitou konkrétní daň. Pokud tam tyto lhůty nenalezneme, tak se řídí daňovým řádem, jako například Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který periodu pro podání daňového přiznání vůbec neupravuje.

##### 4.1.2.1. Lhůty k podání daňového přiznání.

Daňové přiznání u daní, kdy zdaňovací období činí nejméně 12 měsíců je nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Slovo *nejméně* se do daňového řádu dostalo po novele<sup>59</sup>, aby nedošlo v budoucnu k pochybnostem, zda se tato lhůta uplatní i v případě, že daňový subjekt přechází v daném období na hospodářský rok a jeho zdaňovací období tím pádem při tomto přechodu může být delší než 12 měsíců.

V případě kdy daňový subjekt má povinnost účetní závěrku ověřit auditorem, nebo daňové přiznání zpracovává a podává za něj daňový

---

<sup>58</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

<sup>59</sup> Zákon č. 30/2001 Sb. kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony.

poradce, tak se lhůta prodlužuje a přiznání se podává do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Daňový subjekt ovšem musí podat ve lhůtě 3 měsíců příslušnou plnou moc svému správci daně, aby lhůta byla zachována.

V praxi to znamená, že se lhůta vlastně o jeden den prodloužila. Je to způsobeno tím, že počátek běhu lhůty je 1. ledna a končí uplynutím toho dne, který započal běh této lhůty, tedy 1. dubna, případně 1. července.

Další daňové přiznání u daní, které jsou vyměřované za zdaňovací období 12-ti měsíců, se podává nejpozději do konce prvního měsíce, kdy začíná běh tohoto období. S tímto se můžeme setkat u vybírání daní z nemovitosti.

U zdaňovacího období, které je kratší než 1 rok, se podává daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období a tuto lhůtu nelze prodloužit. Týká se to např. daní z přidané hodnoty, kdy je zdaňovací období měsíc nebo kvartál.

V případech kdy daňovému subjektu nevznikne za dané zdaňovací období povinnost k dani, ke které je registrován, je jeho povinností, aby tuto skutečnost v dané lhůtě oznámil správci daně.

Znalost lhůt je pro správu daní velmi důležitá a nejen pro ni. Odvíjí se od nich plno dalších skutečností, které mohou zasáhnout do práv a povinností osob. Tudíž dobrá orientace ve lhůtách, je velmi důležitá ve všech odvětvích. Pokud nějakou lhůtu zmeškáme může to mít za následek např. zaplacení úroku z prodlení. Co se ovšem stane, když podáme přiznání v řádném termínu, ale nepodáme jej na aktuálním tiskopisu Ministerstva financí ČR. Lhůtu jsme nezmeškali, ale správce daně nejspíš vyhodnotí, že podání má vady, které je potřeba odstranit a proto nám zákonným způsobem oznámí, abychom je odstranili. V této souvislosti jsem našla zajímavý judikát, ve kterém správce daně evidentně pochybil. Píše se v něm, že: „I. Podal-li daňový subjekt přiznání, a to bez ohledu na jeho formu a obsah, není pochyb o tom, že učinil podání, kterém ve smyslu § 21 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků bylo zahájeno řízení. Mělo-li předložené daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí vady, spočívající v tom, že bylo použito nesprávného tiskopisu Ministerstva financí, bylo namístě postupovat podle § 43 uvedeného zákona.

II. Zaslal-li správce daně daňovému subjektu v roce 2002 výzvu dle § 40 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků k podání daňového přiznání, aniž by dostál své zákonné povinnosti a přihlédl k překážce litispendence, zahájil ex offo nové řízení ve věci, aniž by předchozí řízení zahájené v roce 1999 podáním, jehož vady nikterak neodstranil, řádně ukončil. Takovou výzvu nelze považovat za úkon, který by mohl mít účinky předvídané v § 47 odst. 2 uvedeného zákona.<sup>60</sup>

#### 4.1.2.2. Lhůty k podání daňového vyúčtování a hlášení.

Lhůty k daňovému hlášení a vyúčtování jsou upraveny v § 137 daňového řádu. Tyto výrazy rovněž tvoří legislativní zkratku a zahrnují se pod daňová tvrzení.

Pojem hlášení se objevuje v mnoha hmotněprávních předpisech jako je Zákon o dani z přidané hodnoty, Zákon o daních z příjmů, Zákon o vodách nebo Zákon o ochraně ovzduší. V případě že tyto předpisy nestanoví jinou lhůtu, tak hlášení se podává do 25 dnů po uplynutí měsíce, ve kterém vznikla plátcí daně povinnost, která zakládá povinnost hlášení podat.

Vyúčtování je rovněž podání, kterým většinou plátce daně dokládá plnění svých povinností o tom, že pod svou majetkovou zodpovědností poukazuje správci daně vybranou nebo sraženou částku daně, která se tímto podáním vyúčtovává. Pokud jiný hmotněprávní předpis<sup>61</sup> nestanoví jinou lhůtu, tak se vyúčtování podává do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku.

#### 4.1.3. Opravné daňové přiznání a vyúčtování.

Opravné daňové přiznání nebo vyúčtování je instrument, který umožňuje daňovému subjektu opravit nedostatky jeho podání. Pokud daňový subjekt podá přiznání nebo vyúčtování před uplynutím termínu pro podání a uvědomí si, že toto jeho daňové tvrzení není správné, protože

<sup>60</sup> Rozsudek NSS ze dne 11.10.2007, č.j. 5 Afs 155/2006-90

<sup>61</sup> Např. Zákon o daních z příjmů v případě vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, kde je lhůta 2 měsíce po skončení kalendářního roku nebo do 20. března, pokud je podání uskutečněno elektronicky.

třeba něco spletl či opomněl, tak má možnost podat *nové* přiznání či vyúčtování a tím k tomu předchozímu správce daně nepřihlíží a zabývá je pouze posledním podáním. Četnost těchto opravných podání do uplynutí lhůty je v podstatě neomezena, končí posledním dnem uplynutí lhůty, toto je jediná časová hranice pro tato opravná daňová přiznání či hlášení. Stejný postup je i v případě podání dodatečných daňových přiznání a hlášení.

#### 4.1.4. Postup při vyměření daně.

Podmínky pro vyměření daně nám upravuje § 139 odst. 1 daňového řádu, kde je napsáno, že lze daň vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. V předchozí úpravě<sup>62</sup> jsme se nesetkali s takovouto výslovnou úpravou.

V nalézacím řízení, konkrétně tedy v řízení vyměřovacím, jehož cílem je stanovení výše daně, je většinou řízení zahájeno podáním daňového přiznání nebo vyúčtování daňovým subjektem. Rovněž může být vyměřovací řízení zahájeno z moci úřední, ovšem tato situace nastane až v případě, že daňový subjekt si nesplní svou povinnost podat řádné daňové tvrzení.<sup>63</sup>

Vyměření a předepsání daně je důležitou právní skutečností. Správce daně vyměří daň dle výsledků, ke kterým bylo dospěno ve vyměřovacím řízení. Tedy je potřeba zjistit základ daně a dále její výši, aby mohla být zanesena do evidence daní. V nalézacím řízení se daň určuje vždy jen rozhodnutím, které se vyhotovuje buď v podobě platebního výměru, dodatečného platebního výměru nebo hromadného předpisného seznamu<sup>64</sup>. Nesmíme však opomenout rozhodnutí o odvolání proti výše zmíněným rozhodnutím, protože se těmito rozhodnutími může změnit nebo zrušit vyměřená daň, což nyní daňový řád podouvá pod nalézací řízení. Dokonce daňový řád oproti předchozí úpravě<sup>65</sup> nepředpokládá, že by bylo možné stanovit daň, aniž by bylo vydáno rozhodnutí. V nové úpravě § 139 odst. 2 daňového řádu se rovněž objevuje, že vyměření

<sup>62</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

<sup>63</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.836

<sup>64</sup> Hromadný předpisný seznam nalezneme u daně z nemovitostí.

<sup>65</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě, to znamená, že pokud plátce daně nesplní svou povinnost vybrat nebo srazit daň a odvést ji příslušnému správci daně, stanoví jí správce daně k přímé platbě.

#### 4.1.4.1. Vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu.

Pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení správci daně a ten posoudí, že jeho podání je v souladu a dle správce daně se nijak neodchyluje, daň se vyměří. V tomto případě správce daně nemá povinnost platební výměr daňovému subjektu oznámit. Pouze, jak je uvedeno v § 140 odst. 1 daňového řádu, v případě, že je zahájen postup k odstranění pochybností, je potřeba i když se částka po provedeném šetření neliší od tvrzené daně daňovým subjektem, aby správce daně vyhotovený platební výměr daňovému subjektu oznámil. Soudní praxe dovodila potřebu vystavení platebního výměru a založení do spisu, pro zvýšení právní jistoty daňových subjektů o tom, že daň byla skutečně vyměřena.<sup>66</sup> Tím, že se platební výměr nezasílá daňovému subjektu, ale pouze zakládá do spisu, je dodržena zásada hospodárnosti řízení.

Dnem doručení platebního výměru se považuje poslední den lhůty pro podání přiznání či vyúčtování. V případě opožděného podání se považuje za den doručení, ten den, kdy podání došlo správci daně. Dnem doručení daňovému subjektu se stává platební výměr účinný a touto chvílí je zároveň daň pravomocně stanovena, protože proti tomuto rozhodnutí není možné podat odvolání. Daňový subjekt má právo požádat o zaslání stejnopisu platebního výměru správcem daně, který tak musí učinit do 30 dnů od podání žádosti. V případě, že je žádost podána před dnem vydání platebního výměru, lhůta 30 dní se počítá až ode dne vydání tohoto platebního výměru.

Možnost odvolání v případě, kdy se daň neodchyluje a správce daně jí platebním výměrem vlastně jen souhlasně potvrdí, není možná. Je to logické, protože pokud správce daně souhlasí s daňovým subjektem, není důvod se odvolávat a rovněž není důvod v platebním výměru ani vyhotovovat odůvodnění. Touto fikcí doručení podle § 140 odst. 4

---

<sup>66</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.839-840

daňového řádu je daň pravomocně vyměřena a jedná se tedy o *poslední známou daň*. V případě, že správce daně zahájí postup k odstranění pochybností podle § 89 až 90 daňového řádu, platební výměr se pak vydává vždy a musí se daňovému subjektu taky oznámit a to i v tom případě, že se daň neodchyluje. Správce daně je povinen v odůvodnění uvést, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy se jeho zjištění opírá. Dnem vyměření je, den vydání rozhodnutí a účinků nabývá doručením daňovému subjektu. Proti takovému rozhodnutí je možné vždy podat odvolání.

#### 4.1.4.2. Vyměření daně nad rámec tvrzení daňového subjektu.

V případě, že se správci daně nezdá správná tvrzená daň daňovým subjektem, může uplatnit např. postup k odstranění pochybností, aby se přesvědčil o správnosti tvrzené daně. Pokud dojde k závěru, že daň je vyšší, nebo pokud daň vyměří z moci úřední, nastává okamžik, kdy je potřeba vydat rozhodnutí o tomto zjištění správcem daně, nejčastěji platebním výměrem.

Důležitá změna nastala v § 139 odst. 3 daňového řádu, neboť oproti předchozímu ustanovení § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků byla zákonodárcem stanovena náhradní lhůta, pro rozdílně vyměřenou vyšší daň, než byla daň tvrzená daňovým subjektem, v jiné délce než tomu bylo doposud. Lhůta pro doplacení rozdílu byla v předchozí právní úpravě<sup>67</sup> určena do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí a nyní je vyměřený rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí. Pokud tedy daň nestanoví správce daně stejně, jak ji vyčíslil daňový subjekt, vystaví správce daně rozhodnutí, většinou platební výměr, kterým nařídí doplacení rozdílu ve stanovené lhůtě. Rovněž bude stejný postup v případě, že daňový subjekt nepodá daňové tvrzení, v tom případě má možnost správce daně *ex offio* stanovit výši daně a v náhradní lhůtě ji dát k úhradě.

Ovšem je podstatné podotknout, že určením této náhradní lhůty se odkládá pouze vymahatelnost, že do doby posledního dne náhradní

---

<sup>67</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

splatnosti není možné daň vymáhat, ale neodkládá se placení úroků z prodlení, které jsou splatné okamžitě od doby splatnosti daně.

Rovněž tímto ustanovením se nyní přiznává, podáním případného odvolání, odkladný účinek k uhrazení platebního výměru. Znamená to, že pokud není ukončeno odvolací řízení a platební výměr nenabude právní moci, tak daňový subjekt nemusí platební výměr uhradit. Je to výhodné pro obě strany, neboť daňový subjekt nemusí po dobu odvolacího řízení platit a správce daně nemusí řešit vrácení zaplacené částky v případě, že by došlo k částečnému nebo úplnému zrušení platebního výměru v odvolacím řízení. Správce daně se taky vyhne případnému placení vzniklé škody, kterou pak má právo daňový subjekt požadovat.



#### 4.2. Doměřovací řízení.

V nalézacím řízení vedle řízení vyměřovacího je další dílčí řízení a to doměřovací, které se využívá v případě, že v prvním kroku ve vyměřovacím řízení není daň určena správně. Znamená to, že doměřením máme na mysli další vyměření téže daně za totéž zdaňovací období nebo k téže skutečnosti vážící se daně, než je první vyměření.<sup>68</sup> „Jakkoliv pojem *doměřovací řízení* na první pohled implikuje pouze zvýšení daně, je třeba jím v kontextu daňového řízení rozumět jakékoliv další než první vyměření téže daně po zjištění, že dosud stanovená daň není ve správné výši.“<sup>69</sup> V případě, že daňový subjekt zjistí odchylku oproti poslední známé dani, má možnost zahájit doměřovací řízení a to podáním dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování. Tento krok daňového subjektu se děje z jeho vlastní vůle, je tedy v tomto případě ovládán zásadou dispoziční. Naopak zásadou oficiality bude ovládáno řízení v případě, že správce daně např. zahájí daňovou kontrolu. Pokud při zjišťování skutkového stavu správce daně dojde z závěru, že je daň odlišná, vystaví následně dodatečný platební výměr. Další případy, kdy správce daně může vystavit dodatečný platební výměr mohou nastat po obnově řízení, přezkoumání rozhodnutí a výzvě správce daně. Lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení je v případě, že daňový subjekt zjistí, že se daň odchyluje, je do konce měsíce, následujícího po měsíci, ve kterém to daňový subjekt zjistil. V případě úhrady je stejný termín jako pro podání dodatečného daňového tvrzení. S tím samozřejmě souvisí i skutečnost, že daňový subjekt je povinen, v případě, že daň bude stanovená vyšší, zaplatit i úrok z prodlení a to ode dne splatnosti řádného daňového tvrzení.

---

<sup>68</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 609

<sup>69</sup> ZATLOUKAL, Tomáš; KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Dodatečné daňové přiznání po 1. 1. 2011*, Právní rozhledy, č. 6/2011, ročník 19., C. H. Beck, s. 207-210

#### 4.2.1. Dodatečné tvrzení na vyšší daň.

V daňovém řádu v § 141 odst. 1 se píše, že zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, tak je tento daňový subjekt *povinen* podat dodatečné daňové tvrzení. Tedy zákon v tomto případě daňovému subjektu stanovil povinnost k podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování. Daňový subjekt si nemůže rozmyslet, zda tento krok s podáním dodatečného daňového tvrzení učiní či nikoli, ale je to jeho zákonná povinnost, pro kterou mu právní předpis určuje náhradní lhůtu. Lhůta pro podání i pro zaplacení se kryje a je stanovena na následující měsíc po měsíci, ve kterém byla tato skutečnost zjištěna. „Podání dodatečného daňového přiznání je jedním z úkonů, které přerušují běh lhůty pro stanovení daně a umožňují na druhé straně správci daně o takto dodatečně přiznané dani (či nároku) rozhodnout.“<sup>70</sup>

#### 4.2.2. Dodatečné tvrzení na nižší daň.

Pokud nastane případ, že daňový subjekt zjistí, že poslední známá daň je vyšší než prokazují nové skutečnosti nebo důkazy, je *oprávněn* ve lhůtě viz výše<sup>71</sup> podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na nižší daň. V tomto případě již nejde o povinnost daňového subjektu, ale pouze o jeho oprávnění. Správce daně se v nalézacím řízení snaží vyměřit správnou výši daně, z toho důvodu je možnost, když daňový subjekt zjistí, že *de facto* přeplatil stát na daních, má možnost tento rozdíl požadovat zpět. Není to ovšem povinnost daňového subjektu, což je asi logické, protože pokud tuto možnost daňový subjekt nevyužije a o daň, která byla zaplacená navíc se nepřihlásí, tak stát vlastně nepřijde o žádné finanční prostředky, ba dokonce by se dalo říct, že na tom stát „vydělá“. To dle mého názoru mohlo vést k takovéto formulaci § 141 odst. 2 daňového řádu. Musí být ovšem splněny zákonem stanovené podmínky pro podání dodatečného daňového tvrzení a to je existence nových skutečností či důkazů, které v předchozím řízení prozatím nebyly

---

<sup>70</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.846

<sup>71</sup> Lhůta je stejná jako v kapitole 4.2.1. Dodatečné tvrzení na vyšší daň.

zkoumány. Musí být rovněž uvedeny důvody podání dodatečného daňového tvrzení, je to v tomto případě jedna ze zákonem stanovených podmínek. V případě, že daňový subjekt požaduje nápravu či odstranění nezákonností nebo dalších vad řízení, nepoužije se podání dodatečného daňového tvrzení, ale využije se přezkumu rozhodnutí.

Zákon stanoví i případy, kdy dodatečné daňové tvrzení na nižší daň, než je poslední známá daň, není přípustné. Toto omezení je v případě, že daň byla stanovena podle pomůcek, nebo byla daň sjednána.<sup>72</sup> Tento krok zákonodárce je logický, protože stanovení daně podle pomůcek a sjednání daně nastává vždy až tehdy, kdy není možno vyčíslit daň podle důkazů. Ani v případě, že by nové důkazní prostředky byly tak silné, že by šlo daň vyměřit nyní podle těchto důkazů, není možné podat dodatečné daňové tvrzení. V tomto případě, kdy by existovalo relevantní množství nových skutečností a důkazů, by připadal v úvahu pouze návrh na obnovu řízení, nikoli dodatečné daňové tvrzení. Otázkou je, co si máme představit pod pojmem *nové skutečnosti nebo důkazy*, zda tam spadá i to, pokud daňový subjekt evidentně svou početní chybou podá řádné daňové tvrzení na vyšší daň a pak si při kontrole účetnictví uvědomí, že odvedl státu víc než měl. Zjistil vlastně novou skutečnost, takže podá dodatečné daňové tvrzení a bude požadovat přeplacenou daň vrátit. Myslím si, že v rámci základních zásad správy daní, kdy cílem je vyměřit a vybrat daně vždy v zákonem stanovené správné výši, je logické, že by měla být možnost, pokud daňový subjekt takto pochybí, aby mu byla umožněna náprava.

#### 4.2.3. Dodatečné tvrzení bez změny daně.

Daňový subjekt má oprávnění podat dodatečné daňové tvrzení i v případě, kdy nedojde ke změně daně, ale změní se pouze údaje daňovým subjektem tvrzené. „Zcela původní právní úprava (zák. o správě daní a poplatků účinný do 31.5.2006) neumožňoval podat dodatečné daňové přiznání, aniž by se jim měnila výše daně.“<sup>73</sup> Tato úprava byla tedy naštěstí od roku 2006 změněna a je logické, že přetrvávala i do dnes a

---

<sup>72</sup> Stanovení daně podle pomůcek nebo sjednání daně je možné podle § 98 daňového řádu.

<sup>73</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.848

umožňuje jí i daňový řád ve svém § 141 odst. 4. Myslím si, že tento případ, kdy se tvrzené údaje změní, ale daň zůstane stejná, se asi často může vyskytovat v souvislosti se zákonem o DPH a to po vstupu do EU, kde se využívá při pořízení či dodání zboží či služeb z/do jiného členského státu režim „reverse charge“. V tomto případě rovněž musí být uvedeny důvody podání.

#### 4.2.4. Překážky k podání dodatečného daňového tvrzení.

I přesto, když daňový subjekt zjistí, že splňuje podmínky stanovené zákonem, pro podání dodatečného daňového tvrzení, tak jsou situace, které přesně stanovuje zákon, kdy toto dodatečné tvrzení podat nelze. Dodatečné daňové tvrzení není přípustné, pokud u této daně probíhá daňová kontrola, nebo byla zaslána správcem daně výzva podle § 87 odst. 2 daňového řádu<sup>74</sup> či bylo zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku, nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně. Všechny výše uvedené skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud jsou prováděny výše uvedené úkony, je logické, že daňový subjekt není oprávněn podávat dodatečné daňové tvrzení a musí vyčkat na výsledek zahájených řízení. Celá nová lhůta začne běžet, až po ukončení zmíněných řízení.

#### 4.2.5. Postup při doměření daně.

Doměření daně je jedno z dílčích řízení v oblasti nalézacího řízení a jde v něm především o určení změny poslední známé daně. Pokud daňový subjekt zjistí, že poslední známá daň není ve správné výši, nabízí se mu postup, kdy dodatečným daňovým tvrzením může dojít k nápravě a pak k následnému správnému stanovení daně. Doměřovací řízení může být zahájeno na podnět daňového subjektu podáním dodatečného daňového tvrzení nebo může být zahájeno z moci úřední, takže se nám zde setkává zásada dispoziční a zásada oficality. V doměřovacím řízení

---

<sup>74</sup> Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.

nacházíme jasnou odchylku od ostatních správních řízení, tedy nedaňových a to tím, že zde můžeme v případě zjištění nesprávného určení daně, ať již daňovým subjektem nebo správcem daně, sjednat nápravu, aniž by zde byla k tíži zásada *res iudicata*. V tomto je daňové řízení odlišné, že přes věc pravomocně rozhodnutou, lze a to i opakovaně měnit výslednou předchozí daň a to i přesto, že rozhodnutí nabylo právní moci. Změny lze docílit v doměřovacím řízení zahájeném jak z moci úřední, tak z vůle daňového subjektu. Jediným omezením je stanovená lhůta, po kterou jde zahájit doměřovací řízení, ovšem počet doměřovacích řízení nikoli.

#### 4.2.5.1. Předepsání doměřené daně v souladu s tvrzením daňového subjektu.

Podle výsledků doměřovacího řízení správce daně daň doměří ve výši rozdílu poslední známé daně. Částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani správce daně rovněž předepíše do evidence daní a to rozhodnutím, nejčastěji dodatečným platebním výměrem.

Pokud správce daně vyměřuje daň v souladu s tvrzením daňového subjektu řídí se § 144 daňového řádu. Stejně jak u vyměřovacího řízení je omezena povinnost doručení dodatečného platebního výměru. Pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení a správce daně posoudí toto podání tak, že se neodchyluje od doměřované daně, v tom případě správce daně nemusí daňovému subjektu oznamovat toto doměření dodatečným platebním výměrem, ten pouze založí do spisu. Pokud ovšem byl zahájen postup k odstranění pochybností, tak dodatečný platební výměr musí být oznámen, stejně jako v případě vyměřovacího řízení. V tomto případě tedy nastává opět fikce doručení dodatečného platebního výměru, stejně jako u vyměřovacího řízení. Za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, v případě, že bylo podáno opožděně se považuje za den doručení, den, kdy podání došlo správci daně. Z toho můžeme pozorovat, že nová právní úprava opustila systém konkludentního vyměření daně, ke kterému docházelo v případech, kdy správce daně neměl pochybnosti o správnosti,

úplnosti či průkaznosti řádného či dodatečného daňového přiznání. Pokud správce daně nyní dojde k závěru, že se doměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, vyhotoví dodatečný platební výměr, ovšem nezašle jej daňovému subjektu, ale pouze ho založí do spisu.<sup>75</sup> Daňový subjekt má stejně jako ve vyměřovacím řízení právo na stejnopis dodatečného platebního výměru, o který si může správce daně požádat a ten mu jej do 30 dnů ode dne obdržení žádosti zašle. Rovněž nám zákon stanoví, že pokud správce daně s daňovým subjektem souhlasí a to tak, že daň doměří v souladu s tvrzením daňového subjektu, ten se pak nemůže proti takto vydanému dodatečnému platebnímu výměru odvolat. Opět stejná úprava jako u vyměření daně a rovněž stejně logická.

Splatnost dodatečně tvrzené daně, v případě, že je daň vyšší, zákon stanovuje na 15 dní ode dne právní moci platebního výměru, tudíž musí daňový subjekt počítat s touto lhůtou na doplacení daně. Tato lhůta zajišťuje daňovému subjektu, že do jejího uplynutí nemůže být daň vymáhána.

#### 4.2.5.2. Doměření daně z moci úřední.

Pokud je u daňového subjektu zahájena daňová kontrola dle § 85 a násl. daňového řádu, jedná se o zásah správce daně, kterým je oprávněn z moci úřední dle svého zjištění doměřit daň. „Při provádění daňové kontroly, jakožto jednoho z postupů při správě daní se uplatní řada zásad. V první řadě to jsou základní zásady společné pro celou správu daní, které jsou upraveny v části první, hlavě druhé daňového řádu.“<sup>76</sup> Po ukončení daňové kontroly pracovníci správce daně, kteří kontrolu prováděli vyhotoví protokol o kontrole. Protokol je podkladem k vystavení dodatečného platebního výměru, který správce daně vyhotoví z moci úřední jak je uvedeno v § 143 odst. 3 daňového řádu. V tomto rozhodnutí pak tedy protokol o kontrole slouží jako odůvodnění.

V případě, že správce daně zjistí nové skutečnosti a důkazy mimo daňovou kontrolu a může se z těchto zjištěných skutečností předpokládat,

<sup>75</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.857

<sup>76</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0, s.5

že daňovému subjektu bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a při tom mu stanovit lhůtu, do kdy má daňový subjekt toto dodatečné tvrzení podat. Rovněž je potřeba, aby správce daně oznámil daňovému subjektu ve výzvě důvody, pro které se správce daně rozhodl výzvu s požadavkem na podání dodatečného daňového tvrzení zaslat. Pokud daňový subjekt na výzvu nezareaguje a nepodá dodatečné daňové tvrzení, jak požaduje správce daně, je oprávněn správce daně doměřit daň podle pomůcek.

Daňový řád nám stanoví v § 143 odst. 5 náhradní lhůtu splatnosti takto doměřené daně z moci úřední. V případě, že je doměřená daň vyšší než poslední známa daň, je splatná do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, do této doby nemůže být daň vymáhána, ovšem na plynutí úroku z prodlení to nemá vliv, ten je daňovému subjektu počítán od termínu podání řádného daňového tvrzení.

### 4.3. Řádné opravné prostředky.

Opravné a dozorčí prostředky jsou v daňovém řádu upraveny v obecné části o správě daní, části druhé, hlavě VII. Oproti předešlé právní úpravě<sup>77</sup> v této oblasti došlo k určitým změnám. Prostředky umožňující přezkum rozhodnutí nyní zákon dělí na opravné a dozorčí, dále opravné dělí na řádné a mimořádné. „Řádné opravné prostředky jsou ty, kde je umožněno daňovému subjektu formou podání pokusit se dosáhnout změny vydaného rozhodnutí, které ještě nenabylo právní moci.“<sup>78</sup> Takovými řádnými opravnými prostředky je odvolání a nově i rozklad. Mezi mimořádné opravné prostředky patří návrh (dle zákona o správě daní a poplatků jde o žádost) na povolení obnovy řízení. Novým pojmem jsou dozorčí prostředky, mezi které se řadí nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.

#### 4.3.1. Odvolání proti rozhodnutí vyměřovacího nebo doměřovacího řízení.

Odvolání je řádným opravným prostředkem, kterým se daňový subjekt má možnost bránit vyměřené dani, pokud s ní nesouhlasí a to před nabytím právní moci rozhodnutí správce daně v prvním stupni řízení, v případě, že odvolání je dle zákona přípustné. Toto umožňuje daňovému subjektu, aby byla jeho věc prověřena nadřízeným orgánem, a aby mohlo být odstraněno případné pochybení prvostupňového řízení. V daňovém řízení je rovněž možné, aby správce daně využil *autoremedury*. Je to nástroj, kterým může správce daně odstranit zjevně nesprávné rozhodnutí a sám, bez předání nadřízenému orgánu rozhodnutí změnit. Správce daně může využít *autoremedury* pouze v případě, kdy vyhovuje v plném rozsahu podanému odvolání, nebo vyhovuje z části.

Je potřeba, aby daňový subjekt, který uvažuje o tom, že by chtěl, aby o jeho věci rozhodl soud ve správním soudnictví, musí mít na paměti velmi důležitou věc a to, že musí vyčerpat řádný opravný prostředek, jinak jeho případná žaloba bude odmítnuta. Pouze v případě, kdy je odvolání vyloučeno, může daňový subjekt podat přímo žalobu, proti rozhodnutí

---

<sup>77</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

<sup>78</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, et al. *Daňový řád: Komentář*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011. 614 s. ISBN 978-80-7400-390-5, s. 257



správce daně, který rozhodl v prvním stupni, jinak se žaloba podává proti rozhodnutí odvolacího orgánu.

#### 4.3.1.1. Zásada dispoziční v řízení o odvolání.

Při odvolání se uplatňuje zásada dispoziční a řízení se tedy zahajuje na návrh daňového subjektu, který podáním odvolání zahájí řízení a může s ním i nakládat. Daňový subjekt tedy může kdykoli do vydání meritorního rozhodnutí, své odvolání vzít zpět a tak celé řízení ukončit. Odvolání v daňovém řízení může podat jen ten příjemce rozhodnutí, jemuž byla způsobena újma, která je opravitelná změnou rozhodnutí nebo zrušením rozhodnutí v odvolacím řízení.<sup>79</sup> V zákoně o správě daní a poplatků nebyla úprava týkající se odvolání tak srozumitelná, daňový řád vymezení v oblasti rozhodnutí, proti kterým jde podat odvolání, řeší mnohem jasněji s větší precizností. Odvolání lze tedy podat proti každému prvostupňovému rozhodnutí, pokud to zákon výslovně nevylučuje. Zásadně nelze odvolání podat pouze proti odůvodnění rozhodnutí, ale jen proti výroku.

#### 4.3.1.2. Suspenzivní a devolutivní účinek odvolání.

Všeobecně se ví, že včasné podání odvolání, pokud je toto podání přípustné, je schopno vyvolat *suspenzivní a devolutivní účinek*. Suspenzivní nebo-li odkladný účinek způsobí to, že se vykonatelnost rozhodnutí, které bylo napadeno odvoláním, odkládá. V případě daňového řízení tomu tak ovšem není, neboť v rámci hospodárnosti správy daní je potřeba zamezit tomu, aby se podávaly odvolání za účelem toho, aby do ukončení řízení byla daň navracena zpět daňovému subjektu. O devolutivním účinku hovoříme v souvislosti s tím, že podané odvolání způsobí, že o věci rozhoduje nadřízený orgán správce daně, který vydal rozhodnutí v prvním stupni. Odvolání se musí vždy podávat u správce daně, který vydal rozhodnutí v prvním stupni a to i v případě, že by došlo ke změně místní příslušnosti. V poučení rozhodnutí musí být uvedeno, ke

---

<sup>79</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.676

kterému správci daně má být odvolání podáno, je to jednou z jeho povinných náležitostí.<sup>80</sup>

#### 4.3.1.3. Lhůty k podání odvolání.

Obecnou lhůtu pro odvolání daňový řád stanovuje na 30 dní ode dne doručení rozhodnutí a lze jej podat i před doručením rozhodnutí, pokud se daňový subjekt již nějak dozvěděl o vydání rozhodnutí, v tom případě se lhůta začíná počítat od doručení. Pokud dojde k případu, že by bylo v poučení uvedeno, že lze podat odvolání, ale zákon to výslovně nepřipouští, a přesto je na základě tohoto špatného poučení podáno odvolání, tak se takovéto řízení zastaví. V opačném případě, kdy by správce daně informoval daňový subjekt o tom, že není možné podat odvolání a zákon by to připouštěl, měl by daňový subjekt možnost podat odvolání do 3 měsíců. Zde se nová právní úprava ve srovnání s předchozím zákonem o správě daní a poplatků změnila, neboť v případě chybějícího, neúplného nebo nesprávného poučení se lhůta zkracuje na 3 měsíce, dříve to bylo 6 měsíců. Správce daně má možnost nesprávné poučení opravit a musí v opravném rozhodnutí dát možnost podání daňovému subjektu do 30 dní a to i v případě, že zákon původně stanovuje kratší lhůtu. Pokud správce daně chybuje při poučení o odkladném účinku, uplatní se pravidlo, podle kterého se odkladný účinek přizná i když jej zákon nepřipouští.<sup>81</sup>

#### 4.3.1.4. Možnosti dispozice s odvoláním.

„Odvolací řízení je povoláno k výsostné ochraně práv příjemce rozhodnutí, a proto je plně v dispozici odvolatele. Z tohoto důvodu zákon umožňuje příjemci rozhodnutí svého práva se vzdát ještě dříve, než uplyne lhůta k odvolání. Za určitých okolností totiž může být v zájmu příjemce, aby rozhodnutí nabylo právní moci co nejdříve. Při vzdání se

---

<sup>80</sup> Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád, § 102 odst. 1 písm. f) Rozhodnutí obsahuje poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku.

<sup>81</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 502

odvolání obecně platí, že jednou vyjádřené vzdání se odvolání nelze vzít zpět.<sup>82</sup> Je-li více příjemců rozhodnutí, nabude rozhodnutí právní moci až okamžikem, kdy se poslední z nich vzdá práva na odvolání.

Další úkon, který je zcela ovládán zásadou dispoziční je zpětvzetí odvolání. Tímto jednostranným právním úkonem daňový subjekt vyjadřuje svou vůli, že podané odvolání bere zpět a tím se odvolací řízení zastaví. Dnem zpětvzetí odvolání se řízení zastaví a nabude tak právní moci, z toho vyplývá, že tento úkon je nevratný a opětovné podání odvolání již není možné.

Daňový subjekt po podání odvolání správci daně s ním může disponovat, neboť se zde nepoužije zásada koncentrace řízení. Jak uvádí § 111 odst. 2 daňového řádu, tak do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět. Může tedy vznášet nové námitky, které zatím nebyly uplatněny, navrhopvat nové důkazy, odvolání doplňovat o nové námitky, předkládat nové důkazy, zkrátka je možné, aby návrhy rozšiřoval i zužoval, je to plně v jeho kompetenci. Zde vidíme, že se v odvolání v nalézacím řízení uplatní zásada úplné apelace, kdy je umožněno daňovému subjektu, aby byly připuštěny novoty jak skutkové, tak i právní. Ze zákona zde není určena žádná pevně stanovená lhůta, do kdy je možné měnit odvolání, ale jak můžeme vidět, tak soudní praxe se s touto dobou vypořádala v následujícím rozsudku takto: „Může-li odvolatel podle § 48 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pozměňovat nebo doplňovat údaje svého odvolání do doby, než je o odvolání rozhodnuto, znamená to, že do této doby musí být doplnění odvolání doručeno odvolacímu orgánu, aby se o důvodech obsažených v doplnění odvolání reálně dozvěděl a mohl se s nimi vypořádat tak, jak mu ukládá § 50 odst. 7 věta druhá téhož zákona. V této souvislosti nelze aplikovat § 14 odst. 7 uvedeného zákona, protože se nejedná o lhůtu, ale pouze o stanovení doby, v níž může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Bylo-li doplnění odvolání podáno k poštovní přepravě až dne předcházejícího dni, ve kterém odvolací orgán o odvolání rozhodl, nelze

---

<sup>82</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, et al. *Daňový řád: Komentář*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011. 614 s. ISBN 978-80-7400-390-5, s. 262

odvolacímu orgánu vytýkat, že se nevypořádal s důvody uvedenými v doplnění odvolání, neboť se o nich nedozvěděl.<sup>83</sup>

Nastane-li případ, že lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu uplyne a správce daně, tuto skutečnost zjistí v odvolacím řízení, napadené rozhodnutí o stanovení daně zruší a zastaví odvolací řízení. Správce daně k této prekluzivní lhůtě musí přihlídnout vždy a to z úřední povinnosti.

#### 4.3.1.5. Náležitosti odvolání.

Daňový řád ve svém § 112 stanoví jaké obligatorní náležitosti odvolání musí mít. Tyto taxativně stanovené náležitosti musí obsahovat odvolání, aby byly splněny formální požadavky jak na obsah, tak i strukturu odvolání. Musí splňovat obecné náležitosti dle § 70 odst. 3 daňového řádu, aby z podání bylo zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje.

Náležitosti odvolání jsou:

- označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal,
- označení odvolatele,
- číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,
- uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,
- označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,
- návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.

Výčet těchto náležitostí je vlastně logický, neboť je potřeba přesně označit které rozhodnutí je odvoláním napadeno, orgán, který uvedené rozhodnutí vydal, identifikovat odvolatele, aby v těchto záležitostech nebyl pochyb. Další neméně důležitou náležitostí je uvedení důvodů, proč si daňový subjekt myslí, že je potřeba provést odvolací řízení a přednést své námitky ohledně nesprávností nebo nezákonností, které se v napadeném rozhodnutí nacházejí. Uvedení rozporu s právními normami, označení důkazů, které mohou věc lépe osvětlit, zkrátka vše co může odvolatel ve

---

<sup>83</sup> Rozsudek NSS ze dne 09.04.2004, čj. 7 Afs 13/2003 – 71, č. 728/2005 Sb. NSS

svůj prospěch v rámci zákona uvést. Na závěr je potřeba, aby byl napsán návrh, ve kterém odvolatel uvede, jak by měl správce daně dle jeho představ rozhodnout, dalo by se říct, že sepíše něco jako „petit“, kde uvede požadované změny či zrušení rozhodnutí.

Odvolání podává daňový subjekt písemně, datovou schránkou nebo ústně do protokolu u správce daně. V případě, že podání trpí vadami a brání správci daně v řádném projednání, „půjde tak zejména o absenci esenciálních náležitostí odvolání předvídaných zákonem“<sup>84</sup>, je správce daně povinen vyzvat odvolatele k doplnění chybějících údajů a poučit jej o případných následcích. K tomu správce daně určí odvolateli lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů a to i kdyby k odstranění vady zjevně daňovému subjektu postačovala kratší lhůta, tato zákonná lhůta musí být vždy dodržena. „Úprava odstraňování vad odvolání je *lex specialis* ve vztahu k obecné úpravě odstraňování vad podání“<sup>85</sup>, která je obsažena v § 74 daňového řádu. Na první pohled je zjevné, že odlišnost je především ve lhůtě, kterou je správce daně povinen stanovit k odstranění vad podání. Obecná úprava žádnou lhůtu nemá a nechává toto zcela na úvaze správce daně, u odvolání vidíme, že lhůta je minimálně 15 dní a správce daně jí nemůže zkrátit, jinak by šlo z jeho strany o vadný postup, který může způsobit následnou nezákonnost rozhodnutí o zastavení odvolání. Při podání žaloby ve správním soudnictví, by pak tato vada svědčila ve prospěch odvolatele. Odstraní-li odvolatel vady, které brání řádnému projednání jeho věci, hledí se na odvolání, jako kdyby bylo podáno řádně a včas. Neodstraní-li odvolatel vady v určené lhůtě, správce daně odvolací řízení zastaví. K tomuto byl vydán i rozsudek Městského soudu v Praze, který publikoval i Nejvyšší správní soud ve své Sbírce rozhodnutí a v něm je uvedeno, že „Vyhoví-li odvolatel výzvě správce daně dle § 48 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. , o správě daní a poplatků, k doplnění předepsaných náležitostí odvolání, byť po stanovené lhůtě, není správce daně oprávněn odvolací řízení zastavit v situaci, kdy již má z hlediska zákonem stanovených náležitostí k dispozici perfektní odvolání.“<sup>86</sup>

<sup>84</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 511

<sup>85</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.695

<sup>86</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2006, čj. 10 Ca 184/2005-21, č. 1019/2007 Sb. NSS

#### 4.3.1.6. Postup správce daně prvního stupně při odvolání.

Odvolací řízení se většinou vede u nadřízeného orgánu, toho správce daně, který rozhodnutí vydal. S touto zásadou dvojinstančnosti souvisí i devolutivní účinek odvolacího řízení. Ovšem v daňovém řízení se můžeme setkat s tzv. autoremedurou, která v rámci zjednodušení a ekonomie řízení činí průlom do zásady dvojinstančnosti. Správce daně, který vydal rozhodnutí v prvním stupni, má o této věci nejlepší a největší přehled, má tedy možnost rychlého rozhodnutí, aby nedocházelo k průtahům a odvolání bylo rychle vyřízeno. Rovněž má možnost napravit své rozhodnutí, pokud dojde k závěru, že první rozhodnutí nebylo správné. Zákon tedy umožňuje, aby stejný správce daně, který rozhodnutí vydal o věci opět rozhodl a vydal rozhodnutí nové.

Pokud tedy odvolání splňuje všechny zákonem stanovené podmínky a je možné zahájit odvolací řízení, správce daně se začne tímto podáním zabývat. Správce daně přezkoumá věcné důvody podaného odvolání a po posouzení všech skutečností vydá nové rozhodnutí. Zákon v tomto případě stanoví, že pokud bude rozhodovat stejný orgán, může o odvolání rozhodnout pouze dvěma způsoby a to tak, že návrhu daňového subjektu plně vyhoví (úplná autoremedura) nebo odvolateli vyhoví částečně (částečná autoremedura). „Proti takovému rozhodnutí prvoinstančního správce daně je další odvolání přípustné, přestože v praxi asi nebude tato možnost v případě úplné autoremedury častá.“<sup>87</sup> Zde nastala proti předchozí úpravě<sup>88</sup> změna, neboť kdysi nebylo možné podat odvolání v případě, že správce daně zcela návrhu odvolatele vyhověl. Nyní daňový řád umožňuje odvolání proti nově vydaným rozhodnutím ať už se daňovému subjektu vyhovělo plně nebo částečně. Nové rozhodnutí správce daně, kterým přiznává ať již částečně nebo úplně odvolatelovy požadavky, musí být vždy odůvodněno. V zákoně o správě daní a poplatků se toto odůvodnění nemuselo uvádět v případě, že bylo plně vyhověno požadavkům daňového subjektu.

---

<sup>87</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0, s.284

<sup>88</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

Správce daně, který rozhoduje o odvolání svého napadeného rozhodnutí může toto podání zamítnout a zastavit tak odvolací řízení. Učiní tak v případě, že bude odvolání nepřipustné a to např. když daňový subjekt podá odvolání v případě, kdy to zákon výslovně nepřipouští, jako je třeba podání odvolání proti odůvodní rozhodnutí. Správce daně ještě zamítne a zastaví odvolací řízení, když je podáno po stanovené lhůtě, která byla pro podání odvolání určena.

Pokud správce daně zjistí, že je nutné doplnit řízení o nezbytné úkony, které zatím nebyly zjištěny z předchozího řízení, je povinen tak učinit, aby zjistil všechny skutečnosti a mohl tak správně rozhodnout o odvolání, posoudit stav zda je možno, aby využil autoremedury, nebo aby měl dostatek ověřených důkazů, k tomu aby mohl řízení zastavit atd.

V případě, že správce daně zjistí, že odvolání je podáno včas, má všechny náležitosti a nelze uplatnit autoremeduru, tak o tomto odvolání nerozhodne sám, ale postoupí jej nadřízenému orgánu. Správce daně tedy předloží nadřízenému orgánu nejen odvolání, ale i potřebný spisový materiál včetně svého stanoviska k věci a to vše bez zbytečného odkladu, aby mohl nadřízený orgán věc přezkoumat a rovněž bez zbytečných odkladů rozhodnout. Jakým způsobem je potřeba, aby prvostupňový správce daně zpracoval své stanovisko, které předá orgánu druhého stupně, daňový řád neupravuje a toto nechává zcela na vnitřních předpisech správce daně, které tvoří metodické pokyny Ministerstva financí.

#### 4.3.1.7. Postup odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení.

Odvolacím orgánem je správce daně nejbližší nadřízený správcem daně, který napadené rozhodnutí vydal. Tato hierarchie je zjistitelná ve zvláštním zákoně, který upravuje působnost a kompetence jednotlivých složek v celorepublikové síti správců daně. V prvním stupni většinou vydávají svá rozhodnutí finanční úřady a pokud jsou napadeny odvoláním, které putuje k nejbližšímu nadřízenému orgánu, jsou jimi tedy finanční ředitelství, pod které finanční úřady místně spadají.

„Rozsah přezkumu odvolacím orgánem je postaven na kombinaci zásady dispoziční a částečně i na principu revizním. Nová právní úprava

v tomto směru nedoznala změn oproti dřívější úpravě dané zák. o správě daní a poplatků, jak ji vyložila dosavadní judikatura.<sup>89</sup> Jak je vidno tak pouze daňový subjekt může zahájit odvolací řízení, nelze aby bylo zahájeno *ex officio*. Rovněž jej může doplňovat a nakládat s ním což vyplývá ze zmíněné zásady dispoziční. Pro správce daně v odvolacím řízení neplatí zákaz *reformace in peius*, takže se může stát, že odvolání dopadne pro odvolatele i v jeho neprospěch. Odvolací orgán se musí vypořádat se všemi důvody, které ve svém odvolání daňový subjekt uvádí. Správce daně není ovšem vázán jen vymezenými důvody, které uvede odvolatel, ale musí vzít v úvahu všechny nové skutečnosti, které vyšly najevo.

Byla-li daň stanovena podle pomůcek, tak se odvolací orgán již nezabývá novými důkazy, které by daň pomohly stanovit, ale v tomto případě odvolací orgán pouze přezkoumává správnost postupu správce daně v prvním stupni. Toto plyne ze skutečnosti, že daňový subjekt je v první řadě povinen sám předložit správci daně řádné daňové tvrzení a případně v něm uplatnit důkazy pro správný výpočet daně. Pokud tak neučiní a správce daně není schopen zjistit daň na základě dokazování, je oprávněn stanovit daň dle pomůcek, které si k tomuto účelu sám zajistí. V tomto případě tedy nejde o dokazování, ale o jakýsi odhad správce daně v daném případě a tedy se může od skutečného dokazování i lišit. V souvislosti s tímto Nejvyšší správní soud vydal ve své sbírce následující judikát: „Při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek.“<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.706

<sup>90</sup> Rozsudek NSS ze dne 23.02.2005, čj. 1 Afs 74/2004 – 64, č. 633/2005 Sb. NSS



#### 4.3.1.8. Dokazování v odvolacím řízení.

Pokud jde o odvolací řízení v daňovém řízení, tak jeho specifickým, proti soudnímu řízení, je v tom, že odvolací orgán nemůže napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit zpět k projednání správci daně prvního stupně, aby ten napravil své prvotní pochybení a držel se rady nadřízeného odvolacího orgánu a v souladu s ním rozhodl. To lze jen v případě, že by nadřízený orgán vrátil prvostupňovému správci daně odvolání a doporučil mu postup dle určitého pokynu vydaného Ministerstvem financí a poukázal na možnost řešení odvolání pomocí autoremedury. Tudíž případné vady, které odvoláním napadené rozhodnutí obsahuje nebo nesprávný postup správce daně prvního stupně, je potřeba odstranit v řízení u odvolacího orgánu, kterým je nadřízený orgán správce daně. Odvolací orgán disponuje stejnými pravomocemi v oblasti dokazování jako prvostupňový správce daně a tedy může odstraňovat vady řízení ať již jde o dokazování nebo stanovení daně podle pomůcek. Pokud jde o dokazování a odstraňování vad řízení, může tuto činnost dělat odvolací orgán sám, nebo k určitým úkonům může pověřit prvostupňového správce daně, aby v určité stanovené přiměřené lhůtě dané důkazní prostředky prověřil a tím vady odstranil nebo něco doplnil.

„Daňový řád nově stanoví postup odvolacího orgánu pro případ: 1. kdy je v odvolacím řízení doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti, a pro situaci, 2. kdy odvolací orgán se hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvního stupně, bude-li výsledek pro daňový subjekt nepříznivý.“<sup>91</sup> Nově má taky odvolací orgán povinnost, před vydáním rozhodnutí, odvolatele obeznámit se svým zjištěním o nových skutečnostech a důkazech a dále mu musí umožnit, aby se k nim měl možnost vyjádřit, ve lhůtě, kterou mu správce daně stanoví. Pokud se jedná o odlišný právní názor odvolacího orgánu, je potřeba postupovat stejně a správce daně musí dát možnost daňovému subjektu k tomu, aby se k dané situaci vyjádřil. Lhůta pro toto vyjádření, kterou správce daně určuje daňovému subjektu nesmí být delší než 15 dnů a nelze jí prodloužit. Pokud tuto lhůtu daňový subjekt zmešká, je

---

<sup>91</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.714

možné, aby si podal žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav, ovšem nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání. Po uplynutí stanovené lhůty odvolací orgán k návrhům daňového subjektu správce daně není povinen přihlížet. Tímto dostane vždy daňový subjekt možnost vyjádřit se a případně navrhnout další důkazy a dát k dané věci své stanovisko. Děje se tak, aby správce daně nevydal pro odvolatele nepřiznivé a překvapivé rozhodnutí, bez toho, aby ten na tuto situaci byl jakkoli schopen zareagovat. O nových skutečnostech a důkazech je vždy povinen vyrozumět daňový subjekt odvolací orgán a to i přesto, že dokazování mohl provést prvostupňový správce daně. Tato povinnost vyplývá z toho, že hodnocení nových důkazů a skutečností náleží před rozhodnutím pouze odvolacímu orgánu, takže závěry by měl činit on. Zákon k seznámení odvolatele s novými skutečnostmi a důkazy nestanoví správci daně žádnou určitou formu, tudíž si správce daně může vybrat, zda tak učiní písemně nebo si daňový subjekt předvolá k ústnímu jednání a o tomto jednání sepíše protokol je pouze na uvážení správce daně. Pokud se ovšem stane, že by se daňový subjekt nedostavil na ústní jednání, nemá možnost dle zákona správce daně jakéhokoli donucení, ale povinnost seznámení mu nadále zůstává, tudíž asi bude nejjednodušší volit formu písemného oznámení daňovému subjektu.

#### 4.3.1.9. Způsoby rozhodnutí o odvolání.

Možnosti odvolacího orgánu, jak může rozhodnout jsou dány přímo v zákoně, jak je vidět uplatňuje se zde princip úplné apelace. „Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení.“<sup>92</sup> Odvolací orgán tedy může napadené rozhodnutí změnit, zrušit a zastavit řízení, nebo může odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Není zde možná varianta, že by odvolací orgán zrušil rozhodnutí a věc vrátil zpět prvoinstančnímu správci daně, který by o věci znova rozhodl. Což nám dokládá i soudní praxe v judikátu Nejvyššího správního soudu, kde se píše, že:

---

<sup>92</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.719

„I. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.

II. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 tohoto zákona. Postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 citovaného zákona), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 tohoto zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.

IV. Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení (§ 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.<sup>93</sup>

Rozhodnutí odvolacího orgánu musí vždy obsahovat odůvodnění rozhodnutí, kde je potřeba vypořádat se se všemi odvolatelskými důvody, ve kterých spatřuje nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí. „Z odůvodnění odvolání by mělo být patrné, proč nebyly některé odvolací důvody akceptovány, jak bylo rozuměno důvodům, které naopak akceptovány byly, čímž by měla být zajištěna případná přezkoumatelnost rozhodnutí o dovolání jak dalšími prostředky v rámci správy daní, tak v případném soudním řízení.“<sup>94</sup>

V odvolacím řízení může nastat situace, kdy odvolací orgán, poté co mu byla předložena věc k rozhodnutí, zjistí, že prvoinstanční správce daně měl využít možnosti autoremedury a to částečné nebo úplné. Může se stát, že by odvolací orgán zjistil, že odvolání není přípustné nebo bylo podáno po lhůtě. V těchto případech odvolacímu orgánu ze zákona vyplývá, že věc může vrátit podřízenému správci daně ten rozhodne

<sup>93</sup> Rozsudek NSS ze dne 14.04.2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS

<sup>94</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 533

v rámci autoremedury tedy dle § 113 odst. 1 daňového řádu. Odvolací orgán rovněž připojí poučení, ve kterém objasní podřízenému správci daně, jak k tomuto závěru došel a odůvodněním a pokyny se musí podřízený správce daně držet. Nadřízený správce daně může rovněž přidat odkaz na metodické pokyny Ministerstva financí, které se vztahují k dané věci. Touto cestou se vlastně dostáváme k částečnému popření výše zmíněného apelačního principu a devolutivního účinku, neboť tímto se umožňuje neformální cestou vrácení věci zpět prvoinstančnímu správci daně.

Proti rozhodnutí, které vydal odvolací orgán, tedy nadřízený orgán správce daně, který vydal původní rozhodnutí, není možné opětovné podání odvolání. Tímto rozhodnutím o odvolání se vyčerpají řádné opravné prostředky a rozhodnutí tak nabývá právní moci.

#### 4.3.2. Rozklad proti rozhodnutí ústředního správního orgánu.

Rozklad je klasickým řádným opravným prostředkem a jeho specifikem je, že míří proti rozhodnutí ústředního správního orgánu, nebo rozhodnutí osoby, která stojí v čele takového orgánu. Princip u rozkladu je stejný jako u odvolání, jen s tím rozdílem, že pokud rozhodnutí vydal ústřední správní orgán s celostátní působností v prvním stupni, tak ten nad sebou nemá žádný nadřízený orgán, který by mohl o tomto opravném prostředku rozhodnout, z tohoto důvodu o rozkladu rozhoduje opět ten, kdo rozhodoval při vydání prvního rozhodnutí a činí tak na návrh rozkladové komise, která je pro tento případ stanovena. Je třeba podotknout, že závěry rozkladové komise, nejsou pro toho kdo rozhoduje závazné, tato komise má pouze poradní charakter. Tento postup je ze své podstaty ústavně nekonformní a nepřijatelný, tudíž je zřejmě jen otázkou času, kdy se příslušné správní soudy, které by v těchto věcech měly v budoucnu rozhodnout, podají Ústavnímu soudu návrh na zrušení tohoto ustanovení.<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s.673

## 5. Úpravy „de lege ferenda“.

Nový daňový řád s účinností od 1.1.2011, který nahradil po 18 letech zákon o správě daní a poplatků není žádnou převratnou právní úpravou, ve smyslu nalezení nového daňového procesu. Nový zákon, na kterém legislativci pracovali řadu let, vnáší lepší systematiku, novou vhodnější terminologii či doplňuje obsah chybějících ustanovení. Můžeme s jistotou říci, že nový předpis je proti předchozímu mnohem kvalitnější a během své několikaleté práce na něm se legislativci snažili o to, aby byly odstraněny veškeré nedostatky.

Předchozí právní úprava měla mnoho nepřesných ustanovení, které působily nejistotu adresátům této normy. Nejistá a nepřesná ustanovení byla doplňována hojnou soudní praxí, kdy Nejvyšší správní soud byl postaven před konkrétní věc a vynesl verdikt, kterým se pak stará úprava svým způsobem doplňovala. Rovněž Ústavní soud ČR se v mnoha stížnostech zabýval daňovou problematikou a bylo vydáno mnoho nálezů v souvislosti s daňovým procesem.

Během legislativního procesu se tedy tvůrci zaměřili na odstranění nejasností a při tom využili početné soudní judikatury, která již léta dotvářela předchozí předpis. Vznikla tedy nová a kvalitnější procesní norma, která upravuje postup orgánů daňové správy a všech osob účastných na správě daní.

Jak již bylo zmíněno zavádí se nová terminologie, kdy se objevuje nově pojem *daňové tvrzení*, pod kterým se skrývají již známe pojmy daňové přiznání, hlášení a další. Mění se pojem pracovník správce daně, který je nahrazen pojmem *úřední osoba*. Byly vypuštěny pojmy jako poplatník a plátce daně, které jsou nyní obsaženy pouze v hmotněprávních předpisech. Rovněž doručování se přiblížilo svou povahou jiným procesním předpisům jako je soudní řád správní, nebo občanský soudní řád. Byla vypuštěna fikce neomezené plné moci v případě, že v ní nebyl stanoven rozsah. Nově se objevila lhůta kratší než 1 den, ovšem pouze se souhlasem daňového subjektu, nebo došlo ke zkrácení lhůt a celkově lhůty i ty prekluzivní doznaly mnohé změny a to hlavně v počátku jejich běhu. Podstatný rozdíl nastal v posunutí splatnosti vyšší daně a to až na dobu právní moci rozhodnutí. Byl změněn systém

opravných a dozorčích prostředků. V nové úpravě je jednoznačně ustanovuje možnost pro opakování daňové kontroly, která v předchozí úpravě byla velmi nejednoznačná a mnohdy tento problém řešil soud. Nově upravuje vedení spisu a nahlížení do něj, kdy tato úprava v předchozím předpisu chyběla. V neposlední řadě bylo velkou změnou zavedení odkladného účinku při podání odvolání.

Z mého pohledu je nový daňový řád, proti předchozí úpravě zákona o správě daní a poplatků opravdu mnohem přehlednější a celkově lépe napsaný, zvýšil se počet paragrafů, což si myslím, že prospělo celému předpisu, neboť ustanovení, která kdysi obsahovala v jednom paragrafu dalších deset či patnáct odstavců, se nyní rozdělila do více paragrafů a tím se stala přehlednějšími. Rovněž se mi více líbí uspořádání jednotlivých hlav a částí zákona, které jsou řazeny logicky, a tak je práce s předpisem mnohem komfortnější.

Přesto, že již proběhla novela daňového řádu, která odstranila drobné nedostatky, proto se jí říká tzv. technická novela, nebyl zákon pozměňován nějakým zásadním způsobem. Což zatím svědčí o tom, že zákon sice jistě potřebuje mírně doladit, ale nejspíš až soudní praxe pořádně prověří jeho kvality. Prozatím je předpis účinný krátkou dobu, aby bylo možno posoudit, zda obstál i v soudní praxi a je napsán kvalitně a právní jistota adresátů norem je na základě tohoto zákona dobrá. Já sama jsem se ve své praxi zatím nesečkala s nějakou výkladovou nejasností, která by mě u daňového řádu překvapila. Nejspíš až s přibývajícimi praktickými otázkami mohou přibýt i nevyjasněné odpovědi, ale zatím jsem se s takovou situací já osobně nesečkala.

Co se týče nové procesní úpravy správy daní, tak zatím asi nedokážu navrhnout změny *de lege ferenda*, a jen čas ukáže, jak zákon projde soudní praxí a zda bude opět potřeba doplnění bohatou soudní judikaturou, jak tomu bylo v případě předchozího předpisu.

## 6. Závěr.

Tuto práci jsem se zasadila do celkového kontextu správy daní, s mírnou exkursí do minulých let o počátcích berního práva. Považovala jsem za vhodné seznámit čtenáře s problematikou daňového systému a uspořádání daní v našem státě, funkci a třídění daní, jako i ujasnění určitých pojmů souvisejících s touto daňovou problematikou.

Velmi důležité mi přišlo seznámení se základními zásadami, které daňový řád uvádí hned v prvních paragrafech, a které provázejí celou správu daní a osoby zúčastněné na správě daní by je měly mít vždy na paměti. Rovněž srovnání se správním řádem mi přišlo jako velmi zajímavé z pohledu vzájemného vyloučení či nikoli.

Nezanedbatelnou částí je taktéž podstata daňového řízení a jeho průběh. Jaké jsou možnosti dokazování v daňovém řízení, jak se řízení zahajuje a končí, jak se důkazní prostředky hodnotí a co jimi může vlastně být, až po stanovení daně podle pomůcek, v případě nesoučinnosti daňového subjektu a nemožnost stanovení daně dokazováním.

Hlavním cílem této práce bylo rozebrat a objasnit nalézací řízení v daňovém řízení, které jsem rozčlenila do tří podkapitol. Zachytila jsem úpravu jaká panuje v dílčích řízeních nalézacího řízení, jimiž jsou vyměřovací řízení, doměřovací řízení a řízení o řádných opravných prostředcích.

Dle mého názoru je asi nejčastějším dílčím řízením vyměřovací řízení, kdy je stanovená primární povinnost daňového subjektu stanovit daň dle zákona a podat řádné daňové tvrzení ve stanovené lhůtě, tak jak mu to právní předpis ukládá. Možnosti opravit své podání v době, kdy ještě neuplynula zákonná lhůta k podání. Postup správce daně při vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu či nikoli.

Pro možnost provést následně zjištěné opravy slouží jak daňovému subjektu, tak správci daně řízení doměřovací, ve kterém se podáním či z moci úřední mění daň či její výpočet. Postup správce daně je podobný jako v předchozím případě, kdy je možnost doměření v souladu s tvrzením daňového subjektu nebo správce daně doměří daň z moci úřední. Taky je potřeba zmínit, že dodatečné tvrzení k doměření daně nemusí být vždy

přípustné a zákon stanoví v jakých případech brání podání dodatečného tvrzení.

Posledním dílčím řízením jsou řádné opravné prostředky k rozhodnutím, která byla vydána v rámci vyměřovacího a doměřovacího řízení. Podání těchto opravných prostředků musí opět splňovat zákonem stanovené podmínky a musí být přípustné. Toto řízení je plně v dispozici daňového subjektu, správce daně jej z moci úřední nezahajuje. Pokud má podání všechny náležitosti, tak se jim začne zabývat správce daně, který rozhodnutí vydal a buď uplatní autoremedurní rozhodnutí nebo předá k rozhodnutí nadřízenému správci daně.

Během celé práce jsem i hojně používala soudní judikaturu, která byla vytvářena v době kdy procesním předpisem pro správu daní byl zákon o právě daní a poplatků, ovšem mnohá rozhodnutí a nálezy jsou aplikovatelné a užitečné i při platnosti již nové právní úpravy.

Rovněž jsem srovnávala v konkrétních ustanoveních starou a novou právní úpravou a v závěru se zamyslela nad tím, jak se legislativcům jejich letitý proces vytváření nové právní úpravy povedl.



## 7. Seznam použité literatury.

### Monografie:

- BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I. a II. díl., Přílohy Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. (800, 808, 272 s.) ISBN 978-80-7357-564-9
- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-807380-155-7
- BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6
- VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 : aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha : 1.VOX a.s., 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2
- BONĚK, Václav, et al. *Lexikon : Daňové pojmy*. Ostrava : Sagit, 2001. 628 s. ISBN 80-7208-265-5
- ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, et al. *Daňový řád: Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 614 s. ISBN 978-80-7400-390-5

### Časopisy:

- ZATLOUKAL, Tomáš; KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Dodatečné daňové přiznání po 1. 1. 2011*, Právní rozhledy, č. 6/2011, ročník 19, C. H. Beck, s. 207-210

### Právní předpisy:

- Zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- Ústavní zák. č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

- Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zák. č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zák. č. 150/ 2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
- Zák. č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů
- Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zák. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů

#### Judikáty:

- Rozsudek NSS ze dne 26.8.2010 č.j. 1 As 17/2010 – 294
- Rozsudek NSS ze dne 22.7.2010, čj. 9 As 5/2010-74, č. 2129/2010 Sb. NSS
- Rozsudek NSS ze dne 29.1.2010, čj. 2 Afs 37/2009 – 97
- Nález ÚS ze dne 27.3.2003, sp. zn. IV.ÚS 690/01
- Rozsudek NSS ze dne 11.10.2007, č.j. 5 Afs 155/2006-90, č. 1441/2008 Sb. NSS
- Rozsudek NSS ze dne 09.04.2004, čj. 7 Afs 13/2003 – 71, č. 728/2005 Sb. NSS
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2006, čj. 10 Ca 184/2005-21, č. 1019/2007 Sb. NSS
- Rozsudek NSS ze dne 23.02.2005, čj. 1 Afs 74/2004 – 64, č. 633/2005 Sb. NSS
- Rozsudek NSS ze dne 14.04.2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS
- Nález ÚS ze dne 1.9.2010, sp.zn. IV.ÚS 591/08

- Rozsudek NSS ze dne 17.06.2010, čj. 1 Afs 85/2009 – 104, č. 2148/2010 Sb. NSS
- Nález ÚS ze dne 18.4.2006, sp. zn. II. ÚS 664/04
- Rozsudek NSS ze dne 19.11.2008, čj. 8 Afs 78/2007 – 47
- Rozsudek NSS ze dne 11.8.2009, čj. 1 Afs 63/2009 – 102

Internetové zdroje:

[www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

[www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<http://nalus.usoud.cz>

[www.beck-online.cz](http://www.beck-online.cz)

## 8. Riassunto.

Il processo verbale di constatazione é un processo specifico del campo fiscale. Nell'introduzione si parla in breve della storia e dello sviluppo della legge fiscale sul territorio della Repubblica Ceca e sono spiegati alcuni termini tecnici come per esempio imposta, tariffa, dazio o contribuente. In breve si parla del sistema fiscale, della classificazione delle imposte, dello scopo e della base legale delle imposte nella Repubblica Ceca.

All'interno del procedimento fiscale sono precisamente analizzati i principi d'amministrazione delle entrate, che sono molto importanti e definiscono tutta l'amministrazione fiscale. I principi sono stati definiti già nella Costituzione, nella Carta dei diritti e delle libertà fondamentali e sono dettagliatamente descritti e specificati nella legge n. 280/2009 Racc., ordine fiscale. Il procedimento fiscale é anche comparato con il procedimento amministrativo, di cui fa parte come un procedimento specifico.

Segue una parte dedicata allo scopo del processo verbale di constatazione, che é definire la corrispondente e giusta imposta ed inserirla nell'evidenza delle imposte. Si tratta di una fase iniziativa d'amministrazione delle entrate ed é una delle fasi piú importanti.

Il processo verbale di constatazione ha le sue tre fasi, ciascuna con le proprie specifiche, alle quali sono dedicati alcuni capitoli della presente tesi.

Nella tesi si compara la precedente Legge sull'amministrazione delle imposte con la nuova versione dell'Ordine fiscale che ha sostituito tale legge. La nuova normativa si basa sulle modifiche e sui cambiamenti portati dalla giurisprudenza e soprattutto dai pronunciamenti della corte costituzionale e dalle delibere della corte suprema d'amministrazione. La giurisprudenza, durante gli anni, integrava le normative e sicuramente anche nel futuro ci saranno i casi in cui le normative saranno supportate ed intergrate dalla prassi legale.