



evropský
sociální
fond v ČR



EVROPSKÁ UNIE



MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY



OP Vzdělávání
pro konkurenceschopnost

INVESTICE DO ROZVOJE VZDĚLÁVÁNÍ

Univerzita Hradec Králové

Ústav sociální práce

Základy finančního práva

JUDr. Olga Sovová, Ph.D.

Gaudeamus 2013

Recenzovali:

prof. JUDr. Dagmar Císařová, DrSc.

JUDr. Miroslav Mitlöhner, CSc.

Publikace neprošla jazykovou úpravou.

Edice texty k sociální práci



Řada: Právo v sociální práci - sv. 13

Studijní materiál vznikl za podpory projektu

Inovace studijních programů sociální politika a sociální práce na UHK s ohledem na potřeby trhu práce (CZ.1.07/2.2.00/28.0127), který je spolufinancován Evropským sociálním fondem a státním rozpočtem České republiky.

ISBN 978-80-7435-263-8

Obsah

1	Úvod	5
2	Veřejné finance	6
2.1	Finance a finanční vztahy	6
2.2	Finanční právo	6
2.3	Fiskus, vztah správního a finančního práva	7
2.4	Veřejné finance v rámci Evropské unie	8
2.5	Měna a její právní úprava	11
2.6	Česká národní banka	15
3	Rozpočet a jeho právní úprava	18
3.1	Rozpočtové právo České republiky	18
3.2	Základní pojmy rozpočtového práva Evropské unie	21
3.3	Clo	24
3.4	Hospodaření s majetkem státu	30
4	Daňové právo	32
4.1	Definice a funkce daní	32
4.1.1	Definice daně	32
4.1.2	Funkce daní	34
4.2	Daně v České republice	36
4.2.1	Soustava daní v České republice	36
4.3	Daně v Evropské unii	40
4.4	Daňové ráje	42
5	Poplatkové právo	46
5.1	Soudní poplatky	46
5.2	Správní poplatky	48
5.3	Místní poplatky	50
6	Správa daní a poplatků	53
6.1	Základní pojmy	53
6.2	Základní zásady správy daní	54
6.3	Postupy při správě daní	56
6.4	Daňové řízení obecné a zvláštní	61
6.4.1	Nalézací řízení	63
6.5	Placení daní	67
6.5.1	Opravné prostředky	69
6.5.2	Vymáhání daní	71
6.5.3	Sankce za neplnění povinností při správě daní	73

7	Závěr	75
8	Literatura	76
9	Rejstřík	78

1 Úvod

Vážení studenti, dostáváte do rukou skripta určená k seznámení se s jedním z významných oborů veřejného práva. Finanční právo je v současné společnosti oborem, jehož znalost rozšiřuje nejen právní vědomí, ale stává se obecnou potřebou každého občana moderního demokratického právního státu, neboť se, zejména v průběhu svého aktivního pracovního života s jeho různými instituty setkává. Finanční právo, které svými normami reguluje právní vztahy v oblasti oběhu peněz, je nezbytným studijním oborem pro studenty sociální práce, kteří budou poskytovat poradenství klientům ve složité sociální situaci.

Tato skripta mají za cíl zprostředkovat základní pojmy v oboru, být nejen teoretickým úvodem do studia, ale i pomůckou pro praxi. Učební pomůcka podává jednak obecný přehled institutů finančního práva, jednak se skripta zaměřují na ta odvětví finančního práva, se kterými se studenti nejvíce v praxi setkají. Ve skriptech jsou použity zkratky, běžně užívané jak teorií, tak soudy nebo správci daně.

Učební pomůcka nemůže postihnout vyčerpávajícím způsobem problematiku finančního práva i z toho důvodu, že na jeho vytváření a další rozvoj mají vliv nejen časté změny vnitrostátní právní úpravy, ale i naše členství v Evropské unii a dalších mezinárodních organizacích. Je proto nezbytné, aby studenti i další uživatelé skript na jejich základě rozvíjeli své znalosti dalším samostudiem a zejména pečlivou prací s aktuální právní úpravou provedenou jednotlivými hmotněprávními i procesními zákony, i dalšími právními předpisy, na které je odkazováno v textu, a budou rovněž uváděny v rámci konzultací.

Skripta jsou zpracována podle právního stavu k 1. 1. 2013.

2 Veřejné finance

2.1 Finance a finanční vztahy

Pojem finance je často synonymem pro pojem peníze. Je však nutné si uvědomit, že finance nejsou synonymem pro peníze.

Peníze jsou univerzálním měřítkem hodnoty, slouží v moderní společnosti jako materiální vyjádření finančních vztahů. Množství peněz se označuje jako **peněžní masa** a její pohyb v rámci ekonomiky společnosti se označuje jako **peněžní operace**.

Vztahy vznikající v průběhu pohybu této peněžní masy jsou označovány jako **finanční vztahy**. Pojem finance se pak používá pro systém vztahů, jehož úkolem je zajistit rozdělování hrubého domácího produktu.¹ **Finance jsou hodnotovou kategorií, která slouží k přerozdělování hrubého domácího produktu.**

Podmínkou vzniku finančních vztahů a financí je existence peněžního hospodářství.

Veřejné finance je pojem ekonomický a právní, který má vazbu na sociální oblast a politický kontext. Jde o specifické finanční a finančně právní vztahy, které probíhají v rámci ekonomicko-politického systému mezi orgány veřejné správy na straně jedné a ostatními subjekty na straně druhé, ale rovněž i mezi orgány veřejné správy navzájem, zejména v kontextu hospodaření v rámci rozpočtu Evropské unie.

2.2 Finanční právo

Finanční právo je odvětvím práva veřejného, které svou podstatou má nejbližší k právu správnímu, neboť o právech a povinnostech rozhodují orgány veřejné správy. Finanční právo vymezuje právní rámec fungování veřejných financí v úzké souvislosti s dalšími obory práva veřejného - právem ústavním, správním a trestním. Nakládání s veřejnými financemi, zejména v rámci zadávání veřejných zakázek však rovněž podléhá režimu obchodního a občanského práva.

Finanční právo můžeme charakterizovat jako souhrn norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy.

Dělíme ho na část obecnou a zvláštní.

¹ Viz např. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha. C. H. Beck 2006. str. 5.

Obecná část vymezuje postavení finančního práva v systému práva veřejného, zabývá se jeho vztahem ke správnímu a ústavnímu právu, vymezuje předmět a účastníky finančně právních vztahů.

Zvláštní část je pak tvořena níže uvedenými právními pododvětvími finančního práva:

- Rozpočtové právo
- Daňové a poplatkové právo
- Celní právo
- Měnové právo
- Devizové právo
- Finanční trhy
- Pojišťovací a bankovní právo

2.3 Fiskus, vztah správního a finančního práva

Pojmem **fiskus** označujeme **majetek státu**. Za **fiskální správu** pak považujeme správu majetku státu, která se uskutečňuje soukromoprávními metodami.²

Veřejnoprávní metody a úzký vztah ke správnímu právu jsou typické při ostatních činnostech, zejména v daňové a poplatkové správě, dohlédací činnosti na bankovním trhu.

Jak již bylo uvedeno, finanční a správní právo jsou obory, které mají k sobě velmi blízko, neboť jde o obory práva veřejného, jejich základem je vrchnostenské rozhodování při zajišťování základních funkcí státu při jeho historickém vývoji. Orgány veřejné správy vystupují často jako nositelé vrchnostenských oprávnění právě v oblasti práva finančního.

Stejně jako pro správní právo je pro finanční právo typická nekodifikovanost a hierarchičnost norem.

Finanční právo je tedy právo psané, nikoli však kodifikované. Pro finanční právo je příznačné prolínání pramenů mezinárodních a vnitrostátních.

Prameny finančního práva (příkladmo)

- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

² Za tuto správu odpovídá především Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových, je upravena zákonem č. 219/2000 Sb., o hospodaření s majetkem státu.

- Zákony o finanční kontrole
- Daňové zákony – hmotněprávní
- Daňový řád - procesní předpis
- Celní zákon
- Správní řád
- Podzákoné předpisy
- Nařízení vlády
- Vyhlášky ministerstev, ČNB - prováděcí k daňovým zákonům, účetní standardy, bankovky, mince
- Obecně závazné vyhlášky obcí v samostatné působnosti - poplatky ze psů, odvoz odpadů, koeficient daně z nemovitostí

Význam judikatury

Při praktické činnosti v oblasti finančního práva má velký význam rozhodovací činnost soudů. Ročně je soudem přezkoumáváno více než tisíc rozhodnutí územních finančních orgánů. Přezkum provádějí v systému správního soudnictví krajské soudy. Proti rozhodnutí krajských soudů lze podat opravný prostředek - kasační stížnost. **Daňová judikatura je, kromě tématických tištěných sbírek, publikována rovněž ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a je dostupná na www.nssoud.cz.** Význam pro praxi i teorii mají, vedle rozhodnutí NSS, rovněž nálezy a usnesení Ústavního soudu.³

2.4 Veřejné finance v rámci Evropské unie

V návaznosti na výše uvedené je nutné si uvědomit, že na stabilitu veřejných financí České republiky a její další ekonomický vývoj má zásadní vliv naše členství v EU a rovněž v dalších mezinárodních organizacích ekonomického i politického charakteru, jako je např. Organizace spojených národů, NATO nebo Světová dohoda o obchodu a clech (GATT).

Proto hovoříme nejen o **financích** vnitrostátních, ale i **mezinárodních**, které můžeme vymezit jako peněžní vztahy vznikající při získávání, rozdělování, přerozdělování a užití peněz mezinárodními organizacemi a celky, které mají svůj původ v národních veřejných financích.

³ www.concourt.cz, www.judikatura.cz.

Jak výše uvedeno, nejvíce dopadá na veřejné finance i finanční právo v ČR fiskální a právní systém Evropské unie, i proto že veřejné finance v EU musí dlouhodobě čelit hospodářské krizi.⁴

Základní opatření, které se snaží zamezit vzniku vysokých schodků veřejných rozpočtů, je **Pakt o stabilitě a růstu**, který má zajistit, aby členské státy dodržovaly rozpočtovou disciplínu i po zavedení jednotné měny. Pakt zahrnuje rezoluci Evropské rady přijatou 17. června 1997 v Amsterdamu a dvě nařízení Rady ze 7. července 1997, která stanoví základní technické parametry - kontrola rozpočtové disciplíny, koordinace hospodářských politik, snižování nadměrných deficitů, apod.

Členské státy, které již přijaly měnu Euro, každoročně zpracovávají **stabilizační programy**. Ostatní státy pak připravují pro každý rok **konvergenční programy**, které jsou přípravou na vstup do eurozóny. V těchto programech si stanovují střednědobé rozpočtové cíle za účelem zamezení nadměrných rozpočtových schodků. V souvislosti s dluhovou krizí některých zemích EU byla na podzim 2011 provedena reforma správy hospodářských záležitostí EU, a to na základě šesti spolu souvisejících legislativních aktů (*tzv. six-pack*).

Tato reforma znamená výrazné posílení jak preventivní, tak nápravné části Paktu. K nejpodstatnějším náleží **požadavek na omezení růstu výdajů vlády**, který má být obecně nižší než je tempo hospodářského růstu. Dále bylo stanoveno pravidlo pro dostatečné tempo snižování vládního dluhu přesahujícího 60 % HDP, při jehož nedodržení bude vůči členskému státu zahájen nápravný postup.

V návaznosti na schválení shora zmíněné reformy zveřejnila Komise na podzim 2011 dva legislativní návrhy (*tzv. two-pack*), tentokrát výhradně pro země eurozóny. Opatření vychází z dohody zemí eurozóny dále pokročit v integraci hospodářských a fiskálních politik beze změny primárního práva EU. Cílem je v budoucnu minimalizovat opakování státní dluhové krize, která eurozónu v současnosti provází. Nařízení mají zavést důslednější rozpočtový dohled nad zeměmi eurozóny a umožnit prohloubený dohled nad těmi, které potřebují mezinárodní finanční pomoc.

Koordinací a dohledem nad hospodářskými a fiskálními politikami zemí EU je pověřena Evropská rada a dohled nad těmito politikami vykonává Rada ministrů

⁴ O rozpočtu EU bude pojednáno v rámci kapitoly Rozpočtové právo.

hospodářství a financí (ECOFIN)⁵. Základními ustanoveními, která upravují koordinaci hospodářských politik zemí EU, jsou čl. 120 a 121 Smlouvy o fungování EU.

Jedním z nejvýznamnějších nástrojů hospodářské a fiskální politiky EU je **Strategie Evropa 2020**. V rámci této Strategie Evropská rada v březnu a červnu 2010 schválila pět ambiciózních cílů, které se týkají zaměstnanosti, inovací, vzdělávání, sociálního začleňování a změny klimatu a energetiky. Hlavními nástroji k jejich dosažení jsou tzv. **Národní programy reform**. Tyto programové dokumenty popisují způsoby, jimiž členské státy hodlají vyrovnaných veřejných financí dosáhnout a jsou předkládány Evropské komisi vždy v dubnu daného roku.⁶

Cíle strategie Evropa 2020 na úrovni EU:

1. Zvýšení míry zaměstnanosti populace ve věku 20-64 let minimálně na 75 %.
2. Navýšení investic do výzkumu a vývoje na úroveň 3 % HDP.
3. Snížení energetické náročnosti ekonomiky nejméně o 20 %, zvýšení podílu energie z obnovitelných zdrojů na energetickém mixu o 20 % a redukce emisí skleníkových plynů o 20 %, s možným navýšením redukčního cíle na 30 % (za podmínky, že se ostatní ekonomicky rozvinuté státy zavážou ke srovnatelným redukčním závazkům a vyspělejší rozvojové země se adekvátně zapojí do tohoto úsilí).
4. Zvýšení počtu vysokoškolsky vzdělaných lidí ve věku 30 - 34 let ze současných 31 % nejméně na 40 % a snížení počtu žáků předčasně opouštějících vzdělávací systém ze současných 15 % na úroveň pod 10 %.
5. Snížení počtu obyvatel ohrožených chudobou nebo sociálním vyloučením.

Finanční hospodaření EU kontroluje **Evropský účetní dvůr**, který každoročně vydává výroční zprávu. Evropský účetní dvůr podrobně hodnotí kontrolu příjmů a výdajů a jeho stanovisko je podkladem pro možný postih toho orgánu EU, který v minulém roce nehospoďaril dle daných pravidel.⁷

⁵ K orgánům EU viz např. www.euroskop.cz.

⁶ Podrobněji viz www.mfcr.cz/EU,

⁷ Evropský účetní dvůr má 27 členů. Ti jsou jmenováni Radou EU po konzultaci s Evropským parlamentem na období 6 let, www.euroskop.cz.

2.5 Měna a její právní úprava

Do zvláštní části finančního práva zařazujeme pododvětví měnového práva. V této oblasti se prolínají kategorie ekonomické a právní.

Měna úzce souvisí s penězi a jejich oběhem. Peníze jsou zvláštním druhem univerzálního zboží k určení ceny ostatního zboží, určují jeho hodnotu. Jde tedy o kategorii ekonomickou.

Měna je právní kategorie, která určuje konkrétní druh a formu peněz a právní podmínky jejich oběhu. Měnové právo jakožto pododvětví finančního práva je souborem právních norem upravujících měnu.

Národní měnou rozumíme konkrétní soustavu peněz a její právní úpravu na území daného státu.

Silné národní měny, podepřené výkonnou ekonomikou mohou plnit funkci světových peněz. Tyto měny pak mohou sloužit jako platidlo v zemích, kde hodnota národní měny je snižována vysokou inflací.⁸

Na území samostatných států, které se integrují především za účelem hospodářské spolupráce, najdeme často jednotnou měnu. Tento typ nazýváme **mezinárodní měna** a jejím příkladem je euro.

Bezhotovostní platební styk pak usnadňují v rámci mezinárodních smluv různé typy měn, které nejsou vydávány jako platidlo. Tyto **měny** se nazývají **zúčtovací** (clearingové) a jejich hodnota je stanovena dohodou smluvních stran; název se pak obvykle odvozuje od některé z národních měn.

Měna v každém státě či nadnárodním uskupení podléhá vlivům jak ekonomickým, tak politickým.

Měnová reforma je nejzávažnějším zásahem do měnového systému s různými dopady na ekonomické subjekty. Měnová reforma obvykle nově definuje měnu a její hodnotu a zasahuje do konkrétní podoby platidel.

⁸ Např.: americký dolar.

K těmto zásahům patří:

- Denominace měny - změna definice měnové jednotky, přepočtení hodnoty ve stanoveném poměru;
- Nulifikace měny - prohlášení části nebo veškerého oběživa za neplatné;
- Nominální nulifikace - pouze výměna oběživa;
- Reálná nulifikace - přepočtení části měny, část oběživa stažena bez náhrady, vázání vkladů, propadnutí vkladů, zákaz hotovostních plateb nad určitou částku;
- Devalvace - snížení hodnoty domácí měny vůči zahraničním měnám, úřední stanovení kurzu, vyšší cenová hladina;
- Revalvace - zvýšení hodnoty domácí měny, úřední stanovení kurzu měny vůči zahraničním měnám;

Devalvace či revalvace jsou typické pro tzv. **pevný** (fixní) **kurz** měny. Fixní měnový kurz značí pevně stanovený nominální měnový kurz vůči jiné měně či koši cizích měn.

Naproti tomu **plovoucí** měnový **kurz** (floating) je určen na devizových trzích v závislosti na poptávce a nabídce, a obecně u něj tedy dochází k neustálým pohybům.

U měn s plovoucím kursem hovoříme o apreciaci (zhodnocování) nebo depreciaci (znehodnocování).

Vlivem nabídky a poptávky v závislosti na výkonnosti ekonomiky podléhá měna rovněž inflaci, což je znehodnocování měny kvůli trvalému růstu cen.

Určení měny a měnové politiky je jedním z atributů svrchovanosti každého státu. K tomuto účelu jsou vytvářeny vrcholné měnové instituce, obvykle nezávislé na vládě, jejichž úkolem je dbát o stabilitu měny. Rovněž nadnárodní uskupení vytvářejí strukturu měnových institucí, jejichž úkolem je udržovat cenovou stabilitu, a tím udržovat a posilovat hodnotu nadnárodní měny.

V EU vznikla k 1. červenci 1998 Evropská centrální banka (ECB), která od 1. ledna 1999 odpovídá za provádění měnové politiky mezi zeměmi, které zavedly euro. Sídlí ve Frankfurtu nad Mohanem.

Činnost ECB podporuje Evropský systém centrálních bank (ESCB), který je tvořen Evropskou centrální bankou a centrálními bankami členských států Evropské unie. Prvořadým úkolem ESCB je udržovat cenovou stabilitu.⁹

Peníze, jejich soustava a oběh

Peníze jakožto univerzální prostředek určení hodnoty mají několik funkcí:

- jsou prostředkem směny – oběživo;
- všeobecný prostředek plateb – platidlo, uchovávají hodnotu, umožňují vytváření úspor, mají tzv. tezaurační funkci;
- platné a obecně přijímané peníze na území státu nazýváme zákonné peníze;
- § 16 zákona o ČNB definuje jak zákonné peníze, tak oběžné a sběratelské peníze:

„§ 16

(1) Platné bankovky a mince vydané Českou národní bankou jsou zákonnými penězi ve své nominální hodnotě při všech platbách na území České republiky.

(2) Mince z drahých kovů, pamětní mince a mince ve zvláštním provedení určené ke sběratelským účelům mohou být prodávány za ceny odlišné od jejich nominální hodnoty.“

Každý podnikatelský subjekt i orgán veřejné správy je povinen přijímat zákonné peníze. Tato povinnost není bezvýhradní, neboť peníze musí být nepoškozené a celistvé. V případě, že jsou mince či bankovky poškozené, vyměňuje je ČNB podle tzv. čtvrtinového pravidla, které je zakotveno v § 17 zákona o ČNB. Toto pravidlo znamená, že se neposkytuje náhrada za poškozené či zničené bankovky, z nichž nezůstala čitelná a zachována alespoň 1/4 jejich původní plochy. Za mince se poskytuje náhrada pouze tehdy, pokud v důsledku technologie výroby může dojít k oddělení vnějších a středních částí.

Grafická podoba a nominální hodnota zákonných peněz má význam především v hotovostním platebním styku. Vzhledem k tomu, že v oběhu je zhruba jedna čtvrtina zákonných peněz v materiální podobě, má pro ekonomickou sféru podstatně vyšší význam bezhotovostní platební styk.

⁹ Podrobněji viz např. www.euroskop.cz.

Vztahy při bezhotovostním platebním styku – což jsou převody peněz na vnitrostátním trhu i přes hranice a rovněž využívání a vydávání elektronických platebních prostředků, jsou upraveny zákonem č.124/2002 Sb., o platebním styku. Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, upravuje povinnost používat bezhotovostní platební styk jak pro fyzické, tak právnické osoby v případě, kdy jednorázová platba převyšuje limit 15 000 EUR. Za platbu se pro účely tohoto zákona nepovažuje vklad peněžních prostředků v hotovosti na vlastní účet nebo na cizí účet u peněžního ústavu, nebo jejich výběr. Za platbu v hotovosti se považuje i platba vysoce hodnotnými komoditami, jako jsou například drahé kovy nebo drahé kameny.

Tato povinnost však neplatí pro platby daní, poplatků, cla, záloh na tyto platby, odvodů za porušení rozpočtové kázně a na jiné druhy plateb uskutečňované podle zákona o správě daní a poplatků nebo podle celního zákona, pokud tyto zákony nestanoví jinak, dále mohou hotovostně vyplácet mzdy zaměstnavatelé a rovněž lze platit v hotovosti důchody nebo pojistné plnění. Rovněž vklady a výběry mohou fyzické i právnické osoby provádět ze svých vlastních účtů bez limitu.

Z judikatury:

NS ČR 29 Odo 975/2002

Rozhodnutí soudu, příkazující účastníkovi zaplatit druhé straně částku zahrnující čtrnáct haléřů, je z pohledu jeho vykonatelnosti správné, přestože nejmenší platnou mincí byl v době rozhodování soudu desetihaléř.

Ustanovení § 13 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů určuje (a ke dni vydání napadeného rozhodnutí určovalo), že peněžní jednotkou v České republice je koruna česká, zkratka názvu je „Kč“. Koruna česká se dělí na sto haléřů. Zákon o České národní bance jednoznačně vymezuje, že koruna česká se dělí na sto haléřů, jeden haléř je tedy nejmenší platnou peněžní jednotkou na území České republiky. Rozhodnutí soudu, příkazující dovolatelce zaplatit žalobkyni částku zahrnující čtrnáct haléřů, je tudíž správné. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že nejmenší platnou mincí je desetihaléř.

2.6 Česká národní banka

Česká národní banka (ČNB) je vrcholná měnová instituce, určuje měnovou politiku, je součástí systému ESCB a jejím úkolem je vykonávat dozor na bankovním a finančních trzích.

ČNB je zakotvena v Ústavě, čl. 98. Základním právním předpisem, který upravuje její činnost, je zákon o ČNB, č. 6/1993 Sb., v platném znění.

Ústava stanoví, že hlavním cílem ČNB je **péče o cenovou stabilitu**. Pro dosažení tohoto cíle má ČNB v § 2, odst. 2 zákona o ČNB stanoveny tyto kompetence a úkoly:

určuje měnovou politiku,

- vydává bankovky a mince,
- řídí peněžní oběh, platební styk a zúčtování bank, pečuje o jejich plynulost a hospodárnost a podílí se na zajištění bezpečnosti, spolehlivosti a efektivnosti platebních systémů a na jejich rozvoji,
- vykonává bankovní dohled nad činností bank, poboček zahraničních bank a konsolidačních celků, jejichž součástí je banka se sídlem v České republice, a pečuje o bezpečné fungování a účelný rozvoj bankovního systému v České republice,
- provádí další činnosti podle zákona o ČNB a podle zvláštních právních předpisů.¹⁰

ČNB ústředním správním úřadem, je veřejnoprávním subjektem, který samostatně hospodaří se svým majetkem. ČNB se nezapisuje do obchodního rejstříku. ČNB je nezávislá instituce, která je **řízena** sedmičlennou **bankovní radou**, jejíž členové jsou jmenováni a odvoláváni prezidentem republiky.

Člen bankovní rady musí být občanem České republiky, plně způsobilý k právním úkonům, s ukončeným vysokoškolským vzděláním, bezúhonný, způsobilý k výkonu funkce člena statutárního orgánu¹¹ a je v měnových a bankovních záležitostech uznávanou a zkušenou osobností.

V čele bankovní rady stojí **guvernér**. Bankovní rada má dále dva viceguvernéry a čtyři členy. Každý člen bankovní rady je jmenován na 6 let, přičemž může být jmenován členem pouze dvakrát.

¹⁰ Např. podle zákona 57/2006 Sb. převzala ČNB dohled nad kapitálovým trhem na místo zrušení Komise pro cenné papíry.

¹¹ Viz obchodní zákoník, zákon č. 513/1991 Sb., v platném znění.

ČNB je sice institucí nezávislou, avšak má povinnost podávat Poslanecké sněmovně nejméně dvakrát ročně k projednání zprávu o měnovém vývoji. Na základě usnesení Poslanecké sněmovny ČNB musí nejpozději do 30 dnů předložit mimořádnou zprávu o měnovém vývoji. Zprávu o měnovém vývoji předkládá Poslanecké sněmovně guvernér. ČNB je povinna informovat nejméně jednou za tři měsíce o měnovém vývoji veřejnost.

ČNB má zákonem uloženu povinnost konzultovat s vládou kurs měny a i stanovení inflačního cíle. ČNB má rovněž povinnost se vyjadřovat k návrhům zákonů a jiných dokumentů, které se dotýkají její působnosti.

Ministr financí nebo jiný pověřený člen vlády je oprávněn zúčastnit se s hlasem poradním zasedání bankovní rady a může jí předkládat návrhy k projednání. Guvernér ČNB nebo jím určený viceguvernér je oprávněn zúčastnit se schůze vlády. Rovněž on má poradní hlas.¹²

Významná oprávnění má ČNB vůči tzv. komerčním bankám a spořitelním a úvěrovým družstvům. Tato oprávnění jsou obecně stanovena v zákoně o ČNB a konkretizována zákonem o bankách č. 21/1992 Sb., v platném znění, a zákonem o spořitelních a úvěrních družstvech č. 87/1995 Sb., v platném znění.

ČNB vede účty bank, může jim poskytovat krátkodobé úvěry na dobu nejvýše 3 měsíce a obchodovat na mezibankovním trhu. ČNB uděluje bankám a dalším institucím finančního trhu licenci a má oprávnění kontrolovat splnění podmínek licence. ČNB má také oprávnění uložit opatření směřující k nápravě zjištěných nedostatků, nebo pokutovat podle závažnosti zjištěných nedostatků až do výše jednoho miliónu Kč.¹³ ČNB také může uvalit na komerční bankovní subjekt nucenou správu a jmenovat nuceného správce ze svých zaměstnanců.

ČNB má výhradní právo vydávat bankovky a mince, včetně pamětních mincí.

ČNB také občanů i právnickým osobám vyměňuje poškozené bankovky a mince.

Pro výkon své činnosti má ČNB oprávnění vydávat vyhlášky a opatření. Vyhlášky¹⁴ jsou obecně závazným právním předpisem a uveřejňují se ve Sbírce listin. Opatření vydává

¹² Podrobně viz §§ 10a 11 zákona o ČNB.

¹³ Podrobně viz §46 zákona o ČNB.

¹⁴ Vyhláškou se upravuje grafická podoba a nominální hodnota platidel.

ČNB zejména v rámci své dohlédací činnosti na bankovních a finančních trzích. Opatření se uveřejňují ve Věstníku ČNB a jsou závazná pro ty subjekty, kterým to ukládá zákon.¹⁵

Z judikatury :

Pl. ÚS 14/01: K návrhu na vydání nálezu, že k platnosti rozhodnutí prezidenta republiky o jmenování guvernéra a viceguvernéra České národní banky se vyžaduje spolupodpis předsedy vlády nebo jím pověřeného člena vlády:

Podle čl. 62 písm. k) Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) prezident republiky jmenuje bez kontrasignace vládního představitele nikoli pouze čtyři, ale všechny členy Bankovní rady, tedy sedm osob. Omezení jeho jmenovacího práva pouze na čtyři z nich nelze docílit pouze výkladem obvyčejného zákona, protože Ústavu lze změnit jen cestou zákona ústavního. Právě tak je třeba zdůraznit, že současná Ústava nezná žádné členství v Bankovní radě České národní banky, jež by mohlo vzniknout bez jmenování prezidentem republiky na základě čl. 62 písm. k) Ústavy. Nikdo se nemůže podle Ústavy stát členem Bankovní rady pouze „ze zákona“, jestliže Ústava zakládá členství v Bankovní radě výhradně na základě jmenování prezidentem republiky. Ústavu jako zákon nejvyšší právní síly nelze interpretovat podle obvyčejného zákona, ale obvyčejný zákon musí být vždy interpretován v souladu s Ústavou.

II. ÚS 183/97: K právní kontinuitě mezi Státní bankou československou a Českou národní bankou.

Česká národní banka byla zřízena zákonem České národní rady č. 6/1993 Sb., o České národní bance, rozdělením Státní banky československé jako právní nástupce této banky pro Českou republiku. Veškerá práva a povinnosti kontinuálně přešly na tuto banku. Podle § 55 odst. 2 uvedeného zákona opatření vydaná Státní bankou československou platná ke dni účinnosti tohoto zákona se považují za opatření vydaná Českou národní bankou.

¹⁵ Pravidla obezřetného podnikání bank.

3 Rozpočet a jeho právní úprava

3.1 Rozpočtové právo České republiky

V oblasti rozpočtového práva se úzce prolínají pojmy ekonomické a právní.

Pod pojmem rozpočet chápeme jednak finanční plán ekonomických subjektů, jednak peněžní fond sloužící k plnění jejich cílů. Tento peněžní fond má stránku příjmovou a stránku výdajovou. Rozpočty můžeme dělit na rozpočty soukromé a veřejné.

Veřejné rozpočty slouží k financování úkolů veřejné správy. Do soustavy veřejných rozpočtů patří státní rozpočet a rozpočty územních samosprávných celků.

Do soustavy veřejných rozpočtů se zahrnují státní fondy, fondy územních samosprávných celků a další specifické fondy.

Veřejné rozpočty jsou schvalovány v tzv. **rozpočtovém procesu**, což je přesně zákony stanovený postup, jakým volené orgány veřejné správy přijímají konkrétní rozpočet.

Veřejný rozpočet obecně může být:

- **deficitní rozpočet**, což znamená, že výdaje jsou vyšší než příjmy; důsledkem schodkového rozpočtu obvykle bývá mj. ztráta efektivnosti ze zdanění, a zvyšování inflace. Rozpočtový schodek lze řešit především omezováním veřejných výdajů, prodejem majetku státu nebo územního samosprávného celku nebo zvyšováním daní a poplatků;
- **vyrovnaný rozpočet**, kdy se výdaje rovnají příjmům;
- **přebytkový rozpočet**, zde jsou příjmy vyšší než výdaje.

Státní rozpočet je hlavním veřejným rozpočtem; můžeme ho nazvat finančním plánem státu. Státní rozpočet, který je **nástrojem přerozdělování hrubého domácího produktu**, schvaluje Poslanecká sněmovna formou zákona. Postup při přípravě, projednání a přijímání rozpočtu je upraven v tzv. rozpočtových pravidlech, zákoně č. 218/2000 Sb. Rozpočet schvaluje Poslanecká sněmovna ve třech povinných čteních třípětinovou většinou. Rozpočet neprochází Senátem a prezident jej nemůže vetovat. Rozpočtovým rokem je rok kalendářní, proto by měl být zákon o státním rozpočtu publikován s účinností nejpozději k 31. 12., aby bylo možno podle něj postupovat v příslušném roce. Rozpočet je rozdělen do kapitol, správci kapitol jsou jednotlivá ministerstva a odpovědnost jak za přípravu státního rozpočtu, tak za průběžné sledování a kontrolu jeho plnění nese ministerstvo financí.

Není-li rozpočet včas schválen nebo publikován, hospodaří stát v tzv. rozpočtovém provizoriu, kterým je rozpočet předcházejícího kalendářního roku. Finanční prostředky ze státního rozpočtu se uvolňují pro jednotlivé kapitoly vždy podle kalendářních měsíců ve výši 1/12 předcházejícího státního rozpočtu.

Každý veřejný rozpočet má příjmovou a výdajovou stránku. Nejdůležitějším příjmem veřejných rozpočtů jsou daně.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní stanoví, jakým způsobem jsou výnosy z výběru jednotlivých typů daní rozdělovány. Obecně jsou daně výnosem státního rozpočtu, s výjimkou daně z nemovitostí, která je přímým výnosem rozpočtu obce, na jejímž území nemovitost leží.

Územní samosprávné celky se v poměru stanoveném zákonem o rozpočtovém určení daní podílejí na výnosech daně z přidané hodnoty a daní z příjmu. V příloze k zákonu jsou zveřejněna pevná procenta, kterými se podílejí kraje a hl. město Praha a dále velikostní koeficient obcí. Tento koeficient určuje, kolik finančních prostředků konkrétně připadne na jednoho obyvatele obce.¹⁶

Příjmovou stránku státního rozpočtu tvoří:

- Daně
- Pojistné na sociální zabezpečení
- Poplatky
- Výnosy ze státního majetku
- Splátky návratných dotací a půjček
- Podíl na výběru cla
- Dotace z EU

Výdaje státního rozpočtu můžeme rozdělit na výdaje povinné – mandatorní a ostatní výdaje.

Mandatorní výdaje jsou:

- Důchody
- Nemocenské
- Ostatní sociální dávky a dávky státní podpory

¹⁶ Jak procento u krajů, tak koeficient u obcí závisí na počtu obyvatel daného územního samosprávného celku. V rámci snižování deficitu veřejných financí je vedena diskuse o změně koeficientu u obcí tak, aby byla zvýšena ekonomická soběstačnost menších obcí.

- Výdaje na činnost organizačních složek státu
- Platy státních zaměstnanců
- Státní příspěvek na penzijní připojištění a stavební spoření

K ostatním výdajům řadíme:

- Příspěvky státu do mezinárodních organizací
- Dotace a návratné finanční výpomoci
- Náhrada majetkové újmy dle zvláštních právních předpisů
- Reprodukce státního majetku, investice, rozpočtové a příspěvkové organizace
- Záruky za úvěry a závazky

Za plnění státního rozpočtu odpovídá vláda, která po skončení pololetí předkládá Poslanecké sněmovně hodnotící zprávu.

Po skončení daného rozpočtového období bere Poslanecká sněmovna na vědomí státní závěrečný účet, což je podle jednotlivých kapitol zpracovaný výsledek rozpočtového hospodaření předcházejícího roku.

Obdobným způsobem jsou sestavovány, schvalovány a kontrolovány rozpočty územních samosprávných celků.¹⁷

Veřejné rozpočty jsou sestavovány i fungují na určitých, obecně platných principech, které nazýváme rozpočtové zásady.

K těmto zásadám patří:

Zásada jednotnosti: všechny finanční příjmy a výdaje státu mají být soustředěny v jediném dokumentu – státním rozpočtu a mají být ústředně účtovány.

Zásada úplnosti: všechny příjmy a výdaje státu musí být obsazeny v plném rozsahu bez kompenzací.

Zásada každoročního sestavování a schvalování rozpočtu: zabezpečuje pravidelnou kontrolu parlamentu nad činností vlády; rozpočtovým rokem je v ČR kalendářní rok.

Zásada publicity (zveřejňování) státního rozpočtu: voliči mají možnost seznamovat se s finančním hospodařením vlády.

¹⁷ K tomu srv. HORZINKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V. *Organizace veřejné správy*. Skripta PA. Praha 2006. kap. 11.

Zásada reálnosti: zabraňuje zkreslování údajů v rozpočtu.

Zásada vyrovnanosti: výdaje musí být kryty příjmy bez použití státních půjček; mimořádné výdaje mohou být kryty ostatními příjmy.

Uvedené zásady platí rovněž pro rozpočty územních samospráv.

Přesto však v současné době v České republice rozpočtové příjmy nepokrývají výdaje, a proto reforma veřejných financí by měla vést ke snížení schodku státního rozpočtu. Reforma veřejných financí se týká jak stránky příjmové, tak výnosové státního rozpočtu.

Z judikatury:

NSS 5 Afs 70/2008: Pokud žadatel předloží jako povinnou součást žádosti o dotaci ze státního rozpočtu projekt, na jehož realizaci je dotace přidělena, jsou pro něj podmínky, které přislíbil v daném projektu, závazné a jejich porušení je třeba považovat za neoprávněné použití finančních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu ve smyslu § 3 písm. e) zákona a. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, tedy za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) citovaného zákona.

3.2 Základní pojmy rozpočtového práva Evropské unie

Evropská unie (EU) hospodaří s vlastním rozpočtem, který je hlavním nástrojem k financování integračních aktivit v rámci EU.¹⁸

Rozpočet je každoročně navrhován Evropskou komisí a schvalován tzv. rozpočtovou autoritou, tj. Radou EU a Evropským parlamentem (EP). Musí být vždy sestaven jako vyrovnaný, příjmy se tedy musí rovnat výdajům. Roční výdaje nesmí přesáhnout stropy dané víceletým finančním rámcem, který se nazývá Finanční perspektiva.¹⁹ Pro jednotlivé roky nesmí překročit limit vlastních zdrojů stanovený na 1,24 % HND EU.²⁰

Finanční perspektiva představuje víceletý finanční rámec EU, na kterém se shodne Evropská komise, Evropský parlament a Rada EU. Předmětem dohody jsou hlavní rozpočtové priority Evropské unie a nastavení výdajových stropů pro každou z těchto priorit. Finanční perspektiva se sjednává na časové období pěti až sedmi let.

¹⁸ Podrobně k rozpočtu EU - www.euroskop.cz.

¹⁹ http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xml/eu_financni_perspektiva.html.

²⁰ Hrubý národní důchod.

Finanční perspektiva je členěna do několika okruhů, ke každému z nich je přiřazena výše výdajů v jednotlivých letech. Tato částka je stropem, který nelze při sestavování ročních rozpočtů překročit. EU se nyní řídí Finančním rámcem 2007 - 2013, který je pravidelně aktualizován v závislosti na konkrétním hospodářském vývoji i prioritách EU.

Od národních rozpočtů se rozpočet EU odlišuje:

- Velikostí – národní rozpočty ve vztahu k HNP běžně dosahují 40% a vyššího podílu na HNP.
- Vyrovnaností – rozpočet EU musí být vždy sestaven jako vyrovnaný, není možné sestavit ho jako deficitní. U národních rozpočtů to možné je.
- Zaměřením výdajové stránky – výdaje rozpočtu směřují převážně na společnou zemědělskou politiku a strukturální operace, zatímco hlavní výdaje národních rozpočtů jsou výdaji do sociální oblasti.
- Zdrojem příjmů – společný rozpočet EU má přesně vymezené a limitované zdroje příjmů.

Rozhodování o rozpočtu je rozděleno mezi Radu a Evropský parlament z důvodu dělení výdajů na povinné a nepovinné. Povinné výdaje, které tvoří kolem poloviny výdajů rozpočtu, musí být do rozpočtu zahrnuty, protože jsou vytvářeny na základě smlouvy o EU (patří sem většina výdajů na Společnou zemědělskou politiku, anebo výdaje na rozvojovou pomoc). U povinných výdajů může Evropský parlament navrhnout pouze dílčí úpravy, definitivně rozhoduje Rada.

Nepovinné výdaje (strukturální fondy, sociální programy, projekty na ochranu životního prostředí, kulturu aj.) jsou v rozhodovací pravomoci EP. Ve výjimečných případech může EP návrh rozpočtu odmítnout jako celek a vrátit ho k přepracování.

Rozpočet je přijat s podpisem předsedy Evropského parlamentu. Správu přijatého rozpočtu provádí Komise, kontrolu rozpočtového hospodaření provádí jednak EP, jednak Evropský účetní dvůr.

Příjmy rozpočtu EU

Převažující část příjmů rozpočtu EU tvoří vlastní zdroje, které jsou doplněny zdroji dalšími.

Vlastní zdroje:

- cla z obchodu se třetími zeměmi vybraná podle společného celního tarifu,
- dávky (cla) uvalené na dovoz zemědělských produktů,
- dávky uvalené na cukr a izoglukózu,
- zdroj z daně z přidané hodnoty (DPH) podle jednotné sazby aplikované na sjednocený základ,
- zdroj založený na hrubém národním důchodu členských států.

Další zdroje:

- přebytky z předcházejícího roku,
- příjmy z administrativních operací institucí,
- úroky z opožděných splátek,
- sankce, apod.

Výdaje rozpočtu EU

V celkových výdajích rozpočtu EU jsou obsaženy výdaje všech evropských institucí. Největší část představují výdaje Komise, neboť ty zahrnují nad rámec administrativních výdajů Komise také všechny výdaje na politiky EU - např. na zemědělství a rozvoj venkova, politiku soudržnosti, vnější vztahy, výzkum, životní prostředí, a další.

Přehled výdajů:

- **Společná zemědělská politika** - zemědělský sektor, povinná položka rozpočtu, nadále představuje největší rozpočtovou položku, ačkoli v posledních letech tento trend klesá. Na výdajích rozpočtu EU se v r. 2007 – 2013 bude podílet v průměru 43 %.

- **Strukturální opatření** - výdaje na strukturální fondy tvoří druhou nejvýznamnější výdajovou položku rozpočtu EU (cca 36 % rozpočtových výdajů). Finance plynou do Evropského fondu regionálního rozvoje (ERDF), Evropského sociálního fondu (ESF) a Fondu soudržnosti.

- **Výdaje na posílení konkurenceschopnosti EU** - tato oblast představuje cca 8,5 % rozpočtových výdajů. Jedná se především o výdaje na výzkum a technologický rozvoj, transevropské dopravní a energetické sítě, vzdělávací programy, podporu podnikání a další politiky směřující k podpoře konkurenceschopnosti EU.

- **Spolupráce se třetími zeměmi** - cca 5,7 % výdajů rozpočtu poplyne na rozvoj spolupráce s třetími zeměmi, zejména pak s rozvojovými zeměmi. Značná částka bude vynaložena i na předvstupní pomoc a pomoc v rámci tzv. sousedské politiky.
- **Občanství, svoboda, bezpečnost a právo** - výdaje určené na řízení migrace, boj proti terorismu, ochranu základních lidských práv a na soudní spolupráci. Do této kategorie spadají i programy na podporu kultury, ochranu spotřebitele či evropské audiovizuální produkce.

3.3 Clo

Jedním z historicky nejstarších příjmů státní pokladny je clo. **Clo** je považováno za **zvláštní typ povinné platby, která je stanovena právními předpisy a je vybírána v souvislosti s přechodem zboží přes státní hranice.**²¹

Clo je vybíráno za účelem získání příjmů do státního, resp. nadstátního rozpočtu.²² Clo v tomto případě plní funkci fiskální, avšak nezanedbatelná je i jeho funkce obchodněpolitická. Clo slouží jako nástroj regulace obchodní bilance a ovlivňuje vývoj vnitrostátní ekonomiky tím, že v rámci jednotného vnitřního trhu jsou uplatňovány různé regulativy na dovoz či vývoz zboží. Clo je jedním ze základních příjmů rozpočtu EU.

Z hlediska teoretického je možné clo dělit různým způsobem.

Základní dělení, které vychází i z historické tradice, je dělení na clo **dovozní, vývozní a průvozní** (tranzitní).

Podle způsobu stanovení celní sazby dělíme clo na **autonomní a smluvní**. Smluvní clo se používá mezi těmi státy, kde není uzavřena žádná celní dohoda a každý stát si toto clo stanoví samostatně a jednostranně. V celním sazebníku EU je toto clo označováno jako všeobecná celní sazba. Smluvní clo se uplatňuje mezi státy, které jsou členy dvou nebo vícestranných mezistátních smluv.²³ V rámci podpory dovozu či vývozu určitého zboží na podporu rozvoje lze použít i **preferenční clo**, které je možno stanovit na základě mezinárodních smluv nebo i jednostranně.

²¹ Srv. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. C. H. Beck. 2006. str. 405.

²² Clo je primárně výnosem rozpočtu EU a 25 % vybraného cla se vrací jednotlivým členským státům.

²³ Zejména Dohoda GATT.

Na základě celní hodnoty zboží rozlišujeme clo **valorické** nebo **specifické** nebo **kombinované**. Valorické clo bylo používáno do vstupu ČR do EU. Toto clo se vyměřuje podle sazeb stanovených celním sazebníkem, přičemž sazba cla stanoví, kolik procent cla se vyměří ze základu, kterým je celní hodnota předmětného dováženého zboží. Pro jeho výši je stejnou měrou rozhodující jak celní sazba, tak i určení základu - celní hodnoty, k níž se příslušná procentní sazba použije.

Po vstupu do EU používá Česká republika celního sazebníku Společenství (TARIK), který kromě valorického cla používá rovněž cla specifického nebo kombinace obou.

Správu cla vykonávají celní úřady. Struktura celní správy je upravena zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. Ministerstvo financí je ústředním správním úřadem v oblasti správy cla a jemu podléhá Generální ředitelství jako samostatným správním úřad. Dále do soustavy správců cla náleží celní ředitelství a celní úřady.²⁴

Při správě cla rozhodují celní orgány v **celním řízení**, což je zákonem stanovený postup při rozhodování o propuštění zboží do navrženého a celního režimu a při stanovení s tím související platební povinnosti.

Celní úřady jsou rovněž tzv. obecným správcem daně při výkonu rozhodnutí dle správního řádu a postupují v souladu se DŘ, pokud exekuci neprovádí jiný správní úřad, soud nebo soudní exekutor.

Základním právním předpisem, upravujícím celní řízení, je **celní zákon** a subsidiárně se použijí následující právní předpisy:

a) DŘ

b) Správní řád v případech taxativně vyjmenovaných v ustanovení § 320 odst. 1, písm. n) celního zákona. Celní orgány postupují podle správního řádu při řízení o celních a jiných správních deliktech, zajištění zboží, vydání povolení nebo odejmutí povolení, vydání osvědčení o původu zboží, vydání závazných informací, schválení dočasněho skladu, povolení zjednodušeného postupu, povolení zničit zboží, nebo je přenechat ve prospěch státu, obecnými předpisy o správním řízení.

c) Přestupkový zákon.

²⁴ Ke struktuře a obvodům působnosti celních pracovišť viz www.mfcr.cz, celní správa.

V souvislosti se vstupem ČR do EU došlo k významné novelizaci celního zákona, a to zákonem č. 187/2004 Sb., s účinností od 1. 5. 2004. Od tohoto data jsou v celním řízení přímo aplikované následující předpisy komunitárního práva:

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (Customs Code, dále jen „CC“), zejména ustanovení článků 28 až 36;

Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „CCIP“), zejména ustanovení článků 141 až 181a a přílohy č. 23 až 29 k CCIP.

Další předpisy aplikující pravidla pro určování celní hodnoty, kterými jsou:

Šestá Směrnice Rady (77/388/EHS) ve znění pozdějších předpisů, konkrétně článek 11 B, zabývající se dovozní hodnotou pro účely daně z přidané hodnoty

Nařízení Rady č. 1172/95 a Nařízení Komise č. 1917/2000, zabývající se Statistikou zahraničního obchodu,

Předpisy upravující Společnou zemědělskou politiku a rybolov - zejména Nařízení Komise č. 3223/94 o prováděcích pravidlech k dovoznímu režimu pro ovoce a zeleninu.

Jeden ze základních pojmů, se kterými celní zákon v souvislosti s celním řízením pracuje, je **celně schválené určení**. V § 2 písm. 1, celního zákona je uvedeno, že celně schváleným určením se rozumí:

- 1) propuštění zboží do celního režimu
- 2) umístění zboží do svobodného celního pásma, nebo do svobodného celního skladu
- 3) zpětný vývoz zboží
- 4) zničení zboží
- 5) přenechání zboží ve prospěch státu.

V Hlavě IX. § 98 celního zákona, je uvedeno, že každému zboží může být kdykoliv, bez ohledu na jeho povahu, množství, zemi původu nebo místo určení, za stanovených podmínek přiděleno jakékoliv celně schválené určení. Toto ustanovení však nevylučuje možnost uplatnění zákazů a omezení z důvodů veterinárních, rostlinolékařských, z důvodů ochrany veřejné mravnosti nebo veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti, ochrany zdraví, ochrany životního prostředí, ochrany kulturních památek, ochrany předmětů muzejní

a galerijní hodnoty, předmětů kulturní hodnoty a zákazů a omezení týkajících se ochrany duševního vlastnictví.

Dále v Hlavě IX. celního zákona jsou uvedena v §§ 99 - 104 základní ustanovení o celním řízení. V těchto paragrafech nejsou však uvedeny základní zásady celního řízení. Tyto obecné principy je nutno dovodit, na základě ustanovení § 320 celního zákona, z obecného požadavku § 177, odst. 1 správního řádu o nutnosti dodržovat základní zásady činnosti orgánů veřejné správy a dále ze subsidiarity DŘ, který základní zásady správy daní uvádí v §§ 5-9.

Osoba, která činí v celním řízení celní prohlášení, se nazývá **deklarant**. Tato osoba činí prohlášení buď vlastním jménem nebo je deklarantem osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno. Deklarant musí být osobou usazenou v EU, tato podmínka však neplatí pro osoby podávající celní prohlášení pro tranzit nebo dočasné použití a pro osoby, které podávají celní prohlášení příležitostně, pokud to celní orgány považují za oprávněné. Vyplývají-li z přijetí celního prohlášení pro určitou osobu zvláštní povinnosti, může být celní prohlášení učiněno pouze touto osobou nebo jejím jménem.

Zastoupení v celním řízení může být přímé, kdy zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby nebo nepřímé, kdy zástupce jedná vlastním jménem na účet jiné osoby.

Deklarant má povinnost zajistit dopravu zboží do místa, kde má být zboží kontrolováno a má právo být přítomen při kontrole. Celní orgán může přímo požadovat přítomnost deklarant a jeho součinnost k usnadnění a urychlení kontroly.

Celní řízení se zahajuje buď z povinnosti úřední nebo na návrh, návrhem je celní prohlášení. V celním prohlášení deklarant uvede zboží, které má být propuštěno na území daného státu nebo EU a navrhne režim, do kterého má být zboží propuštěno.

Celní režimy jsou uvedeny v čl. 4, odst. 16 celního kodexu:

- a) propuštění do volného oběhu
- b) tranzit
- c) uskladnění v celním skladu
- d) přepracování pod celním dohledem
- e) dočasné použití
- f) pasivní zušlechťovací styk
- g) vývoz.

Celní řízení má být provedeno tak, aby se co nejvíce omezila možnost manipulace deklaranta se zbožím, a aby zboží bylo co nejdříve použito ke svému určení. K tomu slouží tzv. **zjednodušené postupy** podání celního prohlášení. Celní prohlášení je nutno podat na předepsaném tiskopise, tzv. jednotné správní deklaraci (JSD), doložit minimální doklady, jak stanoví celní předpisy EU a poskytnout jistotu za úhradu celního dluhu, nemá-li deklarant povolení celní dluh nezajišťovat. Pokud není zboží dále třeba pro celní řízení – např. analýzu vzorků - pak může celní úřad povolit umístění zboží do deklarantem navrženého režimu.

Po propuštění zboží do navrženého režimu mohou celní orgány provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je prověřit správnost a úplnost údajů uvedených deklarantem v celním prohlášení a rovněž ověření pravosti a správnosti doprovodných dokladů.

Při provádění této kontroly postupuje celní úřad podle § 127 celního zákona. Soudní praxe na celní kontrolu pohlíží stejně jako na kontrolu daňovou. Rovněž opravné prostředky v celním řízení se řídí ustanoveními o opravných prostředcích řádných i mimořádných v DŘ. Také exekuce na neuhrazené clo se řídí DŘ.

Rozhodnutí celních orgánů, kterými se stanoví práva a povinnosti deklarantů nebo se jimi do těchto práv zasahuje, jsou přezkoumatelné v systému správního soudnictví.

Pro správné zařazení zboží a výběr a vyměření cla má význam určení **celní hodnoty zboží**.

Pravidla, podle kterých se určuje celní hodnota, a která byla převzata do příslušných ustanovení CC a CCIP, jsou obsažena v Dohodě o zřízení Světové obchodní organizace (WTO) - čl. VII GATT, v Dohodě o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu 1994 a v Rozhodnutích Výboru pro celní hodnocení Světové obchodní organizace.

Základním pravidlem je, že se celní hodnota dovezeného zboží zakládá na ceně skutečně placené za dovezené zboží nebo na ceně skutečně placené za stejné nebo podobné zboží a nemá se zakládat na prodejní ceně zboží vyráběného v zemi dovozu nebo na libovolných či fiktivních hodnotách. Dohoda však neobsahuje pouze normativní ustanovení, ale obsahuje i principy a zásady pro jejich použití, např. zásadu konzultace, transparentnosti, důvěrnosti informací nebo práva na odvolání.

Dohoda stanoví šest metod určování celní hodnoty:

- článek 1 Dohody - **metoda hodnoty transakce dováženého zboží** = článek 29 CC,
- článek 2 Dohody - **metoda hodnoty transakce stejného zboží** = článek 30 odst. 2 písm. a) CC,
- článek 3 Dohody - **metoda hodnoty transakce podobného zboží** = článek 30 odst. 2 písm. b) CC,
- článek 5 Dohody - **metoda deduktivní (metoda jednotkové ceny)** = článek 30 odst. 2 písm. c) CC,
- článek 6 Dohody - **metoda vypočítané hodnoty** = článek 30 odst. 2 písm. d) CC a
- článek 7 Dohody - **metoda použití rozumných prostředků** = článek 31 CC.

Základní metodou určování celní hodnoty je metoda hodnoty transakce, což je formálně vyjádřeno i tím, že je tato metoda uvedena v prvním článku Dohody. Další metody jsou pomocné a použijí se v pořadí, v jakém jsou zařazeny v jednotlivých člancích - princip hierarchie metod, s výjimkou metod 4 a 5, jejichž pořadí je možno podle článku 4 Dohody na žádost deklaranta zaměnit.

Článek 1 Dohody je nutno aplikovat společně s článkem 8 Dohody, který obsahuje úpravy hodnoty transakce. V odstavci 1 článku 8 Dohody jsou uvedeny položky, které se lze k hodnotě transakce připočítat. Jde o náklady na dopravu zboží, výdaje za nakládku, vykládku a manipulaci spojené s dopravou zboží a náklady na pojištění. Tyto prvky se podle článku 32 odst. 1 písm. e) CC připočítávají k ceně skutečně placené nebo která má být zaplacená, nejsou-li v ní již zahrnuty. Jednotlivé členské státy však mají na základě odstavce 2 článku 8 Dohody možnost vnitrostátním právním předpisem upravit, zda se v něm uvedené položky do celní hodnoty zahrnou nebo se z ní vyloučí úplně nebo částečně.

Pro vyměření dlužného cla a daně platí tříletá prekluzivní lhůta dle DŘ.

Celní zákon rovněž obsahuje ustanovení týkající se služebního poměru celníků a jejich oprávnění. Ve věcech služebního poměru se subsidiárně použije zákon o služebním poměru příslušníků Policie ČR.

Z judikatury:

NSS 1 Afs 101/2010: Užije-li deklarant v celním řízení určitý kód Taric, je celní orgán oprávněn předpokládat, že tím odkazuje na konkrétní zboží a konkrétní obchodní opatření, s nimiž je příslušný kód Taric svázán. Shodně je třeba nahlížet na užití kódu Taric celním orgánem ve správním rozhodnutí.

Krajský soud v Ústí nad Labem, čj. 15 Ca 39/2005: Pochybnosti celního orgánu o pravdivosti a přesnosti celní hodnoty uvedené v příslušném celním prohlášení, založené pouze na nízké výši této hodnoty oproti prodejním cenám obdobného zboží dováženého do tuzemska, musí být podepřeny uvedením obvyklé výše převodní hodnoty příslušného zboží při jeho proclívání, případně obvyklé prodejní ceny takového zboží v tuzemsku, v odůvodnění rozhodnutí. V opačném případě je dlužníkovi odepřena možnost se k rozhodným skutečnostem účinně vyjádřit a pochybnosti vyvrátit, což představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

NSS 3 Ans 9/2008: Účastníkem řízení ve věcech služebního poměru byl ve smyslu § 122 zákona č. 186/1992 Sb., o služebním poměru příslušníků Policie České republiky, a § 12 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, také ten, kdo o sobě tvrdil, že je celníkem ve služebním poměru - zde bývalý zaměstnanec Generálního ředitelství cel, jehož výpověď z pracovního poměru byla neplatná.

3.4 Hospodaření s majetkem státu

Majetek státu je složitá právní, ekonomická a sociální kategorie, která slouží k zajištění funkcí státu v jeho historickém vývoji a je úzce spjat s fiskální funkcí státu, tedy získávání finančních prostředků pro činnost státu. V současné době se jako fiskus označují veškeré hodnoty, které slouží nejen k zajištění základních funkcí státu, ale i k výkonu veřejné správy a k podnikání státu.

Při správě svého majetku stát nepoužívá metody vrchnostenské, ale soukromoprávní.

Hospodaření s majetkem státu je upraveno následujícími právními předpisy:

- Zákonem č. 219/ 2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích (ZMS), rozpočtovými pravidly,
- zákonem č. 201/2002 Sb., o Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových,
- zákonem č. 77/1997 Sb., o státním podniku a
- vyhláškou MF č. 62/2001 Sb., o hospodaření organizačních složek státu a státních organizací s majetkem státu a zákonem. č. 239/2001 Sb., o ČKA;

Základní povinnosti při nakládání s majetkem státu je účelné vynaložení prostředků, hospodárnost, vedení účetní evidence, právní i fyzická ochrana majetku státu a řádné a včasné vymáhání pohledávek.

Z judikatury:

NS 33 Odo 23/2002: Právo hospodaření s majetkem státu spočívá v právu subjektu, jemuž právo hospodaření přísluší, vykonávat za stát, jakožto přímého vlastníka majetku, jeho vlastnická práva, za určitých, státem (vlastníkem) předem stanovených podmínek. Uvedené právo v sobě zahrnuje jak oprávnění věc držet, užívat ji, nakládat s ní, tak i řadu povinností směřujících k zachování, účelnému využívání a ochraně takové věci, včetně uplatňování a hájení tohoto práva (i primárního vlastnického práva státu) v řízení před soudy a jinými orgány.

4 Daňové právo

4.1 Definice a funkce daní

4.1.1 Definice daně

Pojem daně není v České republice vymezen žádným právním předpisem, přesto v odborné literatuře nalézáme řadu definic. Z právního hlediska chápeme daň jako **platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb**, to je pro veřejný rozpočet. Tato platba se vyznačuje *neúčelovostí a neekvivalentností*, což znamená, že se ukládá jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Daně **jsou placené pravidelně** v určitých, zákonem stanovených intervalech nebo při určitých okolnostech. Příkladem je každoroční placení daně z nemovitosti nebo platba daně darovací či dědické v závislosti na určité právní skutečnosti.

Požadavek zákonnosti daní je jedním ze základních ústavních principů demokratických právních států. Listina základních práv a svobod²⁵, která je součástí ústavního pořádku České republiky, v čl. 11 odst. 5 stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Tato konstrukce koresponduje s čl. 2 odst. 3 Listiny²⁶, resp. s čl. 2 odst. 4 Ústavy,²⁷ ale i čl. 4 Listiny, podle jehož odst. 2 „povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.“

Pro každý druh daně musí být stanoveny zákonem **základní prvky konstrukce daní**. Mezi tyto prvky řadíme:

1) **Subjekt daně**. Daňovým subjektem je osoba, která je podle zákona povinna daň platit. Takovou osobou může být fyzická osoba nebo právnická osoba. Daňové subjekty dělíme na **poplatníka**, kterým je ve smyslu daňového řádu osoba, kterou takto nazývají hmotně právní daňové zákony. Příjmy, majetek nebo úkony poplatníka jsou přímo podrobeny dani. Druhým subjektem je **plátce**, což je osoba, která na vlastní majetkovou odpovědnost odvádí daň vybranou od poplatníků nebo

²⁵ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.

²⁶ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, čl. 2 odst. 3.: “Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen, co zákon neukládá.”

²⁷ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, čl. 2 odst. 4.: “Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.”

sraženou poplatníkům. To znamená, že v řadě případů neodvádí poplatník daň sám, ale tuto povinnost zákon ukládá daňovému plátcí.²⁸

2) Objekt daně. Vymezením objektu neboli předmětu daně zjistíme, co dani podléhá. Objektem neboli předmětem daně může být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek. Objekt daně také rozhoduje o názvu daně (např. daň z příjmů, daň ze staveb). Určení daňového objektu je také východiskem pro stanovení daňového základu.

3) Základ daně. Základem daně je daňový objekt, stanovený v peněžních či nepeněžních jednotkách, z něhož se poté vyměřuje samotná daň. Např. u daní z příjmů jsou základem daně zdanitelné příjmy snížené o zákonem uznávané výdaje.

4) Sazba daně. Daňová sazba je měřítko, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň. Tato sazba může být pevná nebo poměrná. *Pevná sazba* je určena pevnou částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření daňového základu (např. sazba u daně z nemovitostí, a to u daně ze staveb, kde základní sazba u obytných domů činí 2 Kč za m² zastavěné plochy). *Poměrná sazba* vyjadřuje poměr daně k daňovému základu a je stanovena zpravidla určitým procentem. Pokud se z různého základu bere stejné procento, mluvíme o sazbě lineární, pokud s výší daňového základu se zvyšují i procenta sazby, mluvíme o sazbě progresivní.

5) Splatnost daně. Splatností rozumíme okamžik, kdy má poplatník povinnost příslušnou daň zaplatit. Splatnost daně stanoví jednotlivé daňové zákony různě. Daně se tak mohou platit jednorázově nebo v zálohách či ve splátkách.

Existuje velké množství různých hledisek, podle kterých můžeme daně třídit. Některá členění daní mají význam pro běžnou praxi, další slouží k mezinárodnímu srovnávání, jiná zas vyplývají z hlubší ekonomické analýzy zdaňování. Není proto výjimkou, když se setkáme se zařazením tytéž daně do několika skupin klasifikací.

Třídění daní podle únosnosti uvádí například Musgrave a Musgraveová,²⁹ podle nich jsou hlavními typy daní osobní daně a daně „na věci“ (in rem).

²⁸ Srv. § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

²⁹ MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVEOVÁ, P. B. Veřejné finance v teorii a praxi. In *Finance a úvěr* č. 3/1993. str. 202 an.

Osobní daně odrážejí schopnost daňového poplatníka je platit. **Daně „na věci“** se ukládají na činnosti nebo objekty, jako jsou např. nákupy, prodeje, držba majetku. Platí se bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Rozlišení mezi osobními daněmi a daněmi „na věci“ má rozhodující význam v souvislosti se spravedlností daňového systému. Z tohoto hlediska se daně „na věci“ chápou jako daně méně spravedlivé oproti daním osobním, které se ukládají přímo a jsou schopné reagovat na platební schopnost konkrétního daňového subjektu.

Třídění, se kterým se setkáváme velice často, je na daně přímé a daně nepřímé.

Jako **přímé daně** se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku. Neexistuje zde možnost přenést daňovou povinnost na jiný subjekt. V naší daňové soustavě jsou přímými daněmi především daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. **Nepřímé daně** se spojují s příjmem při jeho upotřebení. U tohoto druhu daní je plátcem daně jiná osoba než ta, která daň skutečně nese, na kterou daň ekonomicky dopadá. Jsou to daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny má možnost ji přenést na jiný subjekt, kterým je především spotřebitel. K nepřímým daním v naší daňové soustavě patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně z energií³⁰.

Podle periodicity vzniku daňové povinnosti potom můžeme dělit daně na **daně pravidelně se opakující** (např. daně z příjmů), a **daně případové** (např. daň dědická).

Dále lze pro dělení daní použít kritérium daňového určení, tj. podle druhu veřejného rozpočtu, do kterého daně plynou, klasifikujeme: **daně celostátní** (ve federálních státech daně federální), **daně komunální** (daně jednotlivých územních samosprávných celků).

V souvislosti s vývojem české daňové soustavy se setkáváme i s členěním daní na **daně analytické**, ty zdaňují každá jiný pramen příjmu a **daně syntetické**, které zdaňují důchod jako celek, bez ohledu na jeho pramen.

4.1.2 Funkce daní

To, že je daň peněžní platbou do veřejného rozpočtu, vystihuje její základní funkci - **funkci fiskální**.

³⁰ Tzv. ekologické, zavedení k účinnosti od 1. 1. 2008 zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů, zák. č. 261/2007 Sb.

Daň představuje jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení hospodářství státu. Uspokojování celospolečenských potřeb jako jsou výdaje na obranu, fungování soudů a policie, sociální sféra, školství, zdravotnictví, výstavba silnic a podobně patří mezi základní úkoly státu. Stát jako organizace společnosti pro své fungování potřebuje dostatek finančních prostředků.

Výnosy daní jsou nejdůležitějším příjmem státního rozpočtu. Daněmi se odnímají se příjmy soukromého sektoru, aby se mohly stát příjmem sektoru veřejného. Většina daňových výnosů plyne do státního rozpočtu, avšak existují i druhy daní, jejichž výnos plyne rovnou do rozpočtů místních. Příjmem českého státního rozpočtu je zcela výnos daní převodních. Výnosy daní z příjmů se již dělí mezi státní rozpočet a rozpočty místní. Daň z nemovitostí je příjmem obecního rozpočtu a daň silniční je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury.

I když základní funkcí daní je úhrada nákladů a výdajů státu (funkce fiskální), nejde o jedinou funkci, kterou daně plní. Daně jsou aktivně využívány i k dosažení jiných cílů. Tyto cíle jsou ekonomickou teorií označovány jako **funkce mimofiskální** a realizují se jimi záměry daňové politiky. Může jít o:

- **funkci regulační.** Daně jsou nástrojem podpory, ochrany popřípadě i oslabení určitých ekonomických aktivit. Snížením daní nebo daňovými úlevami v některých odvětvích či oblastech ekonomiky, státy podporují investiční činnosti těchto oblastí. Naopak zavedením vyšších daní na určité výroby či produkty, např. lihoviny či tabákové výrobky, lze rozsah této výroby či spotřeby omezovat.

- **funkci stabilizační.** Daně slouží k ovlivňování výše spotřebních výdajů a investic. Stanovením daňové sazby může vláda přímo ovlivnit množství peněžních prostředků, které mají subjekty k dispozici.

- **funkci motivační.** Daně jsou nástrojem ovlivňujícím motivaci subjektů k úsporám a k práci. Např. snížení daňového zatížení domácností vede k tomu, že domácnosti věnují větší část svých příjmů úsporám, což zvyšuje jejich motivaci investovat. Subjekty v tomto případě obvykle vyvíjejí i větší pracovní úsilí, jelikož si chtějí vyšším výkonem maximalizovat své pracovní příjmy.

- **funkci sociální.** Daňové zatížení má nepochybně výrazný vliv na sociální postavení jednotlivců i rodin. Sociální funkce daní se proto uplatňuje při jejich konstrukci, a to zejména právní úpravou zvýšení či snížení daně v závislosti na různých skutečnostech. „Takovou skutečností může být např. počet vyživovaných

osob, které jsou svou výživou odkázány na daňového poplatníka, dále jeho věk nebo snížená schopnost uplatnit se v pracovním procesu např. v důsledku invalidity apod., nebo dokonce rodinný stav, tj. zda jde o svobodnou či vdanou ženu apod.³¹

Fiskální funkce jednotlivých daní je tedy doplňována dalšími organizačními prvky, které využívá daňová politika.

4.2 Daně v České republice

4.2.1 Soustava daní v České republice

Nepřímé daně

- 1) Daň z přidané hodnoty
- 2) Daně spotřební
 - a) *daň z minerálních olejů*
 - b) *daň z lihu*
 - c) *daň z piva*
 - d) *daň z vína a meziproductů*
 - e) *daň z tabákových výrobků*
- 3) Daně z energií
 - a) *daň ze zemního plynu některých dalších plynů*
 - b) *daň z pevných paliv*
 - c) *daň z elektřiny*

Přímé daně majetkového typu

- 1) Daň z nemovitostí
 - a) *daň z pozemků*
 - b) *daň ze staveb*
- 2) Daň dědická
- 3) Daň darovací
- 4) Daň z převodu nemovitostí
- 5) Daň silniční

Přímé daně důchodového typu

- 1) Daň z příjmů fyzických osob

³¹ GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha. Linde. 2004. str. 95.

2) Daň z příjmů právnických osob

S účinností od 1. ledna 1993, v souvislosti se zavedením nové daňové soustavy, jež provázela probíhající ekonomickou reformu České republiky, vznikly o jednotlivých daních samostatné zákony, které od té doby prošly řadou novelizací.

Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce nebo prodejce, resp. poskytovatel služby. Naši základní nepřímou daň představuje **daň z přidané hodnoty**. Je upravena zákonem č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a podléhají jí veškerá zdanitelná plnění (dodání zboží, poskytování služeb, převod nebo přechod nemovitostí při veřejné dražbě) v tuzemsku, dále zboží z dovozu a příležitostná mezinárodní autobusová přeprava osob, uskutečňovaná zahraničním provozovatelem v tuzemsku.

Tabulka 1 – Vývoj sazeb DPH v České republice

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1. 01. 1993 - 31. 12. 1994	23%	5%
1. 01. 1995 - 30. 04. 2004	22%	5%
1. 05. 2004 - 31. 12. 2007	19%	5%
1. 01. 2009 - 31. 12. 2009	19%	9%
1. 01. 2010 - 31. 12. 2011	20%	10%
1. 01. 2012 - 31. 12. 2012	20%	14%
1. 01. 2013	21%	15%

Nepřímými daněmi, které zatěžují prodej a spotřebu určitých komodit, jsou **daně spotřební**. Tyto daně nemají sazbu stanovenou procentem z ceny, ale pevnou částkou na jednotku množství. Právní úprava všech spotřebních daní je obsažena v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Nově, tedy **od 1. 1. 2008**, byly zavedeny daně z energií, **tzv. ekologické daně**. Elektřina, zemní plyn a pevná paliva (uhlí) jsou zdanitelná v okamžiku dodání konečnému spotřebiteli. Pokud jsou dodávány např. mezi obchodníky, tak povinnost daň přiznat a zaplatit nevznikne. Kromě zdanění v okamžiku dodání jsou energetické produkty a elektřiny zdanitelné rovněž tehdy, pokud byly spotřebovány jako nezdaněné. K nabytí nezdaněných nebo osvobozených energetických produktů a elektřiny je třeba zvláštních povolení.

Jednotlivé komodity mají různé sazby daně a vztahuje se na ně různé daňové zvýhodnění:

U **elektřiny** je sazba daně stanovena ve výši 28,30 Kč/MWh a od daně je osvobozena například elektřina z obnovitelných zdrojů, elektřina spotřebovaná pro výrobu elektřiny a kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, k provozování drážní dopravy, při elektrolytických a metalurgických procesech a mineralogických postupech. Osvobozena je i elektřina použitá ke krytí ztrát v distribučních soustavách.

U **zemního plynu** je sazba daně stanovena ve výši 30,60 Kč/MWh pro topení a pro pohon stacionárních motorů. Sazba daně pro zemní plyn sloužící k pohonu motorových vozidel je stanovena ve výši 0 Kč/MWh s tím, že se do roku 2020 postupně navýší na úroveň 264,80 Kč/MWh. Od daně je osvobozen zemní plyn pro výrobu tepla v domácnostech a domovních kotelnách, pro vysoce účinnou kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (za předpokladu, že teplo je dodáváno domácnostem), pro pohon obchodních lodí. Dále je osvobozen zemní plyn použitý v metalurgických procesech, k mineralogickým postupům nebo k jinému účelu než pro výrobu tepla a pohon motorů. Od daně jsou osvobozeny též technické ztráty zemního plynu.

U **pevných paliv** je sazba daně stanovena ve výši 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku. Osvobozena jsou pevná paliva použitá k výrobě elektřiny, pro vysokouúčinnou kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (za předpokladu, že teplo je dodáváno domácnostem). Dále jsou pevná paliva osvobozena, pokud jsou použita k mineralogickým postupům a metalurgickým procesům, k výrobě koksu a k jiným účelům, než k výrobě tepla a pohonu motorů. Od daně jsou osvobozeny technické ztráty pevných paliv.

Osvobození od těchto daní závisí na účelu použití energie a vztahuje se zejména na elektrickou energii a pevná paliva, která jsou použita na provoz veřejné přepravy osob a pro plavby po vodách na území ČR.

Jako **přímé** se označují ty **daně**, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku.

Daň z nemovitostí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí: Jde o univerzální **přímou daň majetkového typu**, která se váže k vlastnictví veškerých nemovitostí (staveb, pozemků, bytů a nebytových prostor) nacházejících se na území ČR. Poplatníkem může být i uživatel či nájemce nemovitosti.

Úpravu všech tří **převodních daní, daně dědické, daně z převodu nemovitostí a daně darovací** nalezneme ve společném zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Tyto daně na rozdíl od daně z nemovitostí postihují

majetek ve stavu pohybu. Jsou spojeny se změnou v osobě vlastníka, zdaňováno je tedy nabytí či převod majetku novým vlastníkem.

Silniční dani podléhají v současné době silniční motorová vozidla sloužící k podnikatelské činnosti nebo je používáno v souvislosti s podnikatelskou činností a dále veškerá vozidla přesahující hmotnost 12 tun. Podrobnosti jsou stanoveny v zákoně č.16/1993 Sb., o dani silniční

Poslední část naší daňové soustavy tvoří **daně z příjmů důchodového typu**. Tyto daně dělíme z hlediska subjektu daně na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Obě daně jsou upraveny společným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daně z příjmů představují po nepřímých daních druhou nejdůležitější položku státního rozpočtu. Postihují veškeré přírůstky majetku vyplývající z jakékoli výdělečné činnosti a nebo z nakládání s majetkem. Patří proto mezi daně ne příliš populární. Poplatníci si plně uvědomují výši své daňové povinnosti, můžeme tudíž konstatovat, že z psychologického hlediska jsou daně z příjmů méně výhodné. To ovšem neplatí pro hledisko fiskální.

Daň z příjmů právnických osob je název v České republice užívaný pro daň ze zisku podnikatelských i neziskových organizací. Podléhají jí příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem firmy.³²

Daň z příjmů fyzických osob³³ je nejznámější daní nejen našeho daňového systému. Je tomu tak zřejmě proto, že se jedná o univerzální daň, jíž podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců, vyjma příjmů získaných děděním nebo darováním. Pokud občané hovoří o daních, mívají na mysli právě tuto a ne jinou daň. Nejdůležitější předností daně z příjmů fyzických osob je bezproblémovost jejího výběru. Poplatníci, zejména podnikající fyzické osoby, usilují o co nejvyšší platební schopnost, tj. o co nejvyšší příjmy. Z hlediska státu odpadá problém se zdrojem platby této daně. Daň z příjmů fyzických osob se proto stala důležitou součástí české daňové soustavy. Daň z příjmů fyzických osob spolu s daní z příjmů právnických osob mají jakožto přímé daně důchodového typu také určitý vztah k přímým daním typu majetkového. Majetkové daně k nim totiž tvoří doplňkové zdanění.

³² Za právnickou osobu se ve smyslu obecného práva považují všechny subjekty, které nejsou osobami fyzickými. Jde o osoby „uměle vytvořené“. Jedná se zejména o obchodní společnosti, spolky, svazy, unie, politické strany, jednotky územní samosprávy, zájmová sdružení s právní subjektivitou apod. Pojem v českém právním řádu vymezuje zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ve svém § 18.

³³ Osobami fyzickými označujeme jednotlivce s právní subjektivitou tj. se způsobilostí být nositelem práv a povinností. Fyzickou osobou se stáváme již okamžikem svého narození a přestáváme jí být okamžikem své smrti. Viz § 7 - § 10 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

Protože většina daňových subjektů přeměňuje část svých příjmů v majetek, důchodovým daním pomáhají přesněji vystihnout finanční schopnost jednotlivých poplatníků právě daně majetkové.

Za klad daně z příjmů fyzických osob se dá považovat i pružnost jejich výnosů. V případě hospodářského růstu, rostou i příjmy (osobní důchody) jednotlivců. Daň reaguje na tuto situaci přesouváním poplatníků do vyšších daňových pásem, tzn. i výnosy daní rychle stoupají. Daňovní poplatníci jistě namítnou, že jde o výhodu pouze z hlediska státní ekonomiky, neboť oni musí v souvislosti pružností daňových výnosů odvádět stále větší část svých příjmů.

Daň ukládaná na důchody nezpůsobuje primárně distorze v cenách, nemá vliv na cenové relace komodit. Velmi vysoká progresivita ovšem může vyvolat distorze zejména v nabídce práce.

Daň z příjmů fyzických osob (obecně osobní důchodová daň) se proto stala důležitou součástí české daňové soustavy. Její relativně vysoká výše zabezpečuje plynulé zdroje do veřejných rozpočtů.³⁴

4.3 Daně v Evropské unii

Daňový systém v Evropské unii (EU) musí být vytvořen tak, aby nebránil fungování jednotného vnitřního trhu, podporoval zejména svobodu volného pohybu zboží i služeb. EU proto vytváří i jednotný celní systém.

EU rovněž přijímá základní právní předpisy v oblasti **harmonizace nepřímých daní**, tj. daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

Přímé daně ponechává EU v kompetenci jednotlivých členských zemí, avšak dbá na to, aby mezi státy nevznikaly zásadní rozdíly ve zdaňování příjmu fyzických i právnických osob, které by bránily ve svobodě pohybu osob a kapitálu.

Za tímto účelem uzavírají mezi sebou jednotlivé státy **smlouvy o zamezení dvojího zdanění**.³⁵ Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se původně týkaly fyzických osob a měly zabránit tomu, aby za tutéž činnost vybíral daň jak stát, jehož je osoba státním příslušníkem, tak stát, ve kterém bylo dosaženo příjmu.

³⁴ Podrobněji viz: KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha. Eurolex Bohemia. 2000. kapitola 9.

³⁵ Seznam smluv o zamezení dvojího zdanění viz www.mfcr.cz.

Mezinárodní smlouvy pracují s pojmem daňový domicil a daňový rezident/nerezident. **Daňový domicil** se obvykle řídí místem, kde je po převážnou většinu zdaňovacího období dosahován příjem. Tento pojem tedy znamená, stát, jehož právem se řídí zdanění osoby. **Daňový rezident** je osoba, která se na území státu zdržuje po určitou dobu. V EU je obecně tímto obdobím 183 dnů v kalendářním roce. **Daňový nerezident** je osoba, která sice v daném státě dosahuje příjem, avšak daňový domicil má v jiném státě. Právě smlouva o zamezení dvojího zdanění zabraňuje tomu, aby např. příjem ze zaměstnání, který všechny státy EU zdaňují v místě, kde je zaměstnání vykonáváno, byl zdaněn ještě v domovském státě daňového nerezidenta.

Možnosti zakládání společností podle evropského práva přinesly i nutnost úpravy daňových domicilů právnických osob. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění proto upravují i problematiku zdaňování zisku právnických osob, které mají sídlo v jednom členském státě a pobočky ve více státech EU.³⁶

Jednotný vnitřní trh Evropské unie funguje jako jedno daňové a celní území z hlediska výběru nepřímých daní a cla.³⁷ K **nepřímým daním** patří daň z přidané hodnoty (DPH), spotřební daně a daně z energií.

Základním principem výběru nepřímých daní na území EU je, že daň se odvádí do veřejného rozpočtu pouze jednoho státu a co nejbližší místu, kde je služba či zboží uváděno na trh.

Oblast DPH upravuje Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.³⁸

Minimální základní sazba DPH je stanovena ve výši 15%. Systém DPH funguje tak, že k výběru daně dochází v okamžiku, kdy je poskytnuto plnění za služby nebo dodáno zboží. Nicméně při přeshraničním obchodu je možné dodávat tzv. plnění osvobozená od daně, pokud příjemce je osoba, která je registrována v jiném členském státě EU k DPH. Pak tato osoba má povinnost odvést daň.

1. ledna 2013 vstoupí v platnost změny v úpravě DPH, které provádí směrnice Rady 2010/45/EU. Daňová povinnost vznikne vystavením faktury. Fakturu bude nutné vystavit

³⁶ Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírá ČR i členské státy EU rovněž s mimoevropskými zeměmi.

³⁷ Clo jako specifický druh daně je pojednáno v samostatné kapitole. K daním z energií viz výklad k daňové soustavě ČR.

³⁸ Viz http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_cs.htm, včetně pozměňovacích aktů.

do 15ti dnů od dne, kdy vzniklo zdanitelné plnění - členské státy EU mohou určit i jiné, delší lhůty, ve kterých je třeba faktury vystavit.

Spotřební daně jsou opět stanoveny pouze minimální sazbou, kterou jsou členské státy EU povinny respektovat. Základním právním předpisem je Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní.

Spotřební dani na území EU podléhají:

- energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96/ES;
- alkohol a alkoholické nápoje, na něž se vztahují směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS;
- tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice 95/59/ES, směrnice 92/79/ES a směrnice 92/80/ES.

Povinnost zaplatit spotřební daň nastává v okamžiku výroby, včetně případné těžby na území EU, a při dovozu do EU. V případě prodeje zboží z jednoho do druhého členského státu EU se daň uhradí v místě uvedení zboží na trh. Správce spotřební daně³⁹ zajišťuje daňovou povinnost v jednotlivých členských státech a po jejím vyrovnání se odvedená daň vrací tomu, kdo nebyl osobou k dani povinnou.

Země EU mohou vyžadovat, aby zboží podléhající spotřební dani neslo daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení, tzv. **kolek**.

Výnos ze spotřebních daní činí cca 10 % rozpočtových příjmů všech států Evropské unie.

4.4 Daňové ráje

Právní definice podnikání říká, že podnikání je „*soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.*“⁴⁰

Dosažení zisku je tedy naprosto legitimním cílem jakékoli podnikatelské činnosti. Ziskový může být pouze takový subjekt, který je zároveň konkurence schopný, pracuje efektivně a s co nejnižšími náklady. Z hlediska podnikatelského je tedy **daňové zatížení** jedním z nákladů, za který však podnikatel nedostává žádnou protihodnotu. Z tohoto

³⁹ V ČR celní úřad.

⁴⁰ § 2, odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

důvodu se zejména obchodní společnosti, ale samozřejmě i fyzické osoby – podnikatelé, snaží o optimalizaci svého daňového zatížení. **Daňovou optimalizací rozumíme** nastavení všech parametrů daní tak, aby jejich výsledná platba byla co možná nejmenší; jde o legální cestu k dlouhodobému snížení daní.

Většina obchodních společností je založena jako tzv. on-shore společnosti. Tyto společnosti zisk z podnikání dosahují v zemi, kde mají sídlo a tam také platí daně.

Jednou z možností, jak snížit neefektivní vynakládání finančních prostředků v podobě daní, je možnost umístit sídlo podnikání do země, která vytváří příznivé podnikatelské prostředí minimalizací překážek a byrokracie a v neposlední řadě i velmi nízkými nebo dokonce vůbec žádnými odvody do veřejných rozpočtů.

Optimalizace daňového zatížení je proto rovněž možná využitím tzv. **off-shorových jurisdikcí** neboli daňových rájů. Země, které jsou považovány za **daňové ráje**, umožňují podnikatelským subjektům významně snížit daně, zejména daň z příjmu právnických osob. Mezi jejich hlavní přednosti patří vedle nízkého daňového zatížení, rovněž dobrá finanční infrastruktura, politická stabilita, diskrétnost a snadné založení právnické osoby - podnikatelského subjektu.

Výhody založení off-shore společnosti se vztahují pouze na ty subjekty, které v dané zemi sice mají sídlo, avšak podnikatelské aktivity provozují mimo ni; cizinci vlastní kapitálové podíly a firma nesmí získávat finance od státu sídla. V neposlední řadě je u složitých podnikatelských struktur, jako jsou akciové společnosti holdingového typu, důležitá i anonymita vlastníků obchodního podílu. Většina daňových rájů nevede obchodní rejstřík veřejného typu, jako je tomu v České republice.

Důvodem vytváření příznivé daňové struktury pro podnikatele - cizince je obvykle snaha přilákat zahraniční kapitál, vytvořit z příslušné zemi významné finanční a hospodářské centrum. K daňovým rájům, řadíme většinou země s malou rozlohou a nízkým počtem obyvatel, vykazující vysoké ekonomické výkony.

Daňové ráje jsou často považovány za synonymum pro legalizaci výnosů z trestné činnosti. Optimalizaci daňového zatížení však umožňují i mnohé státy v rámci Evropské unie. Za nejvíce prestižní a tradiční zemi pro zakládání holdingových společností je považováno **Nizozemí**. Přijaté dividendy a zisky z prodeje podílů jsou osvobozeny od zdanění.

K dalším využívaným oblastem v rámci zemí EU patří:

Lucembursko

Holdingové společnosti určené především pro financování společností v rámci skupiny.

Lichtenštejnsko

Umožňuje založit investiční fondy (s licencí platnou v celé EU) s mírnou regulací ze strany úřadů. Fond podléhá pouze 4% dani z kapitálu.

Malta

Zdanění společností obchodujících se zbožím se pohybuje kolem 5%. Tyto společnosti se často využívají pro obchod se zbožím.

Irsko

Daňová sazba dosahuje 12,5%. Společnosti jsou vhodné pro leasing movitých věcí.

Kypr

10% daň z příjmů. Vstřícný přístup úřadů. Vhodné pro obchod s pohledávkami a zakládání holdingových společností. Nulové zdanění pro prodej podílů ve společnostech a přijatých dividend.

Z mimoevropských zemí jsou podnikateli z České republiky nejoblíbenější **Seychely**, které zaručují 100% anonymitu vlastnických podílů. Rovněž **Bahamy** jsou oblíbené z důvodu nulového zdanění a neexistence povinnosti vést účetnictví. Často se přes tyto společnosti investuje na amerických akciových trzích. Zisky z těchto obchodů jsou osvobozeny od zdanění.

Za bydliště vhodné pro **fyzické osoby**, které dosahují nadstandardních příjmů, zejména sportovců nebo umělců, je považováno **Monako**.

Snahu podnikatelů obstát v ekonomické krizi a být konkurence schopnými dokumentuje mj. fakt, že k 30. 6. 2012 využilo offshorové jurisdikce 12 340 podnikatelských subjektů z ČR.⁴¹

Česká republika, stejně jako jiné státy EU, ale i USA či Kanada, se snaží bránit úniku finančních prostředků do daňových rájů tím, že uzavírají s vládami těchto zemí **dohody o výměně informací ve finanční oblasti**. ČR uzavřela dosud dohodu pouze s britskými offshorovými jurisdikcemi, a to Guernsey a Jersey a Isle of Man. Cílem těchto dohod je

⁴¹ Zdroj Čekia, dle www.financninoviny.cz.

především **zabránit daňovým únikům**, nikoli obecně zakázat podnikatelským subjektům měnit sídlo či bydliště. Toto by bylo, zejména v rámci EU, proti základním svobodám, jako je svoboda pohybu osob a svoboda pohybu kapitálu.

Mezinárodní spolupráci při správě daní, zejména v rámci EU, upravuje zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní.

5 Poplatkové právo

Poplatek je zvláštním typem dávky, jehož úkolem je uhradit náklady, které má veřejná moc s činností, ke které je sice povinna, ale svou činnost zahajuje na základě podání nebo žádosti subjektu. I pro poplatky platí základní zásada stanovená v čl. 4 LZPS - „povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona....“ Tento princip pak provádí čl. 11, odst. 5 - LZPS, který umožňuje ukládat daně a poplatky pouze na základě zákona.

Poplatek se liší od daně, jakožto jiného typu dávky do veřejného rozpočtu tím, že poplatník za konkrétní zaplacený poplatek obdrží určitou protihodnotu. Poplatek však nevyjadřuje cenu za veřejnou službu.

Poplatky dělíme na soudní, správní a místní.

Kromě těchto tří základních typů poplatku existují ještě další **zvláštní poplatky**, které jsou označovány jako příjmy státního rozpočtu, souvisejí s ochranou životního prostředí a jsou vráceny zčásti nebo zcela do rozpočtu obce, na jejímž území dochází k poškozování životního prostředí.⁴²

5.1 Soudní poplatky

Tyto poplatky jsou upraveny zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích.

Soudní poplatek má za úkol částečně uhradit podíl na nákladech soudu, vybírá se u řízení, která se zahajují na návrh fyzické či právnické osoby, jde o tzv. **řízení sporná**. Dále se soudní poplatek platí u jiných typů řízení návrhových nebo za úkony soudu, pokud je návrh nebo činnost soudu uvedena v sazebníku jako zpoplatněný úkon.⁴³

Stanovení poplatku však nemá bránit dostupnosti soudního řízení, a proto jsou řízení zahájena z úřední povinnosti, tzv. nesporná řízení, nebo sociálně slabí žadatelé buď **osvobození** ze zákona nebo na základě žádosti k soudu. Od poplatku je rovněž osvobozena Česká republika a státní fondy a územní samosprávné celky v případech, kdy se spor týká výkonu státní správy, který je na ně přenesen. Od soudního poplatku je též osvobozen

⁴² Tyto poplatky platí např. provozovatelé stacionárních zdrojů znečištění nebo provozovatelé skládek, rovněž jde poplatky z těžby nerostu nebo o úhradu z dobývacího prostoru podle zákona č. 44/1988 Sb., **horní zákon**, kde dotčená obec dostane celou platbu nebo úhrada za odnětí pozemků ze zemědělského půdního fondu a lesního půdního fondu dle zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu.

⁴³ Poplatek se například vybírá za zápis podnikatele do obchodního rejstříku nebo změny v zápise, také za kopie listin ze soudních spisů.

žalobce při soudním přezkoumání výměry důchodu nebo jiné sociální dávky, navrhovatel v řízení o náhradu škody z pracovního úrazu a nemoci z povolání a cizinec v řízení o přiznání statutu uprchlíka.⁴⁴

Poplatníkem je žalobce nebo navrhovatel; v případě sporných řízení po skončení pravomocném skončení řízení má poplatník nárok na úhradu soudního poplatku jakožto účelně vynaloženého nákladu řízení neúspěšnou protistranou

Poplatek je splatný při podání žaloby, návrhu nebo na výzvu soudu.

Poplatky do 5.000,- Kč lze platit v kolcích, poplatky nad 5.000,- Kč se platí převodem na účet soudu. Pokud poplatník soudní poplatek nezplatí při podání návrhu nebo nejpozději na výzvu soudu, pak soud řízení usnesením zastaví. Proti tomuto usnesení je odvolání přípustné. Soudní praxe došla k závěru, že pokud je soudní poplatek zaplacen ve lhůtě určené pro odvolání, pak soud v řízení pokračuje.

K zastavení řízení nedojde, pokud soud již začal jednat ve věci samé nebo by zastavením řízení vznikla poplatníkovi újma v důsledku prodlení.⁴⁵

Přílohou zákona je **sazebník soudních poplatků**, ve kterém je poplatek určen pevnou částkou nebo procentem ze základu vyčíslitelného v penězích. Minimální poplatek za návrh, jehož předmět řízení lze vyčíslit v penězích, je 800,- Kč při použití elektronických prostředků.

V případě, že soud odmítne žalobu, poplatek vrátí v plné výši. Pokud je řízení zastaveno před pravomocným rozhodnutím ve věci, pak se navrhovateli vrací polovina soudního poplatku. O vrácení soudního poplatku rozhodne soud z povinnosti úřední. Soudní poplatek nelze vrátit, pokud od konce kalendářního roku, v němž byl zaplacen, uplynulo více než 10 let.

Soudní poplatky jsou výnosem státního rozpočtu. Orgánem správy poplatků je soud, který poplatek vyměřil, postupuje dle DŘ. Zákon o soudních poplatcích má v § 13 vlastní ustanovení k prekluzi a promlčení práva na vyměření a vymožení poplatku.

Prekluzivní doba pro vyměření poplatku je tříletá a počíná běžet od konce kalendářního roku, v němž se poplatek stal splatným. Nová tříletá lhůta počíná běžet od konce kalendářního roku, v němž soud písemně uvědomil poplatníka o úkonu soudu

⁴⁴ Viz § 11 zákona.

⁴⁵ Podrobně viz § 12 zákona.

provedeném k vyměření nebo vymáhání poplatku. Za tento úkon se považuje nejen platební výměr podle, ale i písemná upomínka poplatníkovi.

Právo vyměřit a vymáhat poplatek se promlčuje za 10 let od doby, kdy byl úkon, který je předmětem zpoplatnění, dokončen.⁴⁶

Z judikatury:

NSS 4 As 5/2004: Nejvyšší správní soud uvádí, že osvobozením účastníka, který doloží, že nemá dostatečné prostředky, od soudních poplatků, plní soud povinnost zajistit účastníkům stejné možnosti k uplatnění jejich práv podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle něhož se každý může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu. Osvobození od soudních poplatků proto nezávisí na úvaze soudu; jsou-li splněny podmínky pro osvobození, je soud povinen takové žádosti účastníka řízení vyhovět. Rozhodnutí o žádosti musí odpovídat tomu, aby účastníku nebylo jen pro jeho majetkové a sociální poměry znemožněno uplatňovat nebo bránit své právo. Objektivní nedostatek finančních prostředků by tedy neměl způsobit nemožnost dovolat se svého práva u soudu. Závěr soudu však uvedeným požadavkům neodpovídá, neboť soud se omezil pouze na konstatování, že kasační stížnost zjevně nemůže být úspěšná.

NSS 5 Afs 4/2003: Podle § 9 odst. 7 zákona o soudních poplatcích v jeho znění účinném od 1. 1. 2003 usnesení o zastavení řízení pro nezaplacení poplatku zruší soud, který usnesení vydal, je-li poplatek zaplacen ve věcech správního soudnictví dříve, než usnesení nabylo právní moci.⁴⁷

5.2 Správní poplatky

Správní poplatky jsou upraveny zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích. I správní poplatky plní funkci úhradovou, tedy mají představovat částečný podíl žadatele na nákladech správního úřadu.

Vyměřují se stejně jako soudní poplatky u těch typů **řízení ve veřejné správě**, která jsou zahájena **na žádost**. Poplatkové povinnosti nepodléhají tedy řízení zahájená z úřední povinnosti.

⁴⁶ Např. soud provedl změnu v zápise podnikatele v obchodním rejstříku nebo byl vydán rozsudek.

⁴⁷ www.nssoud.cz.

Sazebník, který je přílohou zákona, stanoví úkony veřejné správy, které ani v řízeních zahájených na žádost nepodléhají správnímu poplatku nebo jsou od správního poplatku osvobozeny.⁴⁸ Poplatníkovi lze přiznat osvobození od správního poplatku na žádost. Osvobozeny jsou státní orgány a státní fondy a územní samosprávné celky a jejich orgány, požadují-li provedení úkonů souvisejících s výkonem státní správy, kterým jsou pověřeny.⁴⁹

Výše poplatku je v sazebníku určena pevnou částkou nebo procentem z hodnoty věci či úkonu.

Poplatek je splatný při podání žádosti nebo na výzvu správního úřadu. Poplatky vyměřené orgány státní správy, které jsou výnosem státního rozpočtu, lze platit v kolcích nebo převodem na účet. Poplatky vyměřené samosprávou, i při výkonu přenesené působnosti, jsou výnosem toho orgánu, který poplatky vyměřil, platí se hotově nebo převodem na účet daného správního úřadu.

Správní poplatek se vrací pouze na žádost, pokud požadovaný úkon bez zavinění žadatele nebyl proveden, úkon není zpoplatněn nebo poplatek zaplatila osoba, která nebyla povinná k platbě. Pokud na poplatku bylo zapláceno více, musí žadatel o vrácení přeplatku rovněž požádat. Je-li řízení zastaveno nebo byl-li úkon proveden vinou žadatele, lze na žádost vrátit část správního poplatku, maximálně do výše 50 % a přesahuje-li částka 100,- Kč.

Orgánem správy poplatků je správní úřad, který poplatek vyměřil a v řízení postupuje podle DŘ. Zákon o správních poplatcích nemá, na rozdíl od zákona o soudních poplatcích, samostatné ustanovení o prekluzi nebo promlčení práva vyměřit nebo vymáhat správní poplatek, takže **plně platí DŘ.**

Z judikatury:

NSS 2 As 50/2004: Stanovení poplatku studentovi dle § 58 odst. 3 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, za studium delší, než je standardní doba zvětšená o jeden rok, s vymezením výše tohoto poplatku, vzniku povinnosti hradit tento poplatek a termínu

⁴⁸ Např. předmětem poplatku není:

1. Vyřazení vozidla z registru v důsledku jeho odcizení, trvalé vyřazení vozidla z registru a odhlášení vozidla z registru.
2. Povinná výměna registrační značky a řidičského průkazu podle zvláštního právního předpisu.

⁴⁹ Podrobně viz § 8 zákona.

splatnosti, je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které je přezkoumatelné soudem ve správním soudnictví.

NSS 2 Azs 252/2004: Rozhodnutí o odvolání proti výzvě k zaplacení správního poplatku je rozhodnutím, jímž se pouze upravuje vedení řízení před správním orgánem ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s. Toto rozhodnutí nemá samo o sobě za následek ukončení řízení; k němu dochází až rozhodnutím o zastavení správního řízení, proti němuž je žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s. přípustná. Má-li nezaplacení správního poplatku za následek neprovedení úkonu, lze se soudní ochrany domoci prostřednictvím žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.). Zaplatí-li poplatník k výzvě správního orgánu správní poplatek, o němž má za to, že je nezákonný, může se domáhat jeho vrácení. Správní orgán jeho žádosti buď vyhoví a poplatek vrátí, anebo nevyhoví a žádost o vrácení zamítne; proti zamítavému rozhodnutí se může poplatník po vyčerpání opravných prostředků domáhat ochrany ve správním soudnictví žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s.

5.3 Místní poplatky

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích upravuje významné příjmy obcí jakožto základních územních samosprávných celků, které mohou stanovit a regulovat **obecně závaznými vyhláškami v rámci samostatné působnosti**. Místní poplatky tedy nemusí být vybírány v celém rozsahu, který je umožněn zákonem. Obec sama určí na základě situace ve svém územním obvodu, zda poplatky zavede a v jaké výši. Místní poplatek samozřejmě nemá sloužit jen jako příjem, protože právě u těchto poplatků dostávají jejich poplatníci určitý ekvivalent v podobě veřejné služby.

Obce mají možnost vybírat následující poplatky:

- a) poplatek ze psů;
- b) poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt;
- c) poplatek za užívání veřejného prostranství;
- d) poplatek ze vstupného;
- e) poplatek z ubytovací kapacity;
- f) poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst;
- g) poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj;

- h) poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů;
- i) poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace.

U každého typu poplatku **zákon stanoví maximální sazbu poplatku a osvobození z poplatkové povinnosti. Obec určí poplatkovou povinnost obecně závaznou vyhláškou ke každému poplatku.** V této vyhlášce je nutné upravit zejména konkrétní sazbu daného poplatku, ohlašovací povinnost ke vzniku a zániku poplatkové povinnosti, splatnost, úlevy a lze rozšířit osvobození od poplatků. U poplatku za užívání veřejného prostranství určí místa, která v obci tomuto poplatku podléhají.

Poplatníky jsou jak fyzické, tak právnické osoby, které mají trvalé bydliště, v případě cizinců povolen přechodný nebo trvalý pobyt, nebo sídlo podnikání na území dané obce. Některé poplatky se týkají i majitelů rekreačních objektů na území dané obce.⁵⁰ Na žádost poplatníka může obec poplatky snížit nebo zcela prominout jak trvale, tak jednorázově.

Řízení ve věcech místních poplatků vede obecní úřad a postupuje podle DŘ. **Zákon o místních poplatcích** má v § 12 **vlastní ustanovení o zániku a promlčení** práva poplatek vyměřit a vymáhat. Dlužné poplatky lze vyměřit nebo doměřit do 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla.

Pokud byl během tříleté lhůty učiněn úkon směřující k vyměření nebo doměření poplatku, běží tato lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o úkonu písemně uvědomen. Právo vyměřit a doměřit poplatek zaniká uplynutím deseti let od konce kalendářního roku, ve kterém poplatková povinnost vznikla.

Z judikatury:

Pl. ÚS 16/02 : Obec je oprávněna zakotvit v obecně závazné vyhlášce vydané na základě ustanovení § 10b zákona 565/1990 Sb., o místních poplatcích, osvobození či úlevu od poplatků (§ 15 cit. zákona) za předpokladu, že tím nedochází k obcházení zákona a diskriminaci poplatníků. Při posuzování této skutečnosti je třeba zkoumat smysl a účel daného osvobození (úlevy).“

⁵⁰ Typicky poplatky za komunální odpad. Žádost o osvobození od poplatku by bylo možné podat jen tehdy, pokud rekreační prokáže, že žádné odpady neprodukuje; odvoz odpadu do místa trvalého bydliště není důvodem k osvobození.

NSS 2 Afs 107/2007: Smyslem poplatku ze psů primárně není a ani nemá být posílení obecního rozpočtu, protože pak by se již pojmově nejednalo o poplatek, nýbrž spíše o majetkovou daň. Poplatek ze psů tak nemá jiný význam než snižovat či vyrovnávat negativní důsledky spojené s chovem psů.

6 Správa daní a poplatků

6.1 Základní pojmy

Sebelépe vymyšlená soustava daní a poplatků nemá praktický smysl, pokud zároveň není zajištěn jejich řádný výběr a kontrola toho, zda daňoví poplatníci plní řádně své povinnosti.

Pod pojmem **správa daní a poplatků** rozumíme jak soustavu orgánů, tak činnosti, které tyto orgány vykonávají při stanovení daňové a poplatkové povinnosti, kontrole jejího správného a včasného plnění a v neposlední řadě vymáhají dlužné daně, poplatky a pokuty jednotlivých druhů daní a k vedení daňového řízení.

Soustava správních orgánů, zakotvená v zákoně č. 456/2011 Sb., tvoří Finanční správu České republiky od 1. ledna 2013. Jako orgány Finanční správy České republiky se zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu. Finanční úřady jsou organizovány na principu krajského zřízení s územními pracovišti, která, až na malé změny odpovídají územnímu členění finančních úřadů k 31. prosinci 2012.⁵¹ Dále ke správcům daně řadíme rovněž celní úřady a celní ředitelství a Ministerstvo financí.

Správu daní a poplatků vykonávají také další orgány státní správy, samosprávy a rovněž soudy, pokud za svou činnost vybírají poplatky stanovené zákonem – soudní, správní a místní poplatky - nebo se podílejí na stanovení daňové či poplatkové povinnosti.

Tyto orgány se nazývají **správce daně**. Správcem daně je tedy orgán veřejné moci, který je podle zákona věcně a místně příslušný ke správě jednotlivých druhů daní a k vedení daňového řízení.

Správou daně rozumí zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, „*postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.*“⁵²

Daňový řád již nehovoří o daňovém řízení, jako předchozí právní předpis,⁵³ ale o správě daní.

⁵¹ Srv. Pokyn GFŘ-D-12, www.mfcr.cz.

⁵² Srv. § 1 daňového řádu.

⁵³ Zákon o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., pozbyl účinnosti k 1. 1. 2011.

Správa daní je postup upravený daňovým řádem, jehož cílem je stanovit daň, zkontrolovat splnění daňové povinnosti jednotlivými daňovými subjekty a v případě, že daňová povinnost není plněna dobrovolně, daň vymoci.

Daňový řád zavedl pojem **daňové tvrzení**, což jsou různé typy přiznání a hlášení, které podává daňový subjekt. V daňovém řádu se rovněž objevuje legislativní zkratka⁵⁴ „*osoba zúčastněná na správě daní*“. Tím je míněna fyzická i právnická osoba, která je buď daňovým subjektem nebo má jiné povinnosti v daňovém řízení. Může jít o svědka, znalce, zástupce, apod.

6.2 Základní zásady správy daní

Základní zásady správy daní jsou **obecná výkladová pravidla**, kterými se řídí veškeré postupy správce daně a jsou uvedeny v §§ 5 - 9 daňového řádu.

Vůdčí zásadou veřejné správy obecně je **zásada zákonnosti**. Tato zásada znamená, že správce daně je v řízení vázán právními předpisy a může činit pouze to, co mu zákon dovoluje nebo ukládá. Zásada zákonnosti je hned v odstavci 3 § 5 doprovázena **zásadou přiměřenosti**. Tato zásada, často též nazvaná zásada šetrnosti, slouží nejen k ochraně daňového subjektu i další osob. Úkolem daňového řízení není ekonomická likvidace subjektu, i když má závazky na daňových povinnostech. Správce daně má proto možnost povolení splátek na dlužné daňové povinnosti nebo prominutí daně či jejího příslušenství z důvodu odstranění tvrdosti zákona nebo vážné ekonomické situace daňového subjektu. Zásada šetrnosti také ukládá správci daně, aby použil takové prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní co nejméně zatěžují a ještě vedou k vybrání daně

Osoby zúčastněné na správě daní mají před správcem daně stejné postavení. **Zásada rovnosti** jim přiznává stejná procesní práva i povinnosti. **Zásada spolupráce** znamená i právo osob zúčastněných na správě daní dávat podněty a návrhy správci daně. Správce daně má možnost spolupráci i vynutit, např. ukládáním pořádkových pokut. Zásada spolupráce, stejně jako zásada součinnosti jsou však omezeny základním ústavním principem, že nikdo není povinen sám sebe usvědčovat.

Zásada součinnosti vymezuje povinnost správce daně umožnit osobě zúčastněné na správě daní aktivní účast na jednotlivých fázích daňového řízení a poskytovat mu

⁵⁴ Legislativní zkratka je společný název vytvořený za tím účelem, aby se pojem se stejným obsahem nemusel v odborném právním textu znovu rozepisovat.

přiměřené poučení. Stejně jako ve správním řádu je i v daňovém řádu zakotvena **zásada vstřícnosti** (veřejné správy), která ukládá správci daně chovat se zdvořile a vycházet osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Pod zásadou vstřícnosti zákonodárce rozumí např. možnost dohodnout si se správcem daně jiný termín ústního jednání než ten, který je stanoven v předvolání nebo mimo úřední den.

V § 7 daňového řádu je zakotvena **zásada rychlosti a hospodárnosti řízení**.

I v daňovém řízení platí **zásada volného hodnocení důkazů**. Správce daně hodnotí důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. V souladu s konstantní judikaturou je správce daně povinen umožnit daňovému subjektu aktivní účast na dokazování, zejména výsleších svědků, a rovněž je povinen odůvodnit neprovedení důkazů navržených daňovým subjektem.⁵⁵

Tato zásada je doplněna **zásadou předvídatelnosti rozhodnutí** správce daně, která znamená, že rozhodnutí ve shodných či obdobných případech by neměla vykazovat zásadní odlišnosti.⁵⁶

Velmi významnou zásadou je **zásada materiální pravdy**, která je někdy nazývána zásadou zastřešených právních úkonů. Správce daně má právo i povinnost posoudit skutečný obsah právního úkonu bez ohledu na formálně právní stav.

Daňové řízení je ovládáno **zásadou neveřejnosti a mlčenlivosti**. Mlčenlivost je uložena všem osobám, které se zúčastní daňového řízení v jakékoli jeho fázi. Daňový subjekt není povinen zachovávat mlčenlivost o své vlastní daňové povinnosti, avšak pokud se v souvislosti se svým řízením před správcem daně dozví skutečnosti o jiném subjektu, pak na tyto znalosti se již povinnost mlčenlivosti vztahuje.

Pro daňové řízení platí **zásada oficiality**, která ukládá správci daně zahájení řízení vždy, když se dozví o skutečnostech, které nasvědčují tomu, že výběr daní by mohl být ohrožen.

Základní zásady daňového řízení jsou pak provedeny v jednotlivých ustanoveních daňového řádu.

⁵⁵ Zde je namísto použít termín daňový subjekt, protože jiné osoby tyto možnosti v řízení nemají, neboť se nejedná bezprostředně o jejich daňové povinnosti.

⁵⁶ V právní teorii i judikatuře se tato zásada nazývá zásadou legitimního očekávání; někdy se pro ni používá též termín anglo - amerického práva - stare decises.

6.3 Postupy při správě daní

Zásada zákonnosti, jako vůdčí princip činnosti veškeré veřejné správy se prolíná celým daňovým řádem. Spolu se zásadou součinnosti se projevuje zejména v oblasti ochrany práv osob zúčastněných na řízení. Daňový řád proto stanoví správci daně lhůty pro provedení jednotlivých úkonů a rovněž chrání osoby zúčastněné na správě daní před nečinností správce. Nejdůležitější ochranou jsou **lhůty pro stanovení daně**, které jsou uvedeny v § 148 daňového řádu. Tyto lhůty jsou považovány za **lhůty prekluzivní**, tedy propadné, což znamená, že po uplynutí lhůty nelze přistoupit k vyměření nebo doměření dně, ani provést daňovou kontrolu. Soudní praxe nicméně dovodila, že každý daňový subjekt musí namítnout aktivně, že lhůta správci daně již uplynula.

Obecně platí, že daň nelze stanovit po uplynutí tříleté lhůty, jejíž běh počíná dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo zaplacení daně, pokud není povinností tvrzení podat. Tato lhůta se nazývá **subjektivní lhůtou**.

Tentýž paragraf rovněž stanoví, jakými úkony správce daně nebo právními skutečnostmi se běh prekluzivní lhůty prodlužuje. Nejčastějším důvodem prodloužení lhůty je zahájení daňové kontroly nebo vytykácího řízení. Pokud však správce daně neukončí příslušnou činnost do jednoho roku od jejich zahájení, prekluzivní lhůta začíná opět běžet.

Staví-li se běh lhůty, což je nejčastěji v souvislosti s přezkoumáváním rozhodnutí správce daně správními soudy nebo Ústavním soudem, pak se neběží jak subjektivní, tak objektivní lhůta.

Daň je možné stanovit nejpozději do deseti let ode dne, kdy počal běh prekluzivní lhůty. Desetiletá lhůta se nazývá **lhůtou objektivní**. Pokud však daňový subjekt spáchal trestný čin daňového charakteru,⁵⁷ pak bez ohledu na to, zda lhůty již uplynuly, lze stanovit daň do konce druhého roku následujícího po právní moci rozsudku.

Velmi významnou ochranou osob zúčastněných na řízení jsou ustanovení o **doručování písemností**.

⁵⁷ Srv. §§240 - 247 zákona č. 40/2009 Sb.

V souvislosti s přijetím zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi (**zákon o elektronických úkonech**), došlo ke sjednocení způsobů doručování ve veřejné správě.

Základním typem doručení je doručení v listinné podobě, při ústním jednání nebo jiném úkonu – např. místním šetření.

Pokud nelze doručit tímto způsobem, daňový řád upřednostňuje **doručení elektronicky**. Za elektronické doručení se považuje především doručování datovou schránkou nebo písemností opatřenou elektronickým podpisem. Uvedenými způsoby je však možné doručovat pouze tehdy, pokud osoba zúčastněná na správě daní má zřízenou datovou schránku nebo podatelnu, která disponuje prostředky pro přijímání certifikovaných písemností. Platí, že správce daně je povinen komunikovat elektronicky, pokud adresát má zřízeny příslušné technické prostředky. Osoba zúčastněná na správě daní však tyto povinnosti nemá, a i když má např. datovou schránku, může písemnosti doručovat osobně do podatelny správce daně nebo prostřednictvím pošty.

Správce daně doručuje rovněž prostřednictvím držitele poštovní licence nebo, pokud tak stanoví daňový řád nebo jiný zvláštní právní předpis, též veřejnou vyhláškou.

Při praktické aplikaci doručování v daňovém řízení a veřejné správě obecně je třeba mít na paměti, tzv. **fikci doručení**. Tento právní pojem znamená, že písemnost, která je adresátovi doručena do datové schránky nebo jiným, zákonem předvídaným způsobem, se považuje za doručenu desátým dnem, i když se adresát o písemnosti nedozvěděl. Samozřejmě správce daně je povinen prokázat doručení písemnosti a vznik fikce. Daňový řád rovněž upravuje možnost navrácení zmeškané lhůty nebo neúčinnost doručení z omluvitelných důvodů.

V některých případech se může stát, že správce daně doručí do datové schránky nebo elektronické podatelny fyzické osoby, avšak doručí nesprávně. Příkladem může být datová schránka advokáta, který ji má od 1. 7. 2012 zřízenou ze zákona pro výkon své právní praxe. Správce daně doručí do této schránky písemnost, ve které ho vyzve k úhradě daně z jeho rekreační nemovitosti. Pokud však advokát se s písemností seznámí, tak doručení je právně účinné, neboť v souladu s judikaturou zde platí **materiální hledisko**, tedy faktická možnost, že adresát se s úřední písemností seznámil.⁵⁸

⁵⁸ K tomu srv. rozsudek NSS 1 As 90/2010.

Důležitými oprávněními správce daně, které daňový řád systematicky zařazuje do hlavy VI., nazvané Řízení a další postupy, jsou **práva a povinnosti správce daně při správě daní**, tedy nejen v samostatném řízení. V souladu se zásadou zákonnosti mají při těchto typech úkonů správce daně i osoby zúčastněné na správě daní jednoznačně stanovena svá práva i povinnosti.

Jedním ze základních práv každé osoby zúčastněné na správě daní je učinit vůči správci daně **podání**. Daňový řád výslovně stanoví, že podání je možné učinit písemně nebo ústně. Podání, která nejsou učiněna elektronickými prostředky nahrazujícími podpis podatele, viz výše, musí být vždy podepsána.

Daňový řád také výslovně zavádí zákonnou povinnost tzv. **formulářových podání**, tedy určitá tvrzení či úkony vůči správci daně činit na předepsaných tiskopisech Ministerstva financí.⁵⁹ Správce daně má vůči podateli v rámci zásady součinnosti **poučovací povinnost**, tj. vyzve k odstranění případných vad podání a musí poučit, jakým způsobem a v jaké lhůtě je třeba tak učinit.

Správce daně provádí z úřední povinnosti **vyhledávací činnost**, což je zjišťování, zda všechny daňové subjekty splnily svou registrační povinnost k různým typům daní. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti rovněž zjišťuje finanční a majetkové poměry daňových subjektů, pokud jsou rozhodné pro stanovení daňové povinnosti.

Za tímto účelem má správce daně právo předvolat osobu odlišnou od daňového subjektu (třetí osobu) za účelem **podání vysvětlení**. Vysvětlení lze odepřít v případech, kdy může odepřít svou výpověď svědek, tedy zejména pokud by třetí osoba sobě nebo osobám blízkým způsobila trestní stíhání či v případě povinnosti mlčenlivosti.⁶⁰ Protokol či úřední záznam o podání vysvětlení nelze použít jako důkaz v daňovém řízení z důvodu, že daňový subjekt nemá možnost se tohoto jednání zúčastnit a byly by tak porušeny základní zásady správy daní. Nicméně poznatky získané podaným vysvětlením slouží pak správci daně pro další činnost, např. místní šetření nebo daňovou kontrolu u konkrétních subjektů.

Správce daně je oprávněn provádět u daňových subjektů **místní šetření** k vyhledání důkazních prostředků pro daňové řízení. Oprávnění správce daně jsou podrobně zakotvena v § 81 daňového řádu, kde je zdůrazněna zásada zdrženlivosti a přiměřenosti, zejména

⁵⁹ Viz [www.mfcr.cz/daňová správa/tiskopisy](http://www.mfcr.cz/daňová_správa/tiskopisy).

⁶⁰ Srv. podrobně § 96 daňového řádu.

pokud se jedná o práva správce daně vstupovat do prostor sloužících daňovému subjektu pro bydlení.

Právům správce daně odpovídají **povinnosti daňových subjektů** poskytnout potřebnou součinnost, zejména doklady, a to jak originály, případně na své náklady pořídit kopie.

Daňový subjekt nebo osoba jím pověřená mají právo účastnit se veškerých úkonů správce daně v rámci místního šetření a vyjádřit se do protokolu nebo úředního záznamu, který správce daně o provedeném místním šetření sepíše.

Daňová kontrola slouží k ověření tvrzení daňového subjektu, např. správnosti daňového přiznání nebo pro zjištění jiných skutečností, které se vztahují k jednomu konkrétnímu daňovému tvrzení.

Daňová kontrola je zahájena buď písemným oznámením o provedení kontroly, kdy je daňový subjekt obvykle předvolán ke správci daně, nebo tím, že pracovník daně se dostaví k daňovému subjektu a prokáže se pověřením a služebním průkazem. Daňovou kontrolu lze tedy provádět jak v prostorách daňového subjektu, tak i kontrolou písemností u správce daně. Daňový řád k tomu v § 87 stanoví podrobnosti tzv. **prvního úkonu** správce daně při kontrole. Správce daně je povinen vymezit účel a rozsah kontroly a specifikovat požadavky na předkládané písemnosti. Daňová kontrola, pokud je řádně zahájena, je úkonem, který přerušuje běh prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně v celé délce 3 roky začne běžet dnem prvního úkonu znovu. Z toho důvodu je často předmětem sporů, zda kontrola byla zahájena řádně a včas, aby tedy byla skutečně tím úkonem, který má uvedené důsledky.

Ústavní soud (ÚS) ve svém nálezu pod spis. zn. I. ÚS 1835/07 z 18. 11. 2008 dospěl k závěru, že provedení daňové kontroly nemůže být svévolné, ale musí být podloženo konkrétními závěry nebo pochybnostmi o tom, že daňová povinnost, která je předmětem kontroly, byla splněna nesprávně. Správce daně tedy musí mít jasné a specifikované důvody již v okamžiku zahájení kontroly a s těmi musí kontrolovaného seznámit. Nedostatek důvodů nebo libovůle správce daně se ve světle uvedeného nálezu nezhojí tím, že na základě provedené kontroly bude zjištěno, že daň byla vypočtena a odvedena špatně.⁶¹

⁶¹ Nález je dostupný na www.concourt.cz/nalus, viz též SOVOVÁ, O. K nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11. 2008, Soudce 2/2009, str. 23 – 28.

V průběhu daňové kontroly má daňový subjekt povinnost spolupráce a součinnosti se správcem daně a má právo účastnit se veškerých úkonů pracovníků správce daně ve svých prostorách. V případě, že součástí daňové kontroly jsou výslechy svědků, má daňový subjekt právo být nejen přítomen, ale i klást otázky.

Každá kontrola musí být podložena zprávou, ke které má daňový subjekt právo se vyjádřit, a to ještě před jejím podpisem. **Kontrolní zpráva** je pak podkladem pro případné další opatření správce daně.

Daňový řád neobsahuje ustanovení, která by specifikovala délku kontroly, počet činností během kontroly či požadavek na její ukončení v určité lhůtě. Nicméně správce daně je limitován výše uvedeným ustanovením o nové prekluzivní lhůtě ke stanovení jím kontrolované daňové povinnosti. Nepřípustná je **opakovaná kontrola** u téhož subjektu v téže věci, pokud zákon nestanoví jinak, což je uvedeno v § 85, odst. 5 daňového řádu.

„ Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud

a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo

b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.“

Daňová tvrzení mohou být někdy neúplná nebo správce daně má určité pochybnosti. V takovém případě zašle daňovému subjektu **výzvu k odstranění pochybností**. Ta musí být zcela konkrétní, tj. správce daně musí přesně uvést, které údaje považuje za nesprávné, neprůkazné nebo nepodložené. Rovněž o jednání mezi správcem daně a daňovým subjektem k odstranění pochybností se sepisuje protokol nebo úřední záznam.

Z judikatury:

NSS 5 Afs 6/2008: *Dnem nabytí právní moci rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci vyměření či doměření daně, který je v případě zamítnutí odvolání zároveň dnem nabytí*

právní moci (dodatečného) platebního výměru správce daně, se rozumí den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu. Absence doručení odvolacího rozhodnutí v tříleté prekluzivní lhůtě má za následek marné uplynutí této lhůty.

NSS 9 Afs 8/2008: Správce daně je povinen umožnit daňovému subjektu k jeho žádosti nahlédnout do evidence daní a zjistit z ní veškeré informace vedené k jeho osobě, které byly použity jako podklad pro vydání platebního výměru na penále tohoto daňového subjektu.

6.4 Daňové řízení obecné a zvláštní

Daňový řád rozlišuje ve své systematice **obecná ustanovení o správě dania zvláštní část**, která upravuje **jednotlivé typy řízení**.

Z důvodů pedagogických nicméně tyto části správy daní budou pojednány postupně ve společné kapitole tak, aby byla zdůrazněna logická posloupnost jednotlivých postupů.

Každá fyzická či právnická osoba, která získá povolení k podnikání nebo začne provozovat jinou samostatnou výdělečnou činnost, je povinna registrovat se u správce daně.

Registrační řízení je upraveno §§ 125 - 131 DŘ, který rozlišuje mezi daňovým subjektem obecně a plátcem daně.

Daňový subjekt je povinen se registrovat do 30ti dnů ode dne, kdy oprávnění k činnosti nabylo účinnosti nebo, u činností bez oprávnění, kdy začal činnost provozovat. **Plátce** má tuto povinnost do 15ti dnů ode dne, kdy vznikla povinnost daň srážet nebo platit zálohy na daň.

Registrační povinnost je spojena pouze s pravidelnou činností, takže pokud daňový subjekt má jen nahodilé nebo jednorázové příjmy nebo je poplatníkem daně ze závislé činnosti nebo jen platí daně z nemovitosti, pak mu registrační povinnost nevzniká. Daňový subjekt je povinen svou registraci rozšířit vždy, když mu vznikne nová daňová povinnost.

Pokud daňový subjekt nesplní povinnost registrace, správce daně jej zaregistruje z úřední povinnosti. Při registraci správce daně vydává osvědčení o **daňovém identifikačním čísle**, které se skládá z kódu CZ a daňového identifikátoru. U fyzických osob je daňovým identifikátorem rodné číslo, u právnických osob je to identifikační číslo, které obdrží od Českého statistického úřadu při zápisu do obchodního rejstříku nebo jiné

předepsané evidence. **Daňové identifikační číslo, DIČ**, je daňový subjekt povinen používat při styku se správcem daně a dále v případech, kdy tak stanoví zákon.⁶²

Správce daně je povinen sám aktivně vyhledávat nejen daňové subjekty, které nesplnily svou registrační povinnost, ale má i právo vyhledávat další údaje o jejich majetku a to včetně informací ve sdružených databázích, jako jsou např. základní registry.⁶³

Na registrační řízení navazuje jako další typ **řízení o závazném posouzení**. Jde o povinnost správce daně k žádosti daňového subjektu podat výklad daňových důsledků jednání daňového subjektu. Závazné posouzení se vydává na dobu nejdéle 3 roky. Správce daně je, za nezměněných okolností, svým vlastním posouzením vázán.

DŘ vymezuje **daňové řízení jako postup za účelem správného zajištění a stanovení daně. Daňové řízení má rovněž za úkol zabezpečit úhradu daně. DŘ stanoví, že předmětem daňového řízení je konkrétní daňová povinnost. Daňové řízení končí splněním daňové povinnosti nebo jejím zánikem.**

Daňové řízení se, v závislosti na konkrétních okolnostech, dělí na další druhy řízení a jejich jednotlivé části.

Nalézací řízení

Vyměřovací řízení

Doměřovací řízení

Řízení o řádném opravném prostředku v nalézacím řízení

Placení daní

Řízení o posečkání daně a splátkách dlužné daně

Řízení o zajištění daně

Exekuční řízení

Řízení o řádném opravném prostředku v řízení při placení daní

⁶² Daňové subjekty, neplátcí DPH nejsou povinni své DIČ na fakturách uvádět. Praxe používání rodného čísla fyzických osob, ač mají přiděleno i identifikační číslo jako podnikatelé, je kritizována jak samotnými subjekty, tak se o ní diskutuje v rámci ochrany osobních údajů.

⁶³ Srv. zák. č. 111/2009 Sb., o základních registrech. Z dikce zákona však plyne, že sdružování databází musí provádět správce sám, nelze k tomu využít sdružených databází jiných subjektů, a to ani veřejné správy.

6.4.1 Nalézací řízení

Účelem nalézacího řízení je obecně řečeno stanovení daňové povinnosti.

S výjimkou daně dědické a darovací je **daňová soustava založena na principu samovyměřovacím**. Daňový subjekt je tedy povinen si daň sám vypočítat, zjištěnou daňovou povinností ohlásit daňovým tvrzením správci daně - podat přiznání nebo hlášení - a ve lhůtě stanovené pro podání daňového přiznání vyměřenou daň zaplatit.

Daňové přiznání se podává ve lhůtě 3 měsíce po skončení zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím je buď kalendářní nebo hospodářský rok. Pokud daňový subjekt má povinnost auditovat účetní závěrku⁶⁴ nebo má daňového poradce, pak předkládá daňové přiznání šest měsíců po skončení zdaňovacího období.⁶⁵ Plná moc pro daňového poradce musí být před uplynutím tříměsíční lhůty předložena správci daně.

Na základě žádosti daňového subjektu ze závažných důvodů může správce daně prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání o další 3 měsíce, případně u příjmů plynoucích ze zahraničí až o deset měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V případě úmrtí fyzické osoby, podává dědic daňové tvrzení šest měsíců po smrti daňového subjektu. V téže lhůtě má dědic nebo dědicové společně a nerozdílně povinnost dlužnou daň zaplatit. Pokud je možných dědiců více a nedohodnou se, určí osobu, která podá daňové tvrzení, správce daně.

V § 240 DŘ jsou vymezeny i povinnosti daňového subjektu - právnické osoby při zániku ať již s právním nástupcem nebo bez něj. Pokud je daňový subjekt v likvidaci, je povinnost podávat průběžně daňová tvrzení k jednotlivým daním tak, jak je postupně podnikatelská činnost ukončována. Při ukončení likvidace podává likvidátor poslední daňové tvrzení v návaznosti na rozdělení likvidačního zůstatku.

Platí, že bez souhlasu správce daně nelze, aby daňový subjekt ukončil podnikatelskou činnost, avšak pokud správce daně nereaguje ve lhůtě 2 měsíce od podání žádosti o souhlas, vzniká právní fikce, že tento souhlas byl vysloven.

Pokud daňový subjekt podal daňové přiznání v časovém předstihu a ještě před uplynutím řádné lhůty pro jeho podání zjistil, že se dopustil chyby, může bez jakékoli

⁶⁴ Viz § 20 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁶⁵ Toto obecné ustanovení může být modifikováno, např. zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ukládá všem poplatníkům předložit daňové přiznání do 31. ledna za předcházející kalendářní rok, a to i když mají daňového poradce.

sankce podat **opravné daňové přiznání**. V takovém případě správce daně přihlédne pouze k tomuto přiznání.

Doměřovací řízení znamená, že správce daně nebo sám subjekt zjistí, že původně vypočtená či stanovená daňová povinnost byla nesprávná.

Z moci úřední lze však daň doměřit pouze na základě výsledků daňové kontroly. Pokud by správce daně zjistil z jiné své činnosti, že daňový subjekt nesprávně vypočetl daň, pak jej vyzve k podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Zákon stanoví, že musí jít o důvodný předpoklad, že daňová povinnost bude vyšší než ji např. sám daňový subjekt vypočetl.

Je samozřejmě na zvážení daňového subjektu, zda výzvě správce daně vyhoví. Pokud ne, musí správce daně sám provést úkony ke správnému stanovení daňové povinnosti. Nicméně výzvou správce daně se prodlužuje lhůta pro stanovení daně o 12 měsíců – viz § 148, odst. 2, písm. a) DŘ.

Dodatečné daňové přiznání je upraveno v § 141 DŘ. Lze jím opravit chyby i po uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení. Institut dodatečného daňového přiznání umožňuje daňovému subjektu buď využít možnosti za nižší sankci opravit daňovou povinnost vypočtenou v neprospěch správce daně nebo požadovat zpět vrácení části již uhrazené daně. Pokud by však daňový subjekt požadoval vrátit přeplatek na dani, musí dodatečné daňové přiznání podat ve tříleté prekluzivní lhůtě podle § 148 DŘ.

Možnosti podat dodatečné daňové přiznání nelze využít v okamžiku, kdy správce daně sám zahájil úkony ke zjištění daňové povinnosti za období, jehož by se oprava týkala. Tímto úkonem je zejména daňová kontrola. Dodatečné daňové přiznání nelze rovněž podat tehdy, pokud vyměřená daňová povinnost byla přezkoumána soudem a rovněž v případech, kdy se použijí mimořádné opravné nebo dozorčí prostředky.

Pokud má správce daně pochybnosti o správnosti daňového přiznání nebo považuje daňové přiznání za neúplné, zahájí s daňovým subjektem **vytýkací řízení**, jehož účelem je nejasnosti odstranit. Vytýkací řízení se zahajuje písemnou výzvou správce daně, který je povinen přesně specifikovat, v čem spatřuje nejasnosti či neúplnost daňového přiznání a co má daňový subjekt doložit nebo vysvětlit. Lhůta k odpovědi na výzvu nesmí být kratší než 15 dnů.

Pokud daňový subjekt pochyby neodstraní nebo se správcem daně nespolupracuje, správce daně může stanovit daň sám na základě dokazování. Důkazní prostředky jsou

uvedeny v § 93 DŘ. Správce daně může přijmout jako důkaz nejen daňové tvrzení nebo listiny, svědecké výpovědi a protokoly, ale rovněž veškerá zjištění, která sám provedl při své úřední činnosti. Hodnocení důkazů dle výše uvedení zásady volného hodnocení důkazů završuje nalézací řízení, avšak v souladu s judikaturou je správce daně, stejně jako u stanovení dalších pomůcek, povinen vždy hledat důkazy i ve prospěch daňového subjektu.

Po vyčerpání možností ke stanovení daně na základě dokazování v průběhu daňového řízení lze **daň stanovit podle pomůcek**. Za pomůcku může sloužit vše, co vede k určení daňové povinnosti. Mohou to být předchozí daňová přiznání subjektu nebo zjištění z úřední činnosti správce daně, např. o uhrazených fakturách ze strany jiného subjektu, nebo také může správce daně vyjít ze srovnání s daňovým subjektem, který v obvodu jeho působnosti vykonává stejnou nebo obdobnou činnost v tomtéž rozsahu.

V případě, že nelze daňovou povinnost určit žádným z výše vedených způsobů, mohou daňový subjekt a správce daně výši daně dohodnout, DŘ používá v § 98, odst 4. termín „sjednat daň“. **Sjednání daně** je uvedeno v protokolu, na který navazuje rozhodnutí správce daně. Proti rozhodnutí o sjednané daní nelze použít opravné prostředky.

Pokud daňový subjekt nepodá ani přes výzvu správce daně daňové přiznání nebo hlášení, správce daně může užít **zákonnou fikci daňové povinnosti v nulové výši**. V DŘ je upraven **zákaz přenosu daňové povinnosti**, který znamená, že pokud daňový subjekt uzavře s jinou osobou dohodu o tom, že za něj uhradí daň, tak v daňovém řízení se k těmto dohodám nepřihlíží, pokud právní předpisy nestanoví jinak. Toto samozřejmě neznamená, že konkrétní daň nemůže být hrazena z účtu jiné osoby, než je daňový subjekt⁶⁶, avšak tento za správnost výpočtu a úhradu daně odpovídá.

Vyměření nebo doměření daně se vždy provádí **platebním výměrem**, proti němuž je přípustné odvolání. Platební výměr stanoví daňovou povinnost je správním rozhodnutím, kterým se zasahuje do práv a povinností daňového subjektu, a proto po vyčerpání řádných opravných prostředků jej lze nechat přezkoumat správním soudem.

Pojem **rozhodnutí** vymezuje § 101 daňového řádu; formální a obsahové náležitosti daňového rozhodnutí jsou uvedeny v § 102 DŘ. Na rozhodnutí při správě daní se jsou kladeny stejné požadavky jako na jiná správní rozhodnutí. Pro daňové subjekty má zásadní

⁶⁶ Např. úhrady doplatku na dni z příjmů fyzických osob ze společného účtu manželů nebo dohoda stran při prodeji nemovitosti, že částku potřebnou k úhradě daně složí do advokátní či notářské úschovy a po vkladu práva vlastnického a podání daňového přiznání bude uvolněna přímo na účet správce daně.

význam povinnost správce daně rozhodnutí odůvodňovat s výjimkou těch rozhodnutí, o kterých zákon stanoví, že se nemusí odůvodňovat. Neodůvodňuje se především platební výměr, kterým je odměřena daňová povinnost zjištěná na základě daňové kontroly. Zpráva nebo protokol o daňové kontrole jsou v tomto případě považovány za odůvodnění rozhodnutí.

Následně pak DŘ uvádí vysvětlení pojmů **právní moc a vykonatelnost rozhodnutí**. Rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení nebo bylo-li podepsáno oprávněnou úřední osobou, pokud se rozhodnutí nedoručuje.

Účinnost rozhodnutí nastává okamžikem, kdy bylo předepsaným způsobem oznámeno daňovému subjektu.⁶⁷ Pravomocné je rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat. Vykonatelné je takové účinné rozhodnutí, proti kterému se nelze odvolat nebo pokud nemá odvolání odkladný účinek. V každém rozhodnutí musí být stanovena lhůta k dobrovolnému plnění a teprve po jejím marném uplynutí lze přikročit k jeho výkonu.

Z judikatury:

NSS2 Afs 52/2005: Platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty prekluzivní lhůty.

NSS 8 Afs 74/2009: Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správce daně, potažmo následně soud, měl při svém rozhodování na výběr, které z důkazů provede a které nikoli a o které z provedených důkazů opře své skutkové závěry a které prohlásí za nerelevantní či nadbytečné. Nelze totiž připustit, aby posuzující orgán připustil pouze takové důkazy, které svědčí jen ve prospěch či jen v neprospěch daňového subjektu. Důkazní návrh nelze odmítnout jen proto, že je v rozporu s jiným - dříve získaným důkazem.

NSS 5 Afs 92/2008: Vytýkací řízení je nástrojem řízení vyměřovacího, který je ve lhůtě stanovené pro vyměření nebo doměření daně uplatnitelný pouze v případech, že vyměřovací řízení bylo ohledně konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Vytýkací řízení však nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně správcem daně v prvním stupni.

⁶⁷ K tomu srv. ustanovení o doručování v části 6.3.

NSS 7 Afs 50/2010: Má-li k téže otázce správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoliv. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výslechu znalce, popřípadě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namíště přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.

NSS 5 Afs 72/2008: Pokud daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a zároveň není možné stanovit daň dokazováním, je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň podle pomůcek. Správce daně tedy nemůže v takové situaci postupovat tak, jako by daň stanovil dokazováním, nepostačují-li shromážděné důkazy k přesnému určení výše daně.

6.5 Placení daní

Významnou součástí daňového řízení je zajištění toho, aby daně byly zaplacený. DŘ samozřejmě počítá s tím, že daň bude zaplacená řádně a včas. Správa daní dává jednak daňovému subjektu možnost požádat o úlevy v případě nepříznivé ekonomické situace, jednak správci daně prostředky k vymožení daňové povinnosti, která splněna není.

Pokud má daňový subjekt vážné důvody, může požádat správce daně o **posečkání s platbou daně**. Posečkání je možné z důvodů ohrožení výživy daňového subjektu nebo osob na něm závislých, dále pokud by neprodlená úhrada daně vedla k zániku daňového subjektu a zároveň by vybraná daň byla nižší než očekávaný daňový výnos v příštím zdaňovacím období. Dále je možné posečkat s placením daně i z jiných důvodů, které DŘ uvádí jako vážnou újmu pro daňový subjekt. Je tedy i na posouzení správce daně, zda v konkrétním případě vyhoví či nikoli. Zamítavé rozhodnutí správce musí být vždy odůvodněno. Žádost o posečkání je zpoplatněna správním poplatkem ve výši 100,- Kč a správce daně je povinen o ní rozhodnout ve lhůtě 30 dnů ode dne jejího podání. Také žádost o povolení splátek dlužné daně se považuje za žádost o posečkání.

Velmi důležité je, že po dobu, kdy je daň posečkána, neběží daňovému subjektu sankční úrok z prodlení,⁶⁸ ale počítá se podstatně nižší úrok v roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den

⁶⁸ Viz tabulka 3.

příslušného kalendářního pololetí.⁶⁹

Správce daně je povinen přijímat jak hotovostní, tak bezhotovostní platby na dlužné daně. Daňový subjekt sám určuje, na kterou daňovou povinnost je platba zasílána. Toto určuje předčíslení účtu příslušného správce daně. Pokud není uvedeno předčíslení nebo je daň zasílána s identifikací povinnosti, kterou daňový subjekt nemá, pak správce daně zašle výzvu, aby si daňový subjekt příslušnou povinnost sám určil. Variabilním symbolem platby je vždy DIČ subjektu. Tato identifikace je nezbytná pro správné přiřazení platby na účet konkrétního subjektu.

Platí tzv. **zákaz přenosu daňové povinnosti**, tj. že za své povinnosti odpovídá každý daňový subjekt sám. To samozřejmě neznamená, že daň nemůže být odeslána a uhrazena jinou osobou, ale vždy s variabilním symbolem - DIČ subjektu. Navíc se osoba, která uhradí dlužnou daň, vystavuje riziku, že i když se zjistí, že ji uhradila omylem, může správce daně použít tuto platbu na jiné povinnosti toho, kdo daň zaplatil.

Pokud platba není identifikována do šesti let od konce roku, kdy ji správce daně přijal, pak zaniká nárok na její vrácení.

DŘ jednoznačně stanoví, že dnem přijetí bezhotovostní platby je vždy den, kdy byla platba připsána na účet správce daně. U hotovostní platby v pokladně správce daně je platba zaevidována dnem převzetí.

Správce daně má rovněž možnost zajistit úhradu dosud nesplacené nebo i nestanovené daně.

U nepřímých daní, včetně cla, je nejčastějším způsobem **zajištění** bankovní záruka. U silniční daně nebo daní z příjmů stanoví jednotlivé zákony povinnost platit zálohy na daně čtvrtletně nebo pololetně v závislosti na výši daňové povinnosti předchozího kalendářního roku. Při změně poměrů, např. ukončení podnikání fyzické osoby nebo prodeje motorového vozidla, je možné i v průběhu zdaňovacího období požádat správce daně o snížení nebo zrušení povinnosti zálohovat daně.

⁶⁹ § 157, odst. 2 DŘ.

6.5.1 Opravné prostředky

Proti každému rozhodnutí nebo i jinému postupu správce daně, pokud jsou jimi dotčena práva daňového subjektu i dalších osob zúčastněných na správě daní, jsou přípustné různé typy opravných a nápravných prostředků.

Opravné prostředky daňový řád dělí na **řádné opravné prostředky** a **mimořádné opravné prostředky**. Nápravným prostředkem jsou i tzv. **dozorčí prostředky**.

Opravnými prostředky proti nepravomocnému rozhodnutí jsou **odvolání a rozklad**, čímž se sjednocuje terminologie se správním řízením. K mimořádným opravným prostředkům pak patří **návrh na povolení obnovy řízení**, který podává osoba zúčastněná na správě daní. Dozorčí prostředky používá správce daně v případě, že postupuje z moci úřední. **K dozorčím prostředkům náleží obnova řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.**

V daňovém řízení opravné prostředky, a to ani řádné, **nemají odkladný účinek**, pokud zákon nestanoví jinak. Proto u odvolání proti nepravomocnému rozhodnutí stanoví zákon odvolací lhůtu 30 dnů ode dne jeho doručení.

Odvolání se podává prostřednictvím prvostupňového orgánu správce daně, tedy finančního, resp. celního úřadu, k druhostupňovému orgánu. Tím je finanční nebo celní ředitelství. Pokud o odvolání rozhodne správce daně prvního stupně, tak i pokud mu ve smyslu § 113 odst. 1 písm. a) DŘ vyhověl v plném rozsahu, může se daňový subjekt proti tomuto rozhodnutí o odvolání moci ještě dále odvolat.

Je-li odvolání postoupeno k rozhodnutí odvolacímu orgánu a druhostupňový orgán provádí v rámci odvolacího řízení dokazování či dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tento názor bude v neprospěch odvolatele, je odvolací orgán povinen seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil nebo navrhl provedení dalších důkazních prostředků⁷⁰. Lhůta na vyjádření přitom nesmí být delší než 15 dnů. Pokud by po uplynutí této lhůty odvolatel navrhoval provedení dalších důkazů, odvolací orgán k nim nebude moci přihlídnout.

⁷⁰ § 115 DŘ.

Rozklad

Rozklad je dalším řádným opravným prostředkem⁷¹, který lze podat proti rozhodnutí vydanému ústředním správním orgánem, např. ve věci loterií a sázkových her, kde správce daně je Ministerstvo financí.

Opravné a dozorčí prostředky jsou upraveny v §§ 108 - 123 daňového řádu.

Daňový řád upravuje i další **prostředky na ochranu osob zúčastněných na správě daní**, které nepatří mezi opravné a dozorčí prostředky.

Tabulka 2 – Prostředky na ochranu osob zúčastněných na správě daní

Název	Ustanovení v daňovém řádu
Prominutí daně	§ 259, 260
Stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně	§ 261
Námitka proti úkonu správce daně při placení daní	§ 159
Námitka na podjatost úřední osoby	§ 77
Stížnost poplatníka na postup plátce daně	§ 237
Žádost o prodloužení lhůty	§ 36
Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav	§ 37
Ochrana před nečinností správce daně (podnět, atrakce)	§ 38, 19
Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení	§ 48
Opravy zřejmých nesprávností rozhodnutí	§ 104
Prohlášení nicotnosti rozhodnutí	§ 105
Posečkání daně	§ 156, 157

⁷¹ § 108 odst. 2 DŘ.

Z judikatury:

Krajský soud v Ostravě, čj. 22 Ca 80/2008: V odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkoumání daňových rozhodnutí je správní orgán povinen uvést nejen to, na jakých konkrétních podstatných vadách řízení se rozhodnutí zakládá nebo se kterými konkrétními právními předpisy je v rozporu, ale také které konkrétní okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.⁷²

6.5.2 Vymáhání daní

Správce daně musí mít k dispozici donucovací prostředky k tomu, aby vymohl ta plnění, která nejsou odvedena od veřejných rozpočtů dobrovolně. K tomu slouží možnost exekuce na dlužná daňová plnění.

Daňová exekuce je upravena v §§ 172 - 232 DŘ. Exekuce nesmí být pro daňový subjekt likvidační, takže přímo v § 175, odst. 2 je zvláštní ustanovení provádějící **zásadu šetrnosti**. Uvedený paragraf nařizuje správci daně vybrat takový způsob výkonu rozhodnutí, jehož náklady nebudou ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. DŘ tedy nabádá správce daně k tomu, aby výkon rozhodnutí prováděl sám, protože v takovém případě jsou náklady na provedení výkonu rozhodnutí nejnižší. Způsob výpočtu nákladů stanoví § 182 DŘ a jejich výši zakotvuje § 183. Na nákladech řízení je správce daně vždy povinen vybrat částku 500,- Kč.

Nicméně na druhé straně správce daně není povinen ve všech případech provádět exekuci sám, ale může využít **vymáhání prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora**. Tento způsob výkonu rozhodnutí se používá v případech, kdy se dlužník zdržuje mimo obvod působnosti správce daně nebo je záležitost právně složitá.

DŘ považuje za způsob vymáhání dlužné daně i její **přihlášení do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby**.

Pro řádné provedení daňové exekuce je nezbytný tzv. **exekuční titul**, což je pravomocné a vykonatelné rozhodnutí správce daně, vykonatelný příkaz k zajištění daně nebo vykonatelný výkaz daňových nedoplatků.

⁷² Rozhodnutí č. 2618, Sbíрка rozhodnutí NSS 6/2012, www.nssoud.cz.

Exekuční řízení zahajuje správce daně vydáním exekučního příkazu; proti exekučnímu příkazu je přípustné odvolání ve lhůtě 15 dnů.

Exekuční příkaz se doručuje jak daňovému dlužníkovi, tak dalším osobám, zejména manželovi povinného, pokud existuje majetek ve společném jmění manželů. Manžel povinného má v exekuci stejné postavení jako daňový subjekt.

Daňovou exekuci lze provést pouze způsoby stanovenými v DŘ - § 178, odst. 5.

Daňová exekuce se provádí:

- a) *srážkami ze mzdy,*
- b) *příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,*
- c) *příkázáním jiné peněžité pohledávky,*
- d) *postižením jiných majetkových práv,*
- e) *prodejem movitých věcí, nebo*
- f) *prodejem nemovitostí.*

Správce daně může daňového dlužníka vyzvat k **prohlášení o majetku** (§ 180 DŘ). V tomto prohlášení je vyzvaná osoba povinna uvést veškerý svůj majetek. Pokud jde o fyzickou osobu, ta musí uvést i ty hodnoty, které patří do společného jmění manželů. Prohlášení dlužníka o majetku lze učinit ústně u správce daně nebo datovou zprávou i se zaručeným elektronickým podpisem, případně v listinné podobě s ověřeným vlastnoručním podpisem.

Pro prohlášení o majetku právnické osoby platí ustanovení o jednání jménem právnické osoby, takže před správcem daně jedná statutární orgán právnické osoby.

Vzhledem k tomu, že daňová exekuce je prováděna obdobným způsobem jako exekuce občanskoprávním soudem, stanoví DŘ, že subsidiárním právním předpisem je **občanský soudní řád**.⁷³

Daňovou exekuci je možné na návrh dlužníka nebo z moci úřední **odložit**.

Zastavení exekuce zcela anebo z části je možné nejen z moci úřední, na návrh dlužníka, ale i příjemce exekučního příkazu. Tento postup by přicházel v úvahu zejména

⁷³ Zákon č. 99/1963 Sb.

v případě, že dlužník je zaměstnán, avšak jeho příjem není postačující pro provádění srážek po dobu nejméně jednoho roku.

Obecně je důvodem pro zastavení exekuce skutečnost, že majetek dlužníka, resp. výtěžek z exekuce, nepokryje ani její náklady.

Již nařízenou exekuci nelze vykonat anebo je ji nutné přerušit, pokud s daňovým dlužníkem bylo zahájeno insolvenční řízení.

Z judikatury:

NS 20 Cdo 681/2001: Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu může být nařízena a provedena jen u pohledávky z účtu, jehož majitelem je povinný. Jiná pohledávka z účtu není způsobilým předmětem tohoto výkonu rozhodnutí, i kdyby na účet byly vloženy peněžní prostředky povinného.

6.5.3 Sankce za neplnění povinností při správě daní

Jak v daňovém řízení, tak i v souvislosti s placením jednotlivých daní vznikají daňovému subjektu různé povinnosti. Správce daně má k dispozici prostředky, kterými může vymáhat včasné splnění těchto povinností a součinnost daňového subjektu.

Samozřejmě i správce daně musí své povinnosti plnit nejen včas, ale v souladu se zásadou zákonnosti. Proto i správce daně je postihován za tzv. neoprávněné jednání. § 254 DŘ stanoví, že za neoprávněně vybranou daň náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněně vybrané částky: „ve výši roční repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.“

Daňový subjekt má nárok i na náhradu škody způsobenou nesprávným úředním postupem nebo nezákonným rozhodnutím.⁷⁴ V takovém případě se zaplacený sankční úrok na tuto náhradu započte.

⁷⁴ Srv. zák. č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Tabulka 3 - Sankce

Sankce v části čtvrté daňového řádu	
Druh sankce	Výše sankce
Pokuta za přešupek porušení mlčenlivosti (§	do 500.000 Kč
Pořádková pokuta (§247 až 249)	do 50.000 Kč, resp. do 5.000
Pokuta za opožďené tvrzení daně (§ 250)	od 500 Kč do 300.000 Kč
Penále (§ 251)	20 %, 1 %
Úrok z prodlení (§ 252 a 253)	ročně repo sazba + 14 %
Úrok z neoprávněného jednání správce daně (§	ročně repo sazba + 14 %

7 Závěr

Předložená studijní pomůcka slouží jako základní průvodce pojmy finančního a daňového práva. Finanční právo jako obor práva veřejného, jehož úkolem je mj. zajistit stabilitu veřejných financí, patří v současné době, s ohledem na ekonomickou krizi, která se dotýká nejen České republiky, ale celého jednotného vnitřního trhu Evropské unie, k rychle se měnícím oborům práva. Ne vždy jsou tyto změny uživateli zcela zaznamenány, a již dojde k další úpravě, zejména v systému daní. Proto jsou některé postupy vysvětleny obecně s tím, že konkrétní právní úprava je předmětem výkladu v rámci přednášek a jsou procvičovány na seminářích a řízených konzultacích. Základní pojmy hmotného práva jsou propojeny i s komunitární právní úpravou, neboť ta je nedílnou součástí právního řádu České republiky.

Podrobněji je pojednána správa daní, tj. procesní postupy správce daně, práva a povinnosti daňových subjektů. Procesní předpis, daňový řád, je zákonem, který vstoupil v účinnost k 1. 1. 2011 a je, nejen s ohledem na jeho relativní novost, ale i z důvodu skutečnosti, že mnozí studující se ocitají v postavení správce daně, zejména při vymáhání daňových povinností, rozebrán podrobněji.

Finanční právo je odvětvím práva, které má velmi blízko k právu správnímu. Pro pochopení fungování, zejména garancí práv daňových subjektů ve smyslu článku 2, odst. 2. 3 a článku 4 Listiny základních práv a svobod, je nezbytné seznámit se i s literaturou, která je základem pro zpracování těchto skript a rovněž s učebními pomůckami pro předmět Základy správního práva, kde jsou mj. podrobněji vyloženy principy přezkoumání rozhodnutí správce daně jak orgánu veřejné správy nezávislým soudem.

Vzhledem k již uváděné dynamice oboru je nutné, aby studující sledovali jak aktuální změny právních předpisů, tak soustavným studiem své znalosti prohlubovali a rozšiřovali. Věřím, že tato skripta je budou směřovat v dalším studiu i praktické aplikaci právních předpisů.

8 Literatura

Použitá a doporučená literatura:

BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha. C. H. Beck. 2006. ISBN 80-7179-431-7.

BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck. 2009. ISBN 978-80-7400-801-6.

GRUŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha. Linde. 2004. ISBN 80-7201-474-9.

HAVLAN, P. *Majetek státu v platné právní úpravě*. 2. vyd. Linde Praha 2006. ISBN 80-7201-578-8.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Wolters Kluwer Praha 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

SOVOVÁ, O., FIALA, Z. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň. A. Čeněk. 2009. ISBN 978-80-7380-223-3

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha. Linde. 2007. ISBN 978-80-7201-649-5.

BOHÁČ, R. Rozpočtové právo jako součást finančního práva. In *Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha. Leges 2009. str. 64-68. ISBN 978-80-87212-23-3.

HORZINKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V. *Organizace veřejné správy*. Skripta PA. Praha 2006. ISBN 80-7251-158-0.

KRAMÁŘ, K. K vývoji a koncepci finanční kontroly ve veřejné správě. In *Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha. Leges 2009. str. 190-200. ISBN 978-80-87212-23-3.

SCISCALOVÁ, M. Činnost územních finančních orgánů. In *Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Praha. Leges 2009. str. 349-351. ISBN 978-80-87212-23-3.

ŠTURMA, P., TOMÁŠEK, M. et al. Nové jevy v právu na počátku 21. století III. *Proměny veřejného práva*. Praha. Karolinum. 2009. 5. kapitola. ISBN 978-80-246-1662-9.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně. (2. část). *Daně a právo v praxi* 2010/8. ISSN 1802-8012.

KRATOCHVÍL, J., TARANDA, P. Daňový řád s komentářem. *Poradce* 2011/4. ISSN 1211-2437

MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVEOVÁ, P. B. Veřejné finance v teorii a praxi. *Finance a úvěr* č. 3/1993.

SOVOVÁ, O. K nálezů Ústavního soudu I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008. *Soudce* č. 2/2009. ISSN 1211-5347.

SOVOVÁ, O. Daně v judikatuře. *Soudce* č. 4/2009. ISSN 1211-5347.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.

zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

zákon č. 6/1993 Sb., o ČNB.

zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi.

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Webové stránky:

[www.justice.cz/info judikatura](http://www.justice.cz/info_judikatura)

www.concourt.cz

www.nssoud.cz

www.euroskop.cz

www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/eu_financni_perspektiva.html

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Pokyn_GFR_D_7.pdf

Seznam zkratk právních předpisů a pojmů použitých v textu

LZPS	Listina základních práv a svobod, úst. zák. č. 2/1993 Sb.
ÚS	Ústavní soud
NSS	Nejvyšší správní soud
NS	Nejvyšší soud
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Zákon o trojdani	zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti
ZDN	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Citace judikatury:

NSS, 1 Afs 118/2005, Sb. rozh. NSS, 6/2007, č. 1212 znamená, že jde o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod uvedeným číslem jednacím a je publikováno jako rozhodnutí č. 1212 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 6 z roku 2007. Rozhodnutí jiných soudů jsou uvedena názvem soudu a jednacím číslem; vždy jde o rozhodnutí publikovaná. Veškerá použitá rozhodnutí jsou dostupná na webových stránkách příslušných soudů nebo na infojudikatura - viz literatura.

9 Rejstřík

C

Celní, 7, 8, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 40, 41, 53, 69
Clo, 24, 25, 28
 autonomní, 24
 dovozní, 24
 kombinované, 25
 preferenční, 24
 průvozní, 24
 smluvní, 24
 specifické, 25
 tranzitní, 24
 valorické, 25
 vývozní, 24

Č

Česká národní banka, 15, 17

D

Daň, 5, 8, 19, 23, 25, 26, 29, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76
 darovací, 36, 38, 63
 dědická, 34, 36
 nepřímá, 34, 36
 přímá, 34, 39
 silniční, 35, 36, 39, 68
 spotřební, 34, 36, 37, 40, 42
 z energií, 34, 36, 41
 z nemovitostí, 19, 35, 36, 38
 z převodu nemovitostí, 36, 38
 z přidané hodnoty, 34, 41
 z příjmů, 33, 34, 39, 44
 z příjmů fyzických osob, 34, 39
 z příjmů právnických osob, 34, 39
Deklarant, 27, 28, 30
Dlužník, 71, 73
Doručování, 56, 57

E

Evropská centrální banka, 12
Evropská unie, 21
Exekuce, 28, 71, 72, 73

F

Finance, 6, 8, 9, 23, 43
Fiskus, 7, 30
Floating, 12

H

Hospodaření s majetkem státu, 7, 30, 31

I

Identifikační číslo, 61, 62

J

Judikatura, 8, 14, 17, 21, 30, 31, 48, 49, 51, 60, 66, 71, 73

K

Kontrola, 9, 53, 59, 60, 64
Kurz, 12
 fixní, 12
 pevný, 12
 plovoucí, 12

M

Majetek státu, 7, 30
Měna, 11, 12
 zúčtovací, 11
Mezinárodní, 9, 11, 37, 41, 45
Místní, 35, 50, 53, 58

N

Národní, 10, 11, 13, 14, 15, 17, 22, 67, 73
Nulifikace, 12

O

Odvolání, 28, 47, 50, 60, 65, 66, 69, 72
Opravné prostředky, 28, 65, 69

P

Pakt o stabilitě a růstu, 9
Peníze, 6, 11, 13
Plátce daně, 70
Platební výměr, 48, 65, 66
Poplatek
 správní, 49
Poplatky, 19, 32, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 53
 místní, 46, 50
 soudní, 46, 47
 správní, 48
Poplatník, 33, 46, 47, 50, 51
Právo, 6, 7, 9, 11, 16, 18, 24, 27, 31, 32, 46, 54, 55, 58, 59, 60, 62, 76
 finanční, 5, 6, 7, 75
Prohlášení o majetku, 72
Příkaz
 exekuční, 72
Příznání, 47, 54, 59, 63, 64, 65, 66

R

Registrační, 58, 61, 62
Režim, 25, 27
Rozhodnutí, 8, 14, 17, 25, 28, 30, 48, 50, 55, 56, 60, 65, 66, 67, 69, 70, 71, 73, 75
Rozklad, 69, 70
Rozpočet, 18, 19, 21, 22, 32, 35
 soukromý, 18

Ř

Řád, 8, 25, 53, 54, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 69, 70, 72, 75
Řízení

daňové, 55, 58, 62
doměňovací, 62, 64
exekuční, 62, 72
nalézací, 62, 63, 65
registrační, 61
sporná, 46
vyměňovací, 66
vytýkáací, 64

S

Sankce, 23, 64, 73, 74
Sazebník, 47, 49
Soudní, 24, 25, 28, 47, 50, 53, 56, 72
Správa, 53, 54, 67, 75
Správce daně, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63,
64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75
Správní, 7, 25, 28, 46, 48, 49, 50, 53, 65, 71

Státní, 9, 18, 19, 20, 24, 35, 40, 46, 49, 53
Subjekt, 13, 16, 34, 42, 54, 55, 56, 58, 59, 60, 61, 63,
64, 65, 67, 68, 69, 71, 72, 73

T

Titul
exekuční, 71
Tvrzení, 54, 56, 58, 59, 60, 63, 64, 65, 74

V

Veřejné, 6, 7, 9, 13, 18, 26, 27, 30, 37, 38, 48, 49, 50,
53, 54, 55, 56, 57, 71, 75
Vztahy, 5, 6, 8, 23

Z

Základní zásady správy daní, 27, 54, 58
Zákon, 8, 15, 17, 18, 25, 26, 30, 33, 45, 51, 53, 54, 57,
60, 62, 66, 69
Zvláštní, 6, 11, 24, 27, 46, 57, 61, 71

Redakční rada Edice texty k sociální práci:

Mgr. Karel Bauer, Mgr. Radka Janebová, Ph.D., PhDr. Martin Smutek, Ph.D.,
Mgr. Zuzana Truhlářová, Ph.D.



Řada: Právo v sociální práci - sv. 13

Název: **Základy finančního práva**

Rok a místo vydání: 2013, Hradec Králové

Vydání: první

Náklad: 200

Vydalo nakladatelství Gaudeamus při Univerzitě Hradec Králové jako svou
1203. publikaci.

ISBN 978-80-7435-263-8