

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA PRÁVNICKÁ**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

2013

Hana Gáboríková

**Západočeská univerzita v Plzni**  
**Fakulta právnická**  
**Katedra finančního práva a národního hospodářství**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

Vyměřovací řízení v rámci spotřebních daní

Zpracovala: Hana Gáboríková

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. et Mgr. Silvie Anderlová

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Hana GÁBORÍKOVÁ**  
Osobní číslo: **R11B0031P**  
Studijní program: **B6804 Právní specializace**  
Studijní obor: **Veřejná správa**  
Název tématu: **Vyměřovací řízení v rámci spotřebních daní**  
Zadávající katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod
2. Spotřební daně
3. Vyměřovací řízení
4. Poznatky z praxe
5. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 30

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

- Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 s.
- Bakeš, M. a kol. Finanční právo. Praha: C.H.Beck, 2006, 771 s.
- Kobík, J., Kohoutková, A. Daňový řád s komentářem 2011. ANAG Nakladatelství, 2010, 960s.
- Hrstková Dubšeková, L. Meritum Daňový řád 2011. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 172 s.

Vedoucí bakalářské práce:

JUDr. et Mgr. Silvie Anderlová

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání bakalářské práce: 19. ledna 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: 31. března 2013

Doc. JUDr. Ján Pauly, CSc.

děkan



JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.

vedoucí katedry

V Plzni dne 12. září 2012

**Prohlášení**

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

Plzeň, březen 2013



Hana Gáboríková

## **Poděkování**

Děkuji vedoucí mé práce JUDr. et. Mgr. Silvii Anderlové za její odborné vedení, rady a doporučení při zpracování této bakalářské práce. Chtěla bych vyjádřit vřelý dík za to, že mi umožnila zpracovat toto téma na můj návrh.

## Obsah

<b>1.</b>	<b>Úvod.....</b>	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>Spotřební daně.....</b>	<b>3</b>
2.1.	Vymezení spotřebních daní.....	3
2.2.	Právní úprava správy spotřebních daní .....	3
2.3.	Základní pojmy .....	5
2.4.	Konstrukční prvky spotřebních daní .....	7
2.5.	Správa spotřebních daní obecně.....	10
2.6.	Správa SPD celními orgány .....	10
2.7.	Mechanismus výběru spotřebních daní.....	12
2.8.	Začlenění spotřebních daní v rámci daňové soustavy České republiky.....	14
2.9.	Rozpočtové určení spotřebních daní .....	15
<b>3.</b>	<b>Vyměřovací řízení .....</b>	<b>16</b>
3.1.	Základní pojmy z daňového řádu.....	16
3.1.1.	Správa daně.....	16
3.1.2.	Daň.....	17
3.1.3.	Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní.....	17
3.1.3.1.	Správce daně.....	17
3.1.3.2.	Osoby zúčastněné na správě daní .....	18
3.1.3.2.1.	Daňový subjekt .....	19
3.1.3.2.2.	Třetí osoby .....	19
3.2.	Postavení vyměřovacího řízení v daňovém řízení .....	20
3.3.	Řádné daňové přiznání.....	21
3.3.1.	Způsoby podávání daňových přiznání .....	22
3.3.2.	Lhůty pro podání daňových přiznání .....	23
3.3.2.1.	Obecná lhůta pro podání daňových přiznání .....	23
3.3.2.2.	Speciální lhůta pro podání daňových přiznání .....	23
3.3.2.3.	Lhůta pro podání daňových přiznání při dovozu vybraných výrobků <sup>24</sup>	
3.3.2.4.	Lhůta pro podávání daňových přiznání k dani z tabákových výrobků <sup>24</sup>	
3.3.2.5.	Lhůty pro podávání daňových přiznání ve specifických případech ..	25
3.4.	Opravné daňové přiznání .....	26

3.5. Dodatečné daňové přiznání .....	26
3.5.1. Druhy dodatečného daňového přiznání .....	26
3.5.2. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání .....	27
3.5.3. Překážky k podání dodatečného daňového přiznání.....	27
3.6. Postup při vyměření a stanovení daně.....	28
3.6.1. Souhlasné vyměření daně a platební výměr .....	29
3.6.2. Odchylné vyměření daně a platební výměr .....	32
3.7. Postup a stanovení daně při nepodání řádného daňového přiznání .....	33
3.8. Stanovení daně dokazováním, podle pomůcek a sjednání daně .....	35
3.8.1. Stanovení daně dokazováním .....	35
3.8.1.1. Důkazní prostředky .....	38
3.8.2. Stanovení daně podle pomůcek .....	41
3.8.2.1. Pomůcky .....	43
3.8.3. Sjednání daně .....	43
3.9. Lhůta pro stanovení daně .....	44
<b>4. Poznatky z praxe .....</b>	<b>47</b>
4.1. Aplikační problémy - vyměření spotřební daně v souvislosti s užitím postupu k odstranění pochybností .....	47
4.2. Použití výsledů místního šetření pro vyměření spotřební daně .....	48
4.3. Jak odstranit nejistotu daňového subjektu při vyměření spotřební daně ?.....	49
4.4. Je stanovena správci daně lhůta pro vyměření spotřební daně ?.....	49
<b>5. Závěr.....</b>	<b>51</b>
<b>6. Resumé .....</b>	<b>54</b>
<b>7. Seznam použitých pramenů .....</b>	<b>56</b>
<b>8. Přílohy.....</b>	<b>58</b>



## 1. Úvod

Spotřební daně byly do daňové soustavy České republiky zavedeny s účinností od 1. ledna 1993 a staly se tak součástí daní nepřímých neboli součástí systému daní ze spotřeby. Jejich režim byl upraven zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, přičemž správci této daně byly územní finanční orgány. Tento zákon byl nahrazen zcela novým. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) s účinností od 1. ledna 2004 svěřil správu spotřebních daní do výhradní kompetence celních orgánů, což v praxi znamená, že ty se staly správci spotřebních daní nejen v případě dovozu, ale i v případě tuzemských plnění.

Celní správa jako uniformovaná a ozbrojená složka vybavená novými kompetencemi výrazně přispěla ke zkvalitnění správy spotřebních daní, jelikož ta, vzhledem ke zvýšené rizikovosti zboží podléhajícímu těmto daním, vyžaduje důsledné fyzické monitorování zboží a náročnou práci v terénu.

Spotřební daně (akcízi) jsou významným zdrojem příjmu veřejného rozpočtu, proto je velká pozornost věnována jejich výběru, tedy správě daní. Procesním předpisem, který upravuje správu spotřebních daní, stejně tak jako všech ostatních daní, je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Daňový řád s účinností od 1. ledna 2011 nahradil předchozí právní úpravu daňového procesu, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Téma bakalářské práce jsem si zvolila z důvodu profesního zájmu o danou problematiku, jelikož působím na celním úřadě jako úřední osoba správce spotřební daně. Mým hlavním cílem je analyzovat proces vyměření spotřební daně a závěrem zhodnotit přínos nové právní úpravy pro vyměřovací řízení. Práci jsem obohatila o znalosti z vlastní praxe, příklady ze soudní judikatury<sup>1</sup> a bohatý poznámkový aparát, což sice vede k velkému rozsahu poznámek pod čarou, ale smyslem je snadnější pochopení analyzovaného problému a zvýšení užité hodnoty textu. Další užitou metodou je

---

<sup>1</sup> Použitá soudní judikatura byla vytvářena i v době, kdy procesním předpisem pro správu daní byl zákon o správě daní a poplatků, ale použitá rozhodnutí jsou aplikovatelná a užitečná i při platnosti nové právní úpravy.

metoda komparace procesních právních norem<sup>2</sup>, a to v případech, kdy vyměřovací řízení doznalo podstatných změn z hlediska vyměření spotřební daně.

V první části práce se zabývám vymezením spotřebních daní a jejich platnou právní úpravou. Následně jsou osvětleny základní pojmy jako je vybraný výrobek, daňový sklad, uživatel, oprávněný příjemce, daňový zástupce, režim podmíněného osvobození od spotřební daně, volný daňový oběh, vznik daňové povinnosti, povinnost daň přiznat a zaplatit, nárok na vrácení spotřební daně. K vyjádření daňové povinnosti a pro charakteristiku spotřebních daní je nutné uvést základní prvky daňové konstrukce, kterými jsou plátce, předmět, základ a sazby spotřební daně, osvobození od daně, zdaňovací období a splatnost daně.

Velmi důležité je proniknutí do principu, na základě kterého dochází ke zdanění výrobku spotřební daní, popř. k jeho osvobození, proto jednu podkapitolu věnuji mechanismu výběru spotřebních daní.

Úvodní kapitola je uzavřena začleněním spotřebních daní do daňové soustavy České republiky a jejich rozpočtovým určením.

Druhá a stěžejní kapitola je věnována již samotnému vyměřovacímu řízení v rámci spotřebních daní, které je obligatorní částí daňového řízení, neboť bez něj nelze daň podle zákona vybrat. Z praktického hlediska je tato kapitola protkána zásadami daňového řízení, které jsou důležitým prostředkem pro interpretaci a aplikaci všech daňových zákonů a uplatňují se v průběhu celé správy daní. Domnívám se, že je vhodné osvětlit některé pojmy, které se užívají v textu a mají přímou souvislost s celkovým cílem této práce.

Samostatné podkapitoly druhé části se věnují průběhu vyměřovacího řízení od podání daňového přiznání (druhy, způsoby a lhůty pro podání daňových přiznání), je však řešen i postup a stanovení daně při nepodání daňového přiznání, až po samotné vyměření a stanovení daně, včetně lhůt pro její stanovení. Důraz byl kladen nejen na zákonný postup správce daně při vyměření spotřební daně, ale byly také uvedeny možnosti jednání daňových subjektů, které jim daňový řád nabízí<sup>3</sup>.

V závěru budou uvedeny poznatky získané vlastní praxí a dopady zavedení daňového řádu v souvislosti s vyměření spotřební daně.

---

<sup>2</sup> Komparace daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků.

<sup>3</sup> Např.: Možnost opravy tvrzení daňového subjektu do doby uplynutí zákonné lhůty prostřednictvím instrumentu opravného daňového přiznání, případně dodatečného daňového přiznání.

## 2. Spotřební daně

### 2.1. Vymezení spotřebních daní

Spotřební daně postihují úzkou skupinu výrobků, tzv. vybrané výrobky, podle nichž mají jednotlivé daně svůj název. Podle platné právní úpravy<sup>4</sup> v České republice tvoří spotřební daně:

- a) daň z minerálních olejů,
- b) daň z lihu,
- c) daň z piva,
- d) daň z vína a meziproductů,
- e) daň z tabákových výrobků.

### 2.2. Právní úprava správy spotřebních daní

Základem pro správu spotřebních daní je triáda těchto zákonů:

- Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, který upravuje územní, věcnou a místní působnost celních orgánů, jedná se o tzv. kompetenční právní předpis,
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů<sup>5</sup>, upravuje obecnou procesněprávní stránku správy daní, a
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, upravuje především hmotněprávní stránku, ale i speciální procesněprávní stránku správy spotřebních daní.

Prováděcí předpisy uvádí prostřednictvím technických a organizačních podmínek zákonná ustanovení do života. Jsou jimi nařízení vlády a vyhlášky, mezi které zejména (ve vztahu ke spotřebním daním) patří:

- Vyhláška č. 190/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu,
- Vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím související,
- Vyhláška č. 48/2008 Sb., "vracení spotřební daně ze zelené nafty",

<sup>4</sup> Zákon o spotřebních daních. Vymezení spotřebních daní nalezneme v jeho ustanovení § 1 odst. 2.

<sup>5</sup> Zákon č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád a další související zákony.

- Vyhláška č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů,
- Vyhláška č. 34/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování některých dalších minerálních olejů,
- Vyhláška č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb.,
- Vyhláška č. 275/2005 Sb., kterou se stanoví postup při zpracování návrhů cen u cigaret pro konečného spotřebitele a při změnách těchto cen,
- Vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů,
- Vyhláška č. 468/2003 Sb., "stanovení extraktu původní mladiny před zkvašením",
- Vyhláška č. 467/2003 Sb., "používání tabákových nálepek",
- Vyhláška č. 413/2003 Sb., "vracení spotřební daně z topných olejů",
- Vyhláška č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky,
- Vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu,
- Nařízení vlády č. 172/2006 Sb., o stanovení hodnoty kontrolní pásky určené ke značení lihu vyrobeného na daňovém území České republiky nebo na daňové území České republiky dovezeného,
- Nařízení č. 188/1929 Sb., kterým se připouští k úřednímu zjišťování alkoholu, vyrobeného v produkčním lihovaru, jejichž rozsah výroby nepřekročuje 160 hektolitrů lihu, kontrolní měřidlo soustavy Zehrovy malý typ,
- Nařízení č. 146/1927 Sb., kterým se připouští k úřednímu zjišťování alkoholu vyrobeného v lihovarech kontrolní měřidlo soustavy Zehrovy.

Z pohledu práva Evropské unie, včetně práva Evropských společenství, je základním dokumentem pro harmonizaci spotřebních daní směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice

92/12/EHS<sup>6</sup>. Je harmonizován předmět zdanění a dále jsou dohodnuty například minimální sazby u vybraných výrobků.

Další směrnice upravují již konkrétně jednotlivé spotřební daně, jako např.:

- Směrnice Rady 95/59/ES, kategorizující tabákové výrobky,
- Směrnice Rady EU 92/84/EHS, o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů a
- Směrnice Rady EU 92/81/EEC, o harmonizaci nepřímých daní v oblasti minerálních olejů.

Důležitými předpisy jsou také pokyny Ministerstva financí, zejména řady „D“, které reflektují správní praxi a zároveň ji usměrňují. Účelem těchto pokynů je především tuto praxi sjednotit. Obecně platí, že pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, ale i přesto, jak vyplývá z rozsudku NSS<sup>7</sup>, mají správní orgány, tedy i celní, povinnost se jimi ve správní praxi řídit. Výjimku tvoří pouze případy, kdy se taková praxe neslučuje s obecně závaznými právními předpisy. Užívané pokyny ve vztahu ke spotřebním daním jsou zejména tyto:

- Pokyn D-349, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu,
- Pokyn D-348 o stanovení lhůt při správě daní
- Pokyn D-345 o zrušení pokynů řady D v souvislosti se zrušením zákona o správě spotřebních daní a
- Pokyn D-7 k postupu správců daně při doručování prostřednictvím datových schránek.

### **2.3. Základní pojmy**

Pro uvedení do problematiky spotřebních daní, považuji na tomto místě za vhodné vymezit níže uvedené pojmy, které budou následně užívány v textu. Jsou jimi: vybraný výrobek, daňový sklad, uživatel, oprávněný příjemce, daňový zástupce, podmíněné osvobození od spotřební daně, volný daňový oběh, vznik daňové povinnosti, povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit a nárok na vrácení spotřební daně.

---

<sup>6</sup> Mimo jiné také se zavedením systému pro kontrolu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně („EMCS“ – Excise Movement and Control System, dále jen „systém EMCS“) byla nutná úprava stávající národní právní normy.

<sup>7</sup> Rozsudek NSS ze dne 4.11.2009, č.j. 9 Afs 71/2009-55.

**Vybraný výrobek** je legislativní zkratka, kterou si zákon o spotřebních daních určil ve svém ustanovení § 1 odst. 1 písm. a). Vybranými výrobky tedy jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky.

**Daňový sklad** je prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu, na základě povolení<sup>8</sup> vydaného celním úřadem, vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá.<sup>9</sup> V daňovém skladu jsou výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, což v konečném důsledku znamená oddálení povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu.

**Uživatel** vybraných výrobků osvobozených od daně je právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od spotřební daně.<sup>10</sup> Pro tento postup je nutné získat zvláštní povolení<sup>11</sup> od celního úřadu.

**Oprávněným příjemcem** může být právnická nebo fyzická osoba, která v rámci podnikání přijímá výrobky z jiného členského státu Evropské unie v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Status oprávněného příjemce získá žadatel na základě povolení správce daně.

**Daňový zástupce** provozovatele daňového skladu z jiného členského státu je právnická nebo fyzická osoba se sídlem (místem pobytu) v tuzemsku, která zastupuje v tuzemsku provozovatele daňového skladu z jiného členského státu Evropské unie. Daňový zástupce však nemá postavení provozovatele daňového skladu.

**Podmíněné osvobození od spotřební daně** znamená odklad povinnosti přiznat nebo zajistit, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu.

Definici **volného daňového oběhu** v zákoně o spotřebních daních nenajdeme, ale nalezneme, co se rozumí pod pojmem uvedení do volného daňového oběhu<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Ustanovení § 20 zákona o spotřebních daních.

<sup>9</sup> Ustanovení § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních.

<sup>10</sup> Ustanovení § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních.

<sup>11</sup> Podmínky pro vydání zvláštního povolení stanovuje ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních.

<sup>12</sup> V ustanovení § 3 písm. l) zákona o spotřebních daních 1. každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně, 2. každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, 3. každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, 4. každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

**Vznik daňové povinnosti** je vázán na okamžik výroby nebo dovozu vybraných výrobků. Je nutné rozlišovat mezi vznikem daňové povinnosti a povinností spotřební daň přiznat a zaplatit, neboť v období mezi těmito situacemi je výrobek v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Základní situace zakládající vznik **povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit** vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Další situace popisuje podkapitola s názvem mechanismus výběru spotřebních daní. Existují ovšem další, ale těm nemá význam se nyní věnovat, protože jsou svou četností a daňovým výnosem pouze okrajové.

V praxi se setkáváme s případy, kdy má plátce nebo osoba, která od něj vybrané výrobky nakoupila za cenu včetně spotřební daně, jednorázový **nárok na vrácení spotřební daně**. Tyto případy přesně vymezuje zákon. Nárok na vrácení spotřební daně může plátce uplatnit v daňovém přiznání a pouze do výše skutečně zaplacené spotřební daně vypočtené sazbou daně platnou v den uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu.

## 2.4. Konstruktivní prvky spotřebních daní

Spotřební daň se stejně tak jako daně ostatní skládá z právně zakotvených konstrukčních prvků. Jejich zakotvení vytváří předpoklad vzniku, trvání a zániku daňověprávního vztahu. Pozornost bude věnována těmto prvkům: subjekt daně v podobě plátce spotřebních daní, předmět daně, základ daně, sazba daně, ale i prvkům potřebným pro vyjádření daňové povinnosti, tj. výpočet daně, osvobození od daně, zdaňovací období a splatnost daně.

**Plátce** ve vztahu ke spotřebním daním je pro účely zákona o spotřebních daních definován kategoricky obecně. Konkrétní vymezení najdeme v jednotlivých ustanoveních dotýkajících se konkrétních komodit vybraných výrobků. Tento princip vychází z koncepce zákona o spotřebních daních, neboť ten v sobě integruje pět relativně samostatných daní. Musím však připomenout, že nutností pro správnou orientaci v dané problematice je bezpodmínečně nutné oprostit se od definice a významu pojmu plátce podle jiných zákonných norem.

K základní skupině plátců daně patří osoby, které jsou provozovateli daňového skladu; oprávnění příjemci; výrobci vybraných výrobků, kteří nejsou provozovateli daňových skladů; daňoví zástupci provozovatelů daňových skladů z jiného členského

státu Evropské unie. Tyto osoby se stanou plátcí daně se vznikem povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit, pokud uvedou vybraný výrobek do volného daňového oběhu nebo ztrátou, zničením nebo znehodnocením výrobku dopravovaného v režimu podmíněného osvobození od daně s výjimkou nepředvídatelné a neodvratitelné události.

Druhou, méně četnou, skupinu plátců spotřební daně tvoří osoba daňového zástupce pro zasílání; osoba, která obdržela za účelem svého podnikání v tuzemsku výrobky z jiného členského státu Evropské unie, a tyto výrobky tam byly uvedeny do volného daňového oběhu a některé další osoby, které se staly plátcí díky porušení pravidel zákona, nebo porušily postup při nakládání s vybranými výrobky. Opět i tato skupina osob se stane plátcí, pokud jim vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.

V rámci spotřebních daní je osobou plátce označována taktéž osoba s nárokem na vrácení daně. Tuto skupinu budou reprezentovat osoby, které zaplatily spotřební daň v ceně pořízeného výrobku a při dodržení zákonných podmínek mají nárok na její vrácení (nebo její části). Patří sem např. vývozce vybraných výrobků do třetích zemí<sup>13</sup>; osoby užívající minerální oleje pro výrobu tepla<sup>14</sup>, osoby užívající minerální oleje pro zemědělskou prvovýrobu (tzv. „zelená nafta“)<sup>15</sup>.

Plátce daně zákon o spotřebních daních vymezuje také negativně. Nejsou jimi např.: fyzické osoby, které vyrábějí pro vlastní spotřebu pivo do množství 200 l za kalendářní rok nebo vyrábějí tiché víno pro vlastní spotřebu do 500 l za kalendářní rok.

**Předmětem** spotřebních daní jsou vybrané výrobky vyrobené na daňovém území Evropského společenství nebo na daňové území Evropského společenství dovezené.

Považuji za podstatné uvést, že je-li výrobek předmětem spotřební daně, nemusí být vždy zdaněn spotřební daní, neboť může být od daně osvobozen.

**Základ daně** u spotřebních daní je tzv. specifický s výjimkou cigaret, kde jde o kombinaci specifického a valorického základu. Specifický základ je vyjádřen množstevními nebo objemovými jednotkami vybraného výrobku (u daně z piva též zohledňujeme kvalitativní ukazatele a osobu výrobce). V tomto případě výnos daně reaguje na objem spotřeby výrobku, není tedy ovlivněn cenou výrobku. Jelikož je

---

<sup>13</sup> Podmínky pro vrácení daně vývozci stanovuje ustanovení § 14 zákona o spotřebních daních.

<sup>14</sup> Vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla řeší ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních.

<sup>15</sup> Vrácení daně osobám užívajícím minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu řeší ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních.



valorický základ daně tvořen hodnotou výrobku<sup>16</sup>, reaguje výnos primárně na pohyby v cenách výrobku a sekundárně i na výši spotřeby.

**Sazby daně** jsou pevné, použijeme pro specifický základ daně, a diferenciované, aplikujeme na kombinovaný základ daně (výlučně u cigaret). V rámci skupin vybraných výrobků jsou sazby dále odstupňovány, např. podle účelu použití (u zkapalněných ropných plynů), podle typu výroby (lív – velkovýroba a pěstitelské pálení), podle velikosti produkce (pivo – daňové zvýhodnění určité skupiny výrobců oproti většině ostatních). Odborníci na berní techniku se shodují, že **výpočet spotřební daně** patří k nejméně náročným výpočtům daní vůbec.<sup>17</sup> Základ daně pouze vynásobíme příslušnou sazbou a u cigaret sečteme dvě spotřební daně.

**Osvobození od daně** je možné uplatnit u všech druhů vybraných výrobků za předpokladu splnění zákonných podmínek, v případě jejich porušení dochází následně ke zdanění výrobku. Ale v podstatě se dá hovořit o trvalém osvobození od daně. Všechny komodity jsou osvobozeny do spotřební daně, pokud např. jsou zároveň osvobozeny od cla; pokud se na ně vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty; pokud jsou dopravené z území jiného členského státu Evropské unie pro ozbrojené síly NATO a pro osoby používajících výsad a imunit. U jednotlivých výrobků se můžeme setkat s dalšími případy jejich osvobození od daně, např. lív, pivo nebo víno v potravinářských výrobcích do stanovené výše obsahu alkoholu; lív používaný na výrobu léčiv; minerální oleje používané jako pohonná hmota pro mezinárodní i vnitrostátní vodní a leteckou přepravu. S osvobozením od daně je spjata osoba uživatele, které byl již věnován prostor v podkapitole s názvem základní pojmy.

**Zdaňovacím obdobím** pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků je kalendářní měsíc.<sup>18</sup> Lhůty a způsoby podávání jednotlivých daňových příznání budou uvedeny níže.

**Splatnost daně** zákon o spotřebních daních obecně stanovuje do 40. dne po skončení zdaňovacího období. Speciální ustanovení pak splatnost daně mění, např. u lihu zákon deklaruje splatnost do 55. dní po skončení zdaňovacího období.

---

<sup>16</sup> S hodnotovým základem daně jako součástí kombinovaného základu daně se setkáváme pouze u cigaret, kde představuje cenu jednotkového balení cigaret (krabička po 20 kusech) určeného k přímé spotřebě pro konečného spotřebitele. Tato cena je uvedena na tabákové nálepce a zahrnuje jak spotřební daň, tak i daň z přidané hodnoty.

<sup>17</sup> SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 149

<sup>18</sup> Ustanovení § 17 zákona o spotřebních daních.

## 2.5. Správa spotřebních daní obecně

Na základě zákona o spotřebních daních jsou celní orgány výhradními správci spotřebních daní v České republice<sup>19</sup>. Zákon o spotřebních daních nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2004, což byl den rozhodný, jelikož došlo ke kompletnímu převzetí správy spotřebních daní od územních finančních orgánů<sup>20</sup>. Do této doby můžeme hovořit o tzv. dělené působnosti, kdy tuzemská plnění spravovaly výhradně územní finanční orgány a orgány celní správy měly svěřeny kompetence pouze při správě spotřebních daní při dovozu vybraných výrobků a výhradní správu spotřebních daní z tabákových výrobků. Export vybraných výrobků potvrzovaly celní úřady, avšak vrácení daně bylo nárokováno na základě potvrzeného dokladu výstupním celním úřadem u finančních orgánů.

## 2.6. Správa SPD celními orgány

Celní orgány tvořící Celní správu České republiky podle organizovanosti členíme na:

- Generální ředitelství cel a
- celní úřady.

Generální ředitelství cel jako správní úřad s celostátní působností ve vztahu ke spotřebním daním, zejména pak k vyměřovacímu řízení, metodicky řídí celní úřady. Působí také jako druhý stupeň v odvolacím řízení proti rozhodnutí celních úřadů (např.: v povolovacím řízení při správě spotřebních daní - u žádosti o zřízení daňového skladu) a přezkoumává jimi vydaná rozhodnutí. Součástí generálního ředitelství cel jsou celně technické laboratoře (celkový počet osm), které z pohledu vyměřovacího řízení mají nezastupitelné místo. Na základě výsledků analýz předložených vzorků dochází k sazebnímu zařazení zboží a následně podle kombinované nomenklatury je možno určit zda zboží bude předmětem spotřební daně či nikoliv. Ústřední celně technická laboratoř v Praze realizuje analýzy záložních vzorků v případných odvolacích řízeních.

Celní úřad (v současnosti 14 tzv. krajských celních úřadů a dále, vzhledem ke specifické působnosti spočívající v dohledu na nejdůležitější vnější hranici Evropské

---

<sup>19</sup> Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů, §1 odst. 3.

<sup>20</sup> Před 1. 1. 2004 upravoval správu spotřebních daní zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který byl s účinností od 1. 1. 2004 zákonem o spotřebních daních derogován.

unie na území České republiky, celní úřad se sídlem v Praze Ruzyni) je správním úřadem, který ve vztahu ke spotřebním daním tvoří základ pro vyměřovací řízení. Samozřejmě obhospodařuje spotřební daně v celé jejich šíři. Dále ve vztahu ke spotřebním daním provádí povolovací řízení. V praxi to tedy znamená, že vydává povolení k přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí, povolení k provozování daňového skladu, zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, povolení k nákupu zkapalněných ropných plynů uvedených do volného daňového oběhu, stanovuje výši zajištění daně pro provozování daňového skladu a počáteční výši zajištění daně pro oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiných členských států.

Je útvarem, který taktéž vydává povolení k prodeji za ceny bez daně v tranzitním prostoru<sup>21</sup> mezinárodních letišť a na palubách letadel během letu fyzickým osobám při jejich bezprostředním výstupu z daňového území Evropského společenství. V souvislosti s dopravou vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně uděluje souhlas se zahájením dopravy, rozhoduje o způsobu a stanovuje výši zajištění daně dopravovaných vybraných výrobků a potvrzuje ukončení doprav. Činnost celního úřadu v rámci daňové agendy je velmi rozsáhlá, proto zde nelze uvést taxativní výčet. Jako příklad uvádím tyto hlavní činnosti: registrace plátců spotřební daně (jak na základě přihlášky podané daňovým subjektem, tak z moci úřední), vyměření spotřební daně, případné doměření spotřební daně a její vracení, provádění místních šetření, kontrola dodržování podmínek stanových ve vydaných povoleních, vedení různých evidencí potřebných ke správě daní, evidence placení daní. Daňové oddělení celního úřadu v případě vzniku nedoplatku na spotřební dani postoupí tento nedoplatek včetně příslušenství na oddělení vymáhání. V oblasti správy spotřebních daní ve vztahu k lihu celní úřady provádí kontrolní, administrativní a správní činnosti plynoucí z právních předpisů o lihu<sup>22</sup> a povinném značení lihu<sup>23</sup>.

Všechny vymezené celní orgány spravují daně v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní<sup>24</sup>.

Oprávnění celních orgánů ve vztahu ke spotřebním daním vymezuje ustanovení § 41 zákona o spotřebních daních.

---

<sup>21</sup> Tranzitní prostor vymezuje rozhodnutím celní úřad místně příslušný mezinárodnímu letišti.

<sup>22</sup> Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu

<sup>23</sup> Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu

<sup>24</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Celní správa České republiky je podřízena Ministerstvu financí. Ministerstvo financí rozhoduje tam, kde v prvním stupni rozhodlo Generální ředitelství cel (např. řešení námitek podjatosti v odvolacím řízení ve vztahu k zaměstnancům Generálního ředitelství cel).

Výše uvedená organizační struktura Celní správy České republiky je platná od 1. 1. 2013. Jelikož tato práce vznikala již od roku 2012, nemohu nezmínit také předchozí organizační třístupňovou strukturu, tedy Generální ředitelství cel, 8 celních ředitelství a 54 celních úřadů. Legislativním podkladem pro přechod z třístupňového systému na dvoustupňový systém řízení je zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.

## **2.7. Mechanismus výběru spotřebních daní**

Pro pochopení podstaty zdanění vybraných výrobků, vybrané výrobky rozdělím do dvou okruhů. V prvním, bezdaňovém okruhu se nacházejí vybrané výrobky, které nejsou zatíženy spotřební daní, a to ani v případě jejich nákupu či prodeje. Opustí-li tento okruh, dojde k jejich zdanění a přesunou se do okruhu spotřebního, v němž dochází ke spotřebě výrobku. Jelikož je spotřební daň daní jednofázovou, následné nákupy a prodeje výrobku v druhém okruhu již zdanění nepodléhají.

V bezdaňovém okruhu se pohybují výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a mohou s nimi nakládat pouze provozovatelé daňových skladů, oprávnění příjemci a daňoví zástupci provozovatelů daňových skladů z jiných členských států Evropské unie. Pořizování výrobků v tomto režimu je umožněno uvedeným osobám pouze na základě povolení, které na návrh vydává správce daně. Pouze provozovatelé daňových skladů mohou vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně také uskladňovat nebo prodávat dalším provozovatelům.

V okamžiku, kdy vybraný výrobek přechází z bezdaňového okruhu do okruhu spotřeby, dochází k jeho uvedení do volného daňového oběhu a vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. V praxi to znamená, že zboží z daňového skladu přechází např. do obchodního domu nebo prodejny, ale také k fyzické osobě – občanu. A protože tyto osoby nejsou daňovými sklady, plátcem spotřební daně se stává daňový sklad (jemu vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit), a prodejna či občan nakupují výrobek včetně spotřební daně (stávají se poplatníky).

Oproti tomu oprávněný příjemce a daňový zástupce provozovatele daňového skladu, i když přijímají výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, musí je okamžikem přijetí uvést do volného daňového oběhu. Na rozdíl od provozovatele daňového skladu jim povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přijetím vybraných výrobků, takže nemohou čekat až na příhodnou chvíli, kdy zboží vyskladní vůči třetí osobě, která není provozovatelem daňového skladu.

Vybraný výrobek je uvedením do volného daňového oběhu zdaněn nebo může být od spotřební daně osvobozen<sup>25</sup>. V praxi to znamená, že pokud se tento vybraný výrobek pohybuje v tuzemsku mezi konečnými spotřebiteli, nedochází již k jeho zdaňování, pohybuje se včetně daně nebo jako osvobozený od daně. Předpokladem pro obchodování s vybranými výrobky, slovy zákona<sup>26</sup> přijímání a užívání vybraných výrobků, je potřeba získat povolení celního úřadu.

U spotřebních daní může v praxi nastat situace, že vybrané výrobky přejdou zpět z druhého, spotřebního okruhu do prvního, bezdaňového okruhu. V této souvislosti dojde, pokud jsou naplněny zákonné podmínky, k vrácení již přiznané a zaplacené spotřební daně.

V souvislosti s odesláním vybraných výrobků (určených k podnikání) z České republiky dochází k přechodu výrobku ze spotřebního okruhu nacházejícího se v tuzemsku do spotřebního okruhu, který leží v jiném členském státě Evropské unie. Tento mechanismus funguje i v opačném gardu. V tomto případě dochází ke zdanění výrobku podle země určení. Některá literatura<sup>27</sup> též užívá obdobného názvu, a to princip země spotřeby. V praxi to znamená, že ke zdanění výrobku dochází ve státě příjemce výrobku a zároveň k vrácení spotřební daně ve státě původu výrobku. Tímto postupem se předchází komplikacím, které by vyvstaly při zdanění podle země původu. Jelikož by vybrané výrobky byly nakupovány s různými sazbami daně, ovlivnilo by to cenu pro konečného spotřebitele, což není zrovna účelné.

Podle mého názoru princip zdanění vybraných výrobků podle země spotřeby supluje ještě nedokončenou harmonizaci spotřebních daní v rámci Evropské unie, jelikož její předpisy stanovují pouze minimální sazby spotřebních daní.

---

<sup>25</sup> Vybrané výrobky lze přijímat a užívat pouze na základě zvláštního povolení, viz ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních. O vydání povolení rozhoduje celní úřad, které je oprávněné stanovit další podmínky zabezpečení vybraných výrobků nebo uložit opatření potřebná k zabránění jejich neoprávněného použití.

<sup>26</sup> Zákon o spotřebních daní.

<sup>27</sup> SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 62

## 2.8. Začlenění spotřebních daní v rámci daňové soustavy České republiky

Daňová soustava je tvořena všemi daněmi vybíranými v určitém státě a zároveň v určitém čase<sup>28</sup> a společně se systémem institucí<sup>29</sup> a systémem nástrojů<sup>30</sup> utváří podmnožinu daňového systému.

Daňová soustava klasifikuje daně a vyhází ze základního členění, podle hlediska možnosti přesunu daňového břemene na jinou osobu, na daně přímé a nepřímé.

Přímé daně jsou zdaněním příjmu nebo majetku poplatníka, poplatník a plátcé je tatáž osoba, na rozdíl od daní nepřímých. Přímé daně postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku.

Přímé daně důchodového typu jsou v daňové soustavě vymezeny daněmi z příjmů, a to fyzických a právnických osob. Tyto daně jsou velmi významné pro svůj fiskální přínos, neboť svým výnosem představují zpravidla největší podíl ze všech daňových příjmů.<sup>31</sup>

Přímé daně majetkového typu zahrnují daň z nemovitosti, daň dědickou, daň darovací, daň z převodu nemovitostí a daň silniční.

U daní nepřímých je zaveden princip, kdy subjekt neplatí daň z vlastního důchodu, daň pouze odvádí s tím, že ji přenesl na jiný subjekt. Tento princip se projeví zvýšením ceny a daň je spojena s příjmem při jeho upotřebení.

Skupina nepřímých daní neboli systém daní ze spotřeby se skládá z daně z přidané hodnoty, spotřebních daní a daní energetických (často nazývané ekologické).

Spotřební daně byly zavedeny do daňové soustavy České republiky od 1. ledna 1993 při daňové reformě. Zařazení selektivních spotřebních daní<sup>32</sup> bylo motivováno naplněním veřejného rozpočtu. Jde o příjem relativně stálý a předvídatelný.<sup>33</sup> Daňový výnos je dále zesílen, neboť spotřební daň navyšuje základ daně pro výpočet daně z přidané hodnoty. Často můžeme slyšet zdůvodnění, že tato daň je uplatňována z výchovných důvodů, má odrazovat od spotřeby výrobků škodících zdraví či životnímu prostředí. Podle mého názoru se však účinky této koncepce v praxi příliš neuplatnily, což potvrzují statistiky o počtu kuřáků a alkoholiků.

<sup>28</sup> Grůň, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. akt. a doplněné vyd. Praha: Linde, 2009, s. 119

<sup>29</sup> Systém institucí zabezpečuje správu daní, jejich vyměňování, vymáhání a kontrolu.

<sup>30</sup> Systém nástrojů, včetně metod a pracovních postupů uplatňují instituce ve vztahu k daňovým subjektům nebo dalším osobám.

<sup>31</sup> Grůň, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vyd. Praha: Linde, 2009, s. 150

<sup>32</sup> Spotřební daně jsou nazývány selektivními, jelikož nepostihují všechny produkty.

<sup>33</sup> Stálý a předvídatelný příjem je možno relativně dobře odhadnout, jelikož spotřební daně postihují komodity, které vykazují stálou spotřebu a minimální pružnost poptávky.

## 2.9. Rozpočtové určení spotřebních daní

Daně tvoří, až na výjimky, příjem státního rozpočtu. Zvláštním zákonem<sup>34</sup> je stanoveno, kam plyne jejich výnos.

Převážná část spotřebních daní je určena do státního rozpočtu, pouze 9,1 % hrubého celostátního výnosu daně z minerálních olejů se odvádí do Státního fondu dopravní infrastruktury.

Spotřební daně tvoří stabilní zdroj příjmů státního rozpočtu, jehož příjem je snížen o tzv. vratky. Stabilita tohoto příjmu je předurčena zejména tím, že daň je uvalena na výrobky, jejichž spotřeba neklesá v důsledku růstu jejich ceny či poklesu peněžních příjmů spotřebitelů. Ekonomická teorie tyto výrobky označuje jako cenově a důchodově neelastické. Z toho důvodu většinou dává stát přednost zvyšování právě spotřebních daní. V rámci úsporných opatření, která udrží schodek státního rozpočtu v letech 2013 až 2015, vláda např. plánuje zvýšení sazby spotřební daně z tichého vína<sup>35</sup> na 10 Kč/l, dále **zvýšení zdanění řezaného tabáku na úroveň zdanění cigaret**. Navrhovaná opatření ještě více multiplikuji efekt výnosu, jelikož spotřební daň je zahrnuta do základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty.

---

<sup>34</sup> Zákon č. 243/200 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“).

<sup>35</sup> Současná sazba z tichého vína je 0 Kč/hl.

### **3. Vyměřovací řízení**

#### **3.1. Základní pojmy z daňového řádu**

Úvodem do stěžejní části mé práce považuji za nutné na tomto místě osvětlit některé pojmy, které budou následně užívány v textu a mají přímou souvislost s vyměřovacím řízením. Jsou jimi: správa daně, daň, správce daně a osoby zúčastněné na správě daní.

##### **3.1.1. Správa daně**

Správa daně je pojem, který je uveden v daňovém řádu v ustanovení § 1 odst. 2 jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Cíl je naplňován prostřednictvím činností správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám, kterým tak vznikají procesní práva a povinnosti. Zjištění a stanovení daně správce daně provádí v řízení nalézacím, stanovení daně v řízení při placení daně. Správce daně není omezen pouze těmito dílčími řízeními daňového řízení, ale k naplnění kýženého cíle využívá i další instituty daňového řádu, včetně úkonů a postupů (např. místní šetření, daňová kontrola), realizuje vyhledávací činnost a vyzývá ke splnění povinností a kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Pro efektivní správu daní Celní správa České republiky spolupracuje s orgány celní správy ostatních států na základě mezinárodních ujednání a zvláštních zákonů.

Předchozí právní úprava pojala cíl správy daní poněkud konkrétněji, avšak výčet potřebných opatření správce daně byl uveden pouze demonstrativně. Nová kodifikace daňového procesu cíl správy daní řeší obecněji a vyváženěji, což potvrzuje také důvodová zpráva k daňovému řádu, jelikož výchozí kritérium již není pouze vyloučení možného zkrácení daně, nýbrž správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. V případě komparace obou právních úprav zjišťuji, že rozdíl mezi nimi je pouze verbální, jelikož daň stanovená v nesprávné výši (jiné než zákonné) je v rozporu nejen s účelem daňového řádu, ale odporuje též účelu předchozí právní úpravy.



### 3.1.2. Daň

Pojem „daň“ není v právním řádu České republiky zakotven. Ale již v ústavním pořádku, jehož součástí je zákon 2/1993 Sb., tedy Listina základních práv a svobod, se hovoří o dani v čl. 11 odst. 5, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. I když pracuje pouze s těmito dvěma pojmy, je nicméně nutné vztáhnout ho i na další peněžité plnění, např. cla, pokud mají charakter daně nebo poplatku.

Snad nejvíce frekventovaným pojmem v daňovém řádu je pojem daň. Tento zákon si pro své účely vydefinoval daň v ustanovení § 2 odst. 3 a 4. V souvislosti se spotřebními daněmi je daň u vybraných výrobků peněžitým plněním (daní nebo clem a příslušenstvím daně), které je příjmem veřejného rozpočtu, ale v případě uplatnění nároku na vrácení spotřební daně může veřejný rozpočet snižovat.<sup>36</sup> Výdaj z příjmové části veřejného rozpočtu je označen jako tzv. **vrátka**, což je nový pojem oproti předchozí právní úpravě. Nárok na vrácení daně může (není to tedy povinností) daňový subjekt uplatnit v daňovém přiznání<sup>37</sup>, kdežto daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit je povinen vždy, pokud nastanou skutečnosti uvedené v ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních.

Ve vztahu k vyměřovacímu řízení je spotřební daň posuzována vždy ke zdaňovacímu období a v podstatě znamená vyčíslení platební povinnosti pro dané zdaňovací období za danou spotřební daň.

### 3.1.3. Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

Daňový řád definuje dva okruhy subjektů, které vystupují při správě daní. Jsou jimi na jedné straně správce daně a na straně druhé daňové subjekty a třetí osoby. Tato terminologie byla převzata ze zákona o správě daní a poplatků.

#### 3.1.3.1. Správce daně

Správci spotřebních daní jsou celní orgány, jak již bylo výše uvedeno. Mimo jiné jsou také věcně příslušnými správci ke správě tzv. „ekologických daní“ a

---

<sup>36</sup> V případech uvedených v § 14, 15, 54, 56, 56a a 57 zákona o spotřebních daních.

<sup>37</sup> Pokud nárok na vrácení spotřební daně existuje a plátce daně jej v zákonné lhůtě neuplatní, pak o nárok na vrácení spotřební daně přichází.

vykonávají také správu daně z přidané hodnoty při dovozu zboží (fyzickými osobami) do tuzemska. Jejich kompetence vyplývají ze zákona o celní správě.

Obecně platí, že správce daně je subjekt oprávněný a je ve vrchnostenském postavení vůči daňovému subjektu a třetím osobám. Výjimkou ve vrchnostenském postavení správce daně jsou případy, kdy se správce daně účastní občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daně.

Je na správci daně, aby organizačně zajišťoval daňové a jiné řízení a postupy v souladu s daňovým řádem či podle jiných daňových zákonů. Další veřejnoprávní kompetence správce daně jsou dány ustanovením § 11 daňového řádu, patří sem provádění vyhledávacích činností, kontrola povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání ke splnění povinností a zabezpečení placení daní. Tento taxativní výčet pravomocí správce daně je dále detailně rozpracován dalšími navazujícími ustanoveními daňového řádu. Na základě oprávnění § 11 odst. 2 daňového řádu celní orgány zřídily (mimo jiné) a vedou elektronický registr plátců spotřebních daní, který je přístupný i třetím osobám.

Podle daňového řádu § 12 odst. 1 správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Zákon o správě daní a poplatků tyto osoby označoval v ustanovení § 7 odst. 1 pojmem „pověření pracovníci správce daně“.

Úřední osoby Celní správy České republiky jsou reprezentovány jednak „civilními“ zaměstnanci a z větší míry celníky ve služebním poměru nebo jinými osobami, které jsou oprávněné k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.

### **3.1.3.2. Osoby zúčastněné na správě daní**

„Na správě daní se účastní daňové subjekty a třetí osoby. Nejedná se pouze o účastníky řízení, jelikož jejich procesní práva jsou dána i mimo probíhající řízení, např. v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Daňové subjekty a třetí osoby jsou považovány za osoby zúčastněné na správě daní.“<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> DUBŠEKOVÁ, La. *Daňový řád 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.3.2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 28

### 3.1.3.2.1. Daňový subjekt

Daňový subjekt je pojmem, který daňový řád vymezuje pouze obecně. V obecném pojetí je daňovým subjektem podle ustanovení § 20 odst. 1 daňového řádu ten, koho takto označuje zákon, nebo ten, koho zákon označuje za poplatníka nebo plátce daně. Z dikce citovaného ustanovení daňového řádu vyplývá, že daňový řád odkazuje na jednotlivé hmotněprávní daňové zákony.

Plátce jako osoba fyzická nebo právnická má ve srovnání s jinými osobami zvláštní povinnosti spočívající ve výběru daně od určitých osob a odvodu vybrané daně (pod svou majetkovou odpovědností) do státní pokladny. Jedná se o tzv. nepřímou výběru daně, proto také spotřební daně náleží do kategorie daní nepřímých.

O osobě poplatníka platí, že za svou osobu přímo odvádí daňové odvody.

Není ojedinělým úkazem, že osoba plátce a poplatníka splyne v jeden daňový subjekt.

Plátcí ve vztahu ke spotřebním daním jsou definováni obecně. Ke konkrétnímu vymezení dochází, až pokud si tuto osobu spojíme s konkrétním vybraným výrobkem a následně i ustanovením zákona o spotřebních daní, které řeší danou komoditu. Osobě plátce z pohledu spotřebních daní byl již věnován prostor výše.

Ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu garantuje daňovému subjektu, že mu zůstávají povinnosti i práva daňového subjektu i poté, co již znaky daňového subjektu dle příslušné hmotněprávní úpravy přestává naplňovat, až do uplynutí lhůty pro stanovení daně, resp. s ohledem na úhradu platební daňové povinnosti až do uplynutí doby, ve které lze placení daňového nedoplatku požadovat.<sup>39</sup>

### 3.1.3.2.2. Třetí osoby

Třetí osoby zákonodárci v daňovém řádu vymezily negativním způsobem a to tak, že jsou to osoby jiné než daňový subjekt, které se na řízení mohou podílet, a které mají práva a povinnosti při správě daní nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena (přímo či nepřímo) v rozsahu a způsobem stanoveným zákonem.

Předchozí právní úprava, zákon o správě daní a poplatků, třetí osoby definovala jejich demonstrativním výčtem<sup>40</sup>, což se postupem času stalo velmi nevýhodné, neboť se postavení jednotlivých osob měnilo.

---

<sup>39</sup> Baxa, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. I.díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 800 s. ISBN 978-80-357-564-9, s. 88

<sup>40</sup> § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Třetí osoby jsou významné pro správce daně zvláště v případech obstarávání relevantních důkazních prostředků, které následně mohou sloužit správci daně jako pomůcky pro vyměření spotřební daně z moci úřední.

Do této skupiny lze zahrnout svědka, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka, osobu podávající vysvětlení, veřejné orgány vystupující v postavení správce jiné daně a další osoby, které po výzvě správce daně mají povinnost součinnosti při správě daní. Povinnost součinnosti je jednou ze zásad správy daní, která napomáhá naplňovat cíl správy daní.

Těmito osobami naopak nejsou správce dědictví, insolvenční správce či likvidátor, jelikož jak říká ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu, mají tyto osoby stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.

### **3.2. Postavení vyměřovacího řízení v daňovém řízení**

K základním druhům řízení v daňovém řízení patří řízení vyměřovací, které je součástí dílčího řízení nalézacího (jak můžeme sledovat v níže uvedeném přehledu). Daňový řád poskládal daňové řízení podle okolností z následujících dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí<sup>41</sup>.

Řízení probíhající v rovině nalézací jsou:

- vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně
- doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení poslední známé daně
- o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím

Řízení probíhající v rovině platební jsou:

- o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky
- o zajištění daně
- exekuční
- o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydaném v platební rovině

Řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení

Vyměřovací řízení lze chápat jako obligatorní část daňového řízení, fáze doměřovací a o opravných prostředcích jsou pouze fakultativní, tzn. nemusí se uplatnit vždy. Pokud daňový subjekt vyměřenou či doměřenou daň zaplatí, nevedou se již řízení v rovině platební.

---

<sup>41</sup> § 134 odst. daňového řádu.

Cílem vyměřovacího řízení u vybraných výrobků je správné zjištění a stanovení spotřební daně, čímž je naplněna první část cíle správy daní.

U spotřebních daní spravovaných celními orgány je základem pro správné zjištění a stanovení daně řádné daňové přiznání, případně opravné daňové přiznání a dodatečné daňové přiznání podané daňovým subjektem.

### **3.3. Řádné daňové přiznání**

Ustanovení § 135 odst. 1 daňového řádu obecně stanovuje povinnost každému daňovému subjektu podat řádné daňové tvrzení (formulář viz příloha č. 1) poté, co jsou splněny daňovým zákonem stanovené předpoklady pro učinění tohoto právního úkonu, popřípadě poté, co je k tomuto úkonu správcem daně vyzván, když správce daně sám zjistí, že tvrzení nastala, ale nebyla splněna.

Řádné daňové tvrzení je legislativní zkratka, pod kterou je zahrnuto daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování. V rámci spotřebních daní je uplatněno pouze podání a zpracování daňových přiznání, i když celní orgány pracují i s hlášeními, které daňové subjekty podávají v souvislosti se zákonem č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů.

U spotřebních daní je vznik povinnosti podat daňové přiznání (povinnost daň přiznat) stanoven obecně pro všechny vybrané výrobky v ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních. Obecná úprava vzniku povinnosti podat daňové přiznání je dále zákonem o spotřebních daních doplněna speciálními ustanoveními pro jednotlivé vybrané výrobky: minerální oleje v § 46, líc v § 68, pivo v § 83, víno a meziprodukty v § 94 a tabákové výrobky v § 116 zákona o spotřebních daních.

Daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. V souladu s ustanovením § 135 odst. 2 daňového řádu má povinnost si svou daň sám vypočítat a vyčíslit a tento výsledek spolu s dalšími potřebnými údaji, které vyplývají ze zákona o spotřebních daních a jsou rozhodné pro vyměření daně, uvést v daňovém přiznání pro spotřební daně. Součástí daňového přiznání jsou i přílohy vyznačené v příslušném tiskopise.

Podáním daňového přiznání daňovým subjektem je zahájeno vyměřovací řízení.

### 3.3.1. Způsoby podávání daňových přiznání

Podání daňového přiznání (myšleno řádného, opravného i dodatečného) je považováno za speciální podání, proto musí být učiněno jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem<sup>42</sup>. Je možné ho učinit několika způsoby, které jsou koncentrované v ustanovení § 71 daňového řádu. Daňové subjekty přivítaly možnost podávat daňová přiznání elektronickou formou. Elektronická podání probíhají pomocí datové zprávy podepsané uznávaným elektronickým podpisem<sup>43</sup>, v případě odeslání bez uznávaného elektronického podpisu je nutné do pěti dnů podání opakovat kvalifikovaným způsobem, anebo pomocí datové zprávy, která je odeslána pomocí tzv. datové schránky, čímž je nahrazen uznávaný elektronický podpis.

Jelikož profesně vystupuji v pozici správce spotřební daně, považuji za podstatné upozornit na situaci, kdy daňové přiznání není učiněno předepsaným způsobem. V takovém případě by se jednalo o neúčinné podání a správce daně by na něj nemusel reagovat. Jelikož však cílem nalézacího řízení je správné zjištění daně a mezi zásady daňového řízení patří také klientský přístup k daňovým subjektům, je nezbytné, aby správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění vad a podání daňového přiznání v zákonem požadované podobě<sup>44</sup>. Tento názor lze podpořit také rozsudkem nejvyššího správního soudu<sup>45</sup>.

Celní správa umožňuje plátcům spotřebních daní podávat daňová přiznání v elektronické podobě včetně příloh přes tzv. webového klienta, přímou komunikací s informačním centrem Celní správy České republiky. Výhodou tohoto systému je především jeho neomezená časová dostupnost (24 hodin 7 dnů v týdnu) a bezplatné získání aplikace na internetových stránkách Celní správy České republiky. Podstatnou předností oproti klasickému papírovému podání je také ohlášení syntaktických i věcných chyb ještě před odesláním formuláře do centrální databáze. Celní správa tak naplňuje zásady daňového řízení, jelikož šetří náklady daňových subjektů i správce daně a podporuje rychlost řízení (což spatřuji v okamžité možnosti komunikace správce daně s daňovým subjektem prostřednictvím zmíněné aplikace).

---

<sup>42</sup> § 72 odst. 1 daňového řádu.

<sup>43</sup> Elektronický podpis v souladu se zákonem č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu.

<sup>44</sup> Výzva v souladu s ustanovením § 74 daňového řádu.

<sup>45</sup> Rozsudek NSS ze dne 11.10.2007, č.j. 5 Afs 155/2006-90.

### **3.3.2. Lhůty pro podání daňových příznání**

Obecně z daňového řádu vyplývá, že u daní, které mají zdaňovací období kratší než jeden rok, se daňové příznání podává do 25 dnů po skončení příslušného zdaňovacího období a tuto lhůtu nelze prodloužit<sup>46</sup>. Zákon o spotřebních daních stanovuje ve svém ustanovení § 17 zdaňovací období pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků na jeden kalendářní měsíc a dále zpřesňuje podmínky pro podávání daňových příznání ke konkrétním spotřebním daním.

#### **3.3.2.1. Obecná lhůta pro podání daňových příznání**

V souladu s ustanovením § 18 zákona o spotřebních daních je plátce povinen předložit daňové příznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla. Jestliže tato povinnost nevznikla (např. nebude dovezen nebo vyroben žádný vybraný výrobek), plátce je povinen sdělit tuto skutečnost o konkrétní spotřební dani, ke které je registrován, správci daně ve lhůtě pro podání daňového příznání<sup>47</sup>. Malý výrobce vína není povinen tuto informaci správci daně podávat<sup>48</sup>. V praxi se setkávám s tím, že daňový subjekt tuto skutečnost správci daně sdělí tiskopisem daňového příznání, kde vyčíslí množství vybraných výrobků nula a spotřební daň ve výši nula korun. Předchozí právní úprava<sup>49</sup> zmíněnou povinnost neobsahovala, avšak bylo zcela obvyklé, že daňové subjekty podávaly čestné prohlášení o neexistenci daňové povinnosti za dané zdaňovací období.

Daňové příznání k uplatnění nároku na vrácení daně lze podat ve stejné lhůtě a stejným způsobem uvedeným v citovaném ustanovení.

Jestliže v jednom kalendářním měsíci vznikla zároveň povinnost daň přiznat a zaplatit a taktéž nárok na vrácení daně, uplatní plátce vše v jednom daňovém příznání.

#### **3.3.2.2. Speciální lhůta pro podání daňových příznání**

Zákon o spotřebních daních určuje i odchylné lhůty od výše uvedené obecné lhůty pro podání daňového příznání, které jsou součástí citovaného paragrafu, ale i

---

<sup>46</sup> § 136 odst. 4 daňového řádu.

<sup>47</sup> § 136 odst. 5 daňového řádu.

<sup>48</sup> Podle § 100a odst. 6 zákona o spotřebních daních.

<sup>49</sup> Zákon o správě daní a poplatků.

jiných. Speciální lhůty řeší např. § 13 odst. 24 zákona o spotřebních daních v souvislosti se zánikem či odejmutím zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně nebo § 19 odst. 22 zákona o spotřebních daních v souvislosti se zánikem nebo odejmutím povolení provozovat daňový sklad. V obou uvedených případech je uložena daňovému subjektu povinnost předložit daňové přiznání a zaplatit daň nejpozději následující pracovní den po provedené inventarizaci zásob vybraných výrobků. Při dopravě vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě do České republiky pro účely podnikání v kontextu ustanovení § 29 zákona o spotřebních daních, v případě, že daňový subjekt nesplní některou svou zákonnou povinností<sup>50</sup>, je povinen podat daňové přiznání a zaplatit spotřební daň následující pracovní den po přijetí vybraných výrobků.

Obecně mohu tedy konstatovat, že povinnost předložit daňové přiznání ke spotřební dani v takto krátké lhůtě, tj. následující pracovní den po konkrétní rozhodné skutečnosti, vzniká vždy v případě nedodržení zákonné povinnosti. Pokud tedy daňový subjekt opomene, zanedbá či poruší stanovenou povinnost, lze říci, že takto určená lhůta může být určitým druhem sankce.

### **3.3.2.3. Lhůta pro podání daňových přiznání při dovozu vybraných výrobků**

Při dovozu vybraných výrobků, pokud vybrané výrobky nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, se daňové přiznání nepředkládá. Za daňové přiznání se považuje celní prohlášení, jímž se navrhuje propuštění dovážených vybraných výrobků do příslušného celního režimu.

### **3.3.2.4. Lhůta pro podávání daňových přiznání k dani z tabákových výrobků**

Funkci daňového přiznání plní objednávka tabákových nálepek (viz příloha č.2), která se podává výhradně Celnímu úřadu Kolín. „Tabákové nálepky musí být objednány:

- dva týdny před odběrem v obvyklých případech,

---

<sup>50</sup> Registrovat se jako plátcé spotřební daně, oznámit celnímu úřadu množství přijímaných vybraných výrobků, poskytnout zajištění spotřební daně.



- nejméně šest týdnů před prvním odběrem tabákových nálepek v případě změny sazby spotřební daně, nebo
- nejméně šest týdnů před prvním odběrem tabákových nálepek nového vzoru<sup>51</sup>.“

Daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků musí plátce podat pouze v těchto případech:

- a) povinnost přiznat daň vznikla osobě skladující nebo dopravující vybrané výrobky, která neprokázala, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu a že se jedná o již zdaněné vybrané výrobky nebo o výrobky oprávněně nabyté bez daně,
- b) povinnost přiznat daň vznikla osobě uvádějící vybrané výrobky do volného daňového oběhu, která neprokázala, že se jedná o již zdaněné vybrané výrobky nebo o výrobky oprávněně nabyté bez daně,
- c) povinnost přiznat daň vznikla z důvodu porušení režimu podmíněného osvobození od daně,
- d) povinnost přiznat daň vznikla z důvodu prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za cenu vyšší, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce.

### **3.3.2.5. Lhůty pro podávání daňových přiznání ve specifických případech**

Kromě výše uvedených specifických lhůt se v daňovém řízení můžeme setkat i se specifickými případy a situacemi, kdy trvá povinnost podat daňové přiznání ke spotřební dani, ale dochází k přechodu této povinnosti na osobu odlišnou od původního subjektu daně. Tento režim řeší daňový řád v § 238 a následujících. Odlišné lhůty pro podání daňových přiznání ke spotřební dani jsou stanoveny u právního nástupnictví.

Zvláštní pravidla pro podávání daňových přiznání ke spotřební dani v průběhu insolvenčního řízení jsou upravena v § 136a zákona o spotřebních daních.

S ohledem na stanovený rozsah této práce a poměrně nízkou frekvenci těchto případů v praxi nebudou detailně rozebrány jednotlivé postupy a uvedeny lhůty v konkrétních případech. Uvádím pouze paragrafové odkazy.

---

<sup>51</sup> § 118 odst. 11 zákona o spotřebních daních.

### **3.4. Opravné daňové přiznání**

Opravné daňové přiznání je instrumentem, který byl svěřen daňovému subjektu ustanovením § 138 daňového řádu. V případě, že daňový subjekt zjistí, že jeho již podané daňové přiznání obsahuje chyby, může je napravit podáním opravného daňového přiznání. Daňový subjekt je v tomto jednání omezen pouze zákonnou lhůtou pro podání řádného daňového přiznání (vztaheno ke spotřebním daním tj. do 25. dne po skončení zdaňovacího období, za které se řádné daňové přiznání podává), takže může dojít k situaci, že stihne podat i několik opravných daňových přiznání. Pro správce daně je stanovena povinnost nezabývat se původním vadným podáním a daň stanovit z opravného (případně posledního opravného) daňového přiznání.

Stejný způsob je možno využít u již podaných dodatečných daňových přiznání.

### **3.5. Dodatečné daňové přiznání**

I když dodatečné daňové přiznání je institutem, který již nenáleží do vyměřovacího řízení, nemohu ho v této práci opomenout, jelikož účelem vyměřovacího řízení je správné zjištění a stanovení daně, ke kterému dochází taktéž na základě dodatečného daňového přiznání. Proto tento institut představím alespoň jeho krátkým rozbohem.

#### **3.5.1. Druhy dodatečného daňového přiznání**

Dodatečné daňové přiznání:

- na daň vyšší - daňový subjekt je povinen podat a uvádí v něm rozdíl oproti poslední známé dani a den zjištění rozdílu
- na daň nižší - daňový subjekt má právo podat, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které indikují daň stanovou v nesprávné výši a uvádí rozdíl oproti poslední známé dani, den zjištění rozdílu a důvody pro jeho podání
- beze změny daně - daňový subjekt má právo podat a uvádí rozdíly v údajích, den zjištění a důvody pro jeho podání.

Zvýše uvedeného vyplývá, že povinnost nebo možnost podat dodatečné daňové přiznání je de facto navázána na poslední známou daň. Daňový řád tento pojem

definoval jako výslednou daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu řízení o této dani<sup>52</sup>.

### **3.5.2. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání**

Za včas podané dodatečné daňové přiznání v souladu s ustanovením § 141 odst. 1 daňového řádu lze obecně považovat podání učiněné do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil důvody pro jeho podání, nejdéle však do uplynutí lhůty pro stanovení daně<sup>53</sup>.

Z pohledu spotřebních daní je daňovému subjektu umožněno podat dodatečné přiznání na snížení spotřební daně nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání za kalendářní měsíc, jehož se dodatečné přiznání týká.

Taktéž možnost podat dodatečné přiznání na zvýšení nároku na vrácení spotřební daně je upravena v § 18 zákona o spotřebních daních, kdy daňový subjekt může podat nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn<sup>54</sup>. Obě dvě zákonné lhůty nelze prodloužit, ani nelze povolit navrácení v předešlý stav.

### **3.5.3. Překážky k podání dodatečného daňového přiznání**

Ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu vymezuje okolnosti, za kterých není dovoleno podat dodatečné daňové přiznání, i když by byly naplněny objektivní podmínky pro jeho podání. Podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je blokováno, pokud předchozím rozhodnutím došlo ke stanovení daně podle pomůcek nebo ke sjednání daně. Rovněž nepřipustné je podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, nižší či beze změny daně v případě probíhající daňové kontroly nebo oznámení výzvy k zahájení daňové kontroly, nebo v případě zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo žalobě.

---

<sup>52</sup> § 141 odst. daňového řádu.

<sup>53</sup> Lhůty pro stanovení daně jsou upraveny v ustanovení § 148 daňového řádu.

<sup>54</sup> Podmínky zániku nároku na vrácení spotřební daně stanovuje § 16 zákona o spotřebních daních.

### 3.6. Postup při vyměření a stanovení daně

Z dikce ustanovení § 139 odst. 1 vyplývá, že vyměřovací řízení lze zahájit buď na základě podání daňového subjektu, nebo na základě úkonu správce daně. Spotřební daň se tedy vyměřuje na základě podaného daňového přiznání daňovým subjektem nebo z moci úřední (bez podání daňového přiznání, a to ani na výzvu správce daně). Podáním daňového přiznání subjekt splnil svou povinnost tvrzení daně. Pokud je postupováno ex offo, je nutné, aby na tuto skutečnost, kterou je zahájení vyměřovacího řízení, správce daně explicitně upozornil daňový subjekt ve výzvě koncipované v souladu s ustanovením § 91 daňového řádu. Postup a stanovení daně při nepodání řádného daňového přiznání bude objasněn v samostatné podkapitole shodného názvu.

V rámci vyměřovacího řízení správce daně uplatňuje ve vztahu k daňovému subjektu a jím podanému daňovému přiznání své poznatky získané např. při vyhledávací činnosti. Údaje v daňovém přiznání porovnává se svými zjištěními. Pokud je zboží přijímáno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, správce daně má možnost zjistit (ověřit) množství takto přijatých vybraných výrobků prostřednictvím systému EMCS. Správnost, úplnost, pravdivost a průkaznost podaného daňového přiznání může být ověřena také využitím institutu místního šetření, při kterém má správce daně za účelem správného stanovení základu daně možnost prověřit evidenci vybraných výrobků<sup>55</sup> a porovnat evidované údaje s údaji tvrzenými v daňovém přiznání. Místní šetření lze provést jednak u samotných daňových subjektů, tak i dalších osob zúčastněných na správě daní, které mohou poskytnout důkazní prostředky relevantní pro vyměření daně daňovému subjektu. Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o podaném daňovém přiznání či daňovým subjektem předkládaných dokladech, uplatní postup k jejich odstranění, který je upraven ustanovením § 89 a 90 daňového řádu. V případě, pochybností většího rozsahu, které vyvolají nutnost hlouběji prověřit tvrzení subjektu, zahájí správce daně namísto postupu k odstranění pochybností přímo daňovou kontrolu.<sup>56</sup>

Pokud správce daně zjistil správný základ daně, nic nebrání tomu, aby daň byla vyčíslena a vyměřena (a to platí i v případě nároku na vrácení daně) postupem předvídaným v ustanovení § 139 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tedy podle

---

<sup>55</sup> Zvláštní evidence o stavu vybraných výrobků je stanovena pro provozovatele daňového skladu, oprávněného příjemce, oprávněného odesílatele a uživatele vybraných výrobků osvobozených od daně v § 37 až § 40 zákona o spotřebních daních.

<sup>56</sup> Metodická pomůcka Odboru 23 – Spotřebních daní Generálního ředitelství cel č.j. 43177/2010-900000-232 „Nalézací řízení – vyměřovací a doměřovací řízení, pokuta za opožděné tvrzení daně, penále“

výsledků vyměřovacího řízení daň vyměří a předepíše ji do evidence daní. Tuto činnost realizuje vydáním rozhodnutí, které je označováno v případě vyměření spotřební daně jako platební výměr a zápisem daňové povinnosti do osobního daňového účtu daňového subjektu pro příslušný druh spotřební daně.

Výsledkem vyměřovacího řízení v rámci spotřebních daní může být:

- vyměření daně shodně s tvrzením plátce daně v daňovém přiznání (tzv. „konkludentní vyměření“) nebo
- vyměření daně vyšší oproti tvrzení plátce daně v daňovém přiznání (tzv. „odchylné vyměření“).

### 3.6.1. Souhlasné vyměření daně a platební výměr

Po podání daňového přiznání daňovým subjektem dochází k vlastnímu vyměření daně. Jak potvrzuje i manuál k daňovému řádu „v naprosté většině případů vyměří správce daně daň tak, jak ji daňový subjekt tvrdí (přizná)<sup>57</sup>. Základní premisou pro takovýto postup, tedy konkludentní vyměření daně, je, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem a to v situaci, kdy úřední osoba jednající jménem správce daně při vyměření daně dospěla ke zjištění, že o tvrzeních uvedených v řádném daňovém přiznání nemá pochyb a odpovídají podle míry poznání v daném okamžiku skutečné daňové povinnosti daňového subjektu.

Při konkludentním vyměření daně daňový řád ve svém ustanovení § 140 odst. 1 liberuje správce daně od povinnosti oznamovat daňovému subjektu výsledek vyměření, ale zároveň mu možnost doručit platební výměr ponechává. Krátký exkurz do praxe potvrzuje využití tohoto zákonného zmocnění např. v případě, kdy základ daně z tichého vína<sup>58</sup> daňový subjekt v daňovém přiznání tvrdí odchylně od zjištění správce daně (ať již směrem nahoru či dolů). Jelikož sazba daně pro tiché víno je stanovena ustanovením § 96 zákona o spotřebních daních na 0 Kč/hl, bude vždy daň vyměřena v celkové výši nula korun, bez ohledu na množství vybraného výrobku. Pokud daň tvrzená daňovým subjektem je ve shodě s vyměřovanou částkou správcem daně, ad hoc nula korun, zůstává otázkou, zda platební výměr oznamovat. Z důvodů hospodárnosti a

---

<sup>57</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011, s. 399

<sup>58</sup> Základem daně je podle ustanovení § 95 zákona o spotřebních daních množství vína vyjádřené v hektolitrech.

ekonomie řízení, což jsou jedny ze základních zásad správy daní, by se mohlo jevit doručení jako zbytečné zvyšování nákladů celní správy. Jelikož daňový řád nastolil silnou zásadu poučovací, považuji z mého pohledu za vhodné, platební výměr doručit a spravít tak daňový subjekt o jeho chybě (i když neměla vliv na výši vyměřené daně) v předmětném daňovém přiznání. V nastíněném příkladu bude tedy záviset na uvážení konkrétní úřední osoby správce daně, případně na obvyklé praxi celního úřadu, zda je či není na místě doručit platební výměr.

Při souhlasném vyměření daně je platební výměr vždy vystaven (viz příloha č.3), aby mohl být v souladu s ustanovením § 140 odst. 1 založen do spisu, což posiluje právní jistotu daňového subjektu o tom, že byla daň skutečně vyměřena. Celní správa vede spisy daňových subjektů, v souvislosti se správou spotřebních daní, v elektronické podobě, z čehož vyplývá, že (formalizované) rozhodnutí o stanovení daně bude vystaveno a uloženo do spisu jako datový soubor, který však splňuje požadavky kladené na platební výměr v ustanovení § 102 v kontextu s ustanovením § 147 daňového řádu.

Předchozí právní úprava<sup>59</sup> nahrávala právní fikci vydání platebního výměru. V tomto směru je v odborné literatuře popisováno konání správce daně při konkludentním vyměření jako správní „zvyklost“, při které zpravidla správce rozhodnutí nevydal, pouze potvrdil vlastní vyměření daně otiskem úředního razítka a svým podpisem na zadní straně tiskopisu podaného daňového přiznání. Tímto okamžikem byla daňová povinnost vyměřena<sup>60</sup>. I přesto, že tento postup neměl explicitní podporu v zákoně o správě daní a poplatků, byl praxí legitimizován.

Daňový řád stanovuje, pro případy, kdy není platební výměr oznamován, fikci doručení. Za den doručení platebního výměru se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání ke spotřební dani, a bylo-li daňové přiznání podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Fiktivním datem doručení se stává platební výměr účinným a tedy zároveň pravomocným, protože proti němu není přípustné odvolání. Při správě spotřebních daní dochází zcela vždy k tomu, že právní účinnost platebního výměru nastává dříve, než dojde k reálnému vyměření daně (tedy ke skutečnému vydání platebního výměru). Je to zcela logické, jelikož správce daně je limitován značným množstvím podaných daňových přiznání a počtem svých úředních osob provádějících vyměření. „Skutečnost, že datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno (§ 102 odst. 1 písm.

---

<sup>59</sup> Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

<sup>60</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád: Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9, s. 839

h) daňového řádu), bude pozdější než datum doručení rozhodnutí, není na překážku.<sup>61</sup> Daňový subjekt se může dozvědět, zda tento okamžik nastal (okamžik doručení fikcí) při nahlédnutí do spisu nebo pomocí dálkového přístupu prostřednictvím daňové informační schránky, kterou však celní orgány neprovozují.

Daňový subjekt si může vyžádat stejnopis platebního výměru, který má však pouze informativní charakter, což potvrzuje také rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2010, jelikož „jeho doručení nezakládá právní účinky ve smyslu § 32 odst. 1 ZSDP<sup>62</sup>, neboť ty nastaly na základě zvláštní úpravy již fiktivním doručením fiktivně vystaveného platebního výměru v den, který stanoví věta druhá v § 46 odst. 5 ZSDP<sup>63,64</sup>. Jak vyplývá z daňového řádu, není daňový subjekt, na rozdíl od předchozí úpravy<sup>65</sup>, omezen lhůtou, ve které může žádat o vydání stejnopisu platebního výměru. Jediným omezením je pouze skartování spisu, které se řídí skartačním řádem. Naopak pro správce daně je lhůta pevně stanovena a ten musí platební výměr daňovému subjektu zaslat do 30 dnů ode dne, kdy obdržel jeho žádost a v případě, že je žádost podána před okamžikem vydání platebního výměru, běží tato lhůta ode dne jeho vydání.<sup>66</sup>

Proti souhlasnému vyměření daně není podle § 140 odst. 4 daňového řádu možné odvolání (na rozdíl od předchozí právní úpravy<sup>67</sup>), neboť není důvodu brojit proti výši daně, kterou dotyčný sám tvrdil. Ze stejného důvodu se platební výměr neodůvodňuje.

Vzhledem k výše uvedenému považuji za nutné uvést výjimky z výše uvedeného postupu, protože i když se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, existují však dvě překážky, kdy správce daně nemůže využít možnost, která je nabízena ustanovením § 140 odst. 1 a je povinen platební výměr vždy oznámit daňovému subjektu:

- v případě vyměření daně po provedeném postupu k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání, nebo
- v případě, kdy daň je vyměřena na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

---

<sup>61</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdílů proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011, s. 759

<sup>62</sup> Podle daňového řádu je odpovídající ustanovení §101 odst. 1.

<sup>63</sup> Podle daňového řádu je odpovídající ustanovení §140 odst. 1.

<sup>64</sup> Rozsudek NSS ze dne 27.7.2010 č.j. 5 Afs 92/2008-147

<sup>65</sup> V ustanovení § 46 odst. 5 je stanovena lhůta pro požádání o sdělení výsledku vyměření (platebního výměru) nejpozději do příštího zdaňovacího období.

<sup>66</sup> Ustanovení § 140 odst. daňového řádu.

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

V této souvislosti je také třeba poznamenat, že v těchto dvou uvedených případech je přípustné odvolání, takže doručení platebního výměru je nezbytné, aby daňový subjekt mohl využít svého práva.

### **3.6.2. Odchylné vyměření daně a platební výměr**

Pokud správce daně ve vyměřovacím řízení zjistí, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti daňového subjektu, resp. výsledkem vyměření je daň vyšší, než v řádném daňovém přiznání uvedl daňový subjekt, stanoví výslednou daň sám s tím, že rozdíl mezi částkou tvrzenou a částkou zjištěnou, resp. vyměřenou, v rozhodnutí o stanovení daně (platebním výměru) vyznačí a řádně odůvodní (viz příloha č. 4).

Pokud správce daně vyměří spotřební daň odchylně od tvrzení daňového subjektu, většinou tomuto kroku předchází postup k odstranění pochybností provedený v souladu s § 89 a 90 daňového řádu či provedení daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu, jak již bylo uvedeno v podkapitole označené názvem „Postup při vyměření a stanovení daně“.

Byl-li rozdíl zjištěn a odůvodněn výlučně v rámci postupu k odstranění pochybností či v rámci daňové kontroly, platební výměr není třeba odůvodnit. V těchto případech se považuje za odůvodnění protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností či zpráva o daňové kontrole a správce daně se na ně v platebním výměru odkáže. Správce daně je tedy na základě ustanovení § 147 odst. 4 liberován od povinnosti odůvodnění rozhodnutí.

Platební výměr, jímž se stanoví daň odchylně od podaného řádného daňového přiznání či z moci úřední musí být doručen daňovému subjektu. Ten má právo v takovémto případě uplatnit řádný opravný prostředek, tedy podat odvolání proti platebnímu výměru, který však nemá odkladný účinek.

V souvislosti s vyměřením nad rámec tvrzení daňového subjektu považuji za nezbytné zabývat se na tomto místě také splatností takto vyměřené daně, neboť by tato problematika mohla být úskalím jak pro daňové subjekty, tak také pro správce daně. Splatnost daně, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, tedy splatnost rozdílu, který v případě nepodání řádného daňového přiznání a následného stanovení daně z moci úřední může představovat i celou vyměřenou (nebo doměřenou) částku, je patnáct dní od právní moci rozhodnutí (platebního výměru), kterým byl tento stanoven. Daňový řád tak ve svém ustanovení § 139 odst. 3 vytvořil náhradní lhůtu,



kteřou oproti předchozí právní úpravě<sup>68</sup> automaticky odkládá „placení potencionálně sporné částky a rozdílnou částku nelze do té doby vymáhat.“<sup>69</sup> Jedná se ovšem o náhradní lhůtu pro splatnost, tudíž úrok z prodlení se počítá i nadále od původního dne splatnosti daně, k níž byl rozdíl správcem daně zjištěn. Daňový subjekt, který bude brojit proti rozdílu stanovenému správcem daně svým odvoláním, tak bude mít odsunut okamžik splatnosti, ovšem s tím rizikem, že neúspěch v odvolacím řízení bude znamenat vznik úroku z prodlení ohledně té částky, která nebyla na účtu správce daně uhrazena k původnímu dni splatnosti daně.<sup>70</sup> Úskalí pro správce daně spatřuji v tom směru, že pokud bude v odvolacím řízení rozhodnuto ve prospěch daňového subjektu, je povinen vrátit zaplacenou částku zpět daňovému subjektu, ale také je povinen vyměřit si a předepsat na osobní účet daňového subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně, jelikož došlo k nesprávnému úřednímu postupu správce daně (např. při vyměření spotřební daně došlo k chybnému posouzení skutkového stavu – správce daně mylně posoudil důkazní prostředky ohledně prokázání zdanění vybraných výrobků<sup>71</sup>). Pokud by daňový subjekt tímto neoprávněným zásahem správce daně utrpěl škodu větší, má nárok na její náhradu podle zákona<sup>72</sup>.

### 3.7. Postup a stanovení daně při nepodání řádného daňového přiznání

V praxi nastávají situace, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové přiznání, čili nesplní svou základní zákonnou povinnost. Děje se tak většinou z důvodu opomenutí nebo neznalosti. Ale správce daně se setkává i s případy, kdy se daňový subjekt záměrně vyhýbá splnění této povinnosti. K tomuto dochází zejména při nelegálním obchodování s minerálními oleji, kdy je do pozice statutárního zástupce společnosti najat tzv. „bílí kůň“ nebo sídlo firmy je pouze virtuální, často i kombinace obojího.

Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ke spotřební dani včas, tedy v zákonem stanovené lhůtě, správce daně ho v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu a v souladu se zásadou vyhledávací a oficality vyzve k jeho podání, přičemž v této výzvě

<sup>68</sup> Zákon o správě daní a poplatků řešil splatnost takto vyměřené daně v § 46 odst. 4.

<sup>69</sup> ANDERLOVÁ, S., JÁNOŠÍKOVÁ, P. Vyměřovací a vytýkáací řízení z pohledu nového daňového řádu. In *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010*. Praha: Leges, 2010. s. 60

<sup>70</sup> Metodická pomůcka Odboru 23 – Spotřebních daní Generálního ředitelství cel č.j. 43177/2010-900000-232 „Nalézací řízení – vyměřovací a doměřovací řízení, pokuta za opožděné tvrzení daně, penále“

<sup>71</sup> Prokázání zdanění upravuje § 5 zákona o spotřebních daních, jedná se o tyto doklady: daňový doklad, doklad o prodeji či doklad o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených.

<sup>72</sup> Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

stanoví náhradní lhůtu, v níž tak má učinit. Ve výzvě (v odůvodnění) správce daně rovněž sdělí, které skutečnosti svědčí tomu, že je plátcem daně, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a kdy taková povinnost vznikla. I když povinnosti správce daně vyplývající z této předchozí věty nejsou obsaženy v žádném ustanovení daňového řádu, jejich splněním však správce daně předchází tvrzení daňového subjektu, že mu povinnost podat daňové přiznání nevznikla, jelikož daňový subjekt o svém břemenu tvrzení nemusí vědět. Oznámením výzvy k podání daňového přiznání správce daně v souladu se svou povinností stanovenou v § 91 odst. 1 zahajuje nalézací řízení vyměřovací.

Na základě výzvy k podání daňového přiznání, proti které se nelze samostatně odolat, může dojít v podstatě pouze ke dvěma situacím:

- daňový subjekt této výzvě vyhoví a daňové přiznání podá v náhradní lhůtě, nebo
- daňový subjekt nevyhoví této výzvě a daňové přiznání vůbec nepodá.

V prvním případě správce daně vyměří daň na základě pozdě podaného daňového přiznání. V druhém případě má správce daně jedinou možnost - vyměří daň z moci úřední, jak stanovuje daňový řád ve svém ustanovení § 145 odst. 1 podle pomůcek. „I když by bylo možno s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu k obdobně formulovaným ustanovením zákona o správě daní a poplatků usoudit, že je toto ustanovení třeba chápat tak, že jsou-li splněny podmínky, nejedná se o oprávnění správce daně, nýbrž o jeho povinnost, přesto platí, že stanovit daň za použití pomůcek je možné pouze v případě, kdy ji nelze stanovit dokazováním.“<sup>73</sup> Pokud správce daně disponuje dostatkem průkazných důkazních prostředků, které si obstaral vlastní činností, měl by, protože mu v tom nic nebrání, stanovit daň na jejich základě. Daň správce daně vyměří platebním výměrem podle pomůcek. Postup při vyměření daně podle pomůcek bude analyzován v samostatné podkapitole shodného názvu.

Předchozí právní úprava<sup>74</sup> postup při nepodání daňového přiznání upravovala pomocí konstrukce právní fikce a právní domněnky, jelikož správce daně měl možnost v případě nepodání daňového přiznání, a to ani po výzvě, předpokládat, že daňový subjekt daňové přiznání podal, a že v něm vykázal daň ve výši nula. Tuto možnost předpokladu daňový řád nenabízí. V podstatě měl správce daně na rozdíl od nové právní

<sup>73</sup> KOBÍK, J., KOHOUTOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. Vydání. Olomouc: ANAG, 2010, s. 625

<sup>74</sup> Zákon o správě daní a poplatků, postup při nepodání daňového přiznání upraven v § 44 odst. 1.

úpravy<sup>75</sup> (ta nabízí pouze jedno řešení) dvě možnosti, a to, stanovit základ daně a daň za využití pomůcek (tento postup nastupuje v případě dostatku podkladů z nichž vyplývá, že daňový subjekt je opravdu k dani povinný a na základě nichž lze daň stanovit) nebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nulovou daň, vyměřit daň ve výši nula a případně provést místní šetření nebo daňovou kontrolu a v rámci toho prověřit daňový základ a další skutečnosti (okolnosti) rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu.

Ať už daňový subjekt reaguje na výzvu jakkoli, podá či nepodá daňové přiznání, vždy bude správcem daně přistoupeno k sankci podle § 250 daňového řádu (pokuta za nepodání či opožděné podání daňového přiznání, přičemž zpoždění je delší než 5 pracovních dní), případně ještě přistoupí úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu.

### **3.8. Stanovení daně dokazováním, podle pomůcek a sjednání daně**

#### **3.8.1. Stanovení daně dokazováním**

Velmi důležitým instrumentem, který upravuje daňový řád v § 92, je dokazování. Tvoří základní kámen pro zjištění daňové povinnosti daňového subjektu. Nebude jistě s podivem, když uvedu, že daňoví odborníci se shodují na tvrzení, že „daňový základ i daň jsou tímto postupem stanoveny vždy nejpřesněji, takže má dokazování zásadně přednost před kterýmikoli jinými v úvahu přicházejícími způsoby určení daně.“<sup>76</sup> V rámci vyměřovacího řízení provádí správce daně dokazování, jehož smyslem je získání poznatků nezbytných pro vydání rozhodnutí v podobě platebního výměru nebo získání poznatků pro další procesní postup (např. při daňové kontrole). K této činnosti využívá postupy a úkony, které mu daňový řád nabízí. Např. při vyhledávací činnosti nebo místním šetření u daňového subjektu nebo třetích osob dochází ke sběru dat. Správce daně později může využít takto získaný materiál jako důkazní prostředky pro stanovení základu daně. Správce daně i při dokazování dbá na dodržení základních zásad správy daní<sup>77</sup>, zejména pak nezbytné zásady zákonnosti, materiální pravdy a volného hodnocení důkazů.

---

<sup>75</sup> Daňový řád.

<sup>76</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ I. et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 460

<sup>77</sup> Zásady jsou uvedeny v § 5 až 9 daňového řádu.

Dokazování provádí v souladu s ustanovením § 92 odst. 1 daňového řádu příslušný správce daně nebo, na rozdíl od předchozí právní úpravy<sup>78</sup>, jím dožádaný správce daně stejného nebo nižšího stupně. V celní správě je z důvodů efektivity, hospodárnosti a rychlosti řízení při správě spotřebních daní tato možnost poměrně často využívána s tím, že dožadovaný celní orgán přesně formuluje své požadavky vůči dožádanému celnímu orgánu.

Splnil-li daňový subjekt svou povinnost tvrzení spočívající v povinnosti uvést v daňovém přiznání předepsané údaje a daň vyčíslit a podal-li daňové přiznání, čímž naplnil břemeno tvrzení, je následně na daňovém subjektu, aby unesl důkazní břemeno. Daňový subjekt, kterého stíhá důkazní břemeno, má povinnost předložit nebo navrhnout na výzvu správce daně věrohodné důkazní prostředky, kterými by došlo k prokázání jeho tvrzení.

V praxi se často setkáváme s tím, že důkazní povinnost je daňovými subjekty opomíjena. Jako demonstrativní příklad v rámci spotřebních daní uvádím případ, kdy provozovatel kogenerační jednotky žádá o vrácení daně z minerálních olejů, které použil pro výrobu tepla v souladu s ustanovením § 56 zákona o spotřebních daních. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla a uplatňuje se v daňovém přiznání<sup>79</sup>. Jelikož spotřeba topných olejů byla daňovým subjektem v daňovém přiznání vykázána neúměrně vyšší oproti množství uvedeném v předchozích podaných daňových přiznání, pojal správce daně pochybnosti a požadoval doložit důkazní prostředky, vysvětlení, vyjádření, konkretizaci spotřeby topných olejů, čímž uložil daňovému subjektu důkazní břemeno prostřednictvím výzvy podle ustanovení § 89 daňového řádu<sup>80</sup>. I když daňový subjekt vedl a předložil evidenci o nákupu a spotřebě topných olejů<sup>81</sup>, musí být připraven i na to, že správce daně se s tímto nespokojí a bude chtít prokázat důvod skokového nárůstu spotřeby topných olejů ve vazbě na využití získaného tepla. A zde většinou daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno, jelikož není na tuto situaci připraven.

Z výše uvedeného můžeme dovodit, že pokud daňový subjekt v podaném daňovém přiznání něco tvrdí, měl by být připraven toto své tvrzení doložit a mít k dispozici, ještě před případnou výzvou správce daně, důkazní prostředky. Daňový

---

<sup>78</sup> Zákon o správě daní a poplatků.

<sup>79</sup> Ustanovení § 56 odst. 5 ve spojení s ustanovením § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních.

<sup>80</sup> Výzva k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání.

<sup>81</sup> Povinnosti k prokázání nároku na vrácení spotřební daně jsou stanoveny v ustanovení § 55 zákona o spotřebních daních.

subjekt může být v omylu, pokud se domnívá, že má důkazní povinnost pouze k tomu, co tvrdí či tvrdil. Z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu však jasně vyplývá, že má povinnost prokázat nejen to co tvrdí, ale i to co měl tvrdit, tedy co byl povinen uvést v daňovém přiznání, i když to z jakéhokoli důvodu neuvedl.<sup>82</sup>

Důkazní břemeno nese zásadně daňový subjekt, což je princip, který byl přejat z předchozího procesního předpisu pro správu daní<sup>83</sup>. Což samozřejmě není bez výjimky, jelikož daňový řád upravuje případy, kdy toto břemeno leží na správci daně. Správce daně při procesu dokazování prokazuje ve vztahu k daňovému subjektu v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 daňového řádu:

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

K prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně je daňový subjekt povinen předložit důkazní prostředky. Ale je také oprávněn, v případě že tyto nemá, navrhopat provedení důkazních prostředků. Tato situace nastane v případě, že daňový subjekt navrhne jako důkazní prostředek výslech svědka (ten je v postavení třetí osoby), jelikož svědeckou výpověď může pořídít (zaprotokolovat) pouze správce daně. Zároveň daňový subjekt musí v návrhu uvést v kontextu s ustanovením § 92 odst. 6 daňového řádu potřebné údaje, tak aby svědek mohl být kontaktován. Další náležitostí návrhu, jak mimo jiné vyplývá i z důvodové zprávy k daňovému řádu, je odůvodnění požadované účasti svědka (např. jaký vztah má k předmětu dokazování a co by měl prokázat nebo vysvětlit). Na druhé straně je i správce daně povinen odůvodnit nevyhovění návrhu daňového subjektu ve vyzoomění<sup>84</sup>, které musí být daňovému subjektu oznámeno.

---

<sup>82</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. Ostrava: Sagit, 2011, s. 238

<sup>83</sup> Zákon o správě daní a poplatků.

<sup>84</sup> Vyzoomění o odmítnutí návrhu daňového subjektu nemá formu rozhodnutí podle ustanovení § 101 a násl. daňového řádu, nýbrž pouze sdělení, nelze tedy využít opravných prostředků.

Dokazování lze ukončit až tehdy, jestliže daňový subjekt již žádné relevantní důkazní prostředky nepředkládá ani nenavrhuje (v případě nutnosti musí správce daně nerelevantnost předkládaných či navrhovaných prostředků zdůvodnit) a současně správci daně nejsou známy skutečnosti, jejichž prověřením by si mohl zajistit vlastní důkazní prostředky.<sup>85</sup>

Jak bylo uvedeno, důkazní prostředky je nutno označit, vyhledat a provést. Po provedeném dokazování nastupuje hodnocení důkazních prostředků, správce daně tím získává důkazy v podobě informací nebo poznatků o předmětu dokazování. Získané důkazy správce daně hodnotí, zda jsou použitelné pro vydání rozhodnutí ve věci<sup>86</sup> či nikoli, a osvědčuje je jako důkaz. Zde se uplatní zásada volného hodnocení důkazů.<sup>87</sup> Nutno připomenout, že o tomto postupu sepíše správce daně úřední záznam, s výjimkou důkazů, jejichž hodnocení je obsaženo v dříve provedeném záznamu uloženém ve spise (např. zpráva o daňové kontrole či protokol o výsledku postupu k odstranění pochybností).<sup>88</sup> S obsahem úředního záznamu má daňový subjekt možnost seznámit se při nahlížení do spisu.

Na základě důkazů získaných při procesu dokazování lze daň vyměřit konkludentně (čili shodně s tvrzením daňového subjektu v daňovém přiznání, což znamená, že daňový subjekt unesl důkazní břemeno) nebo odchylně (čili vyměření daně vyšší oproti tvrzení daňového subjektu v daňovém přiznání, což poukazuje na nezvládnutí důkazního břemene daňovým subjektem). Oba postupy vyměření daně byly již popsány výše.

### **3.8.1.1. Důkazní prostředky**

V porovnání s předchozí právní úpravou<sup>89</sup>, je vymezení důkazních prostředků v daňovém řádu, po vzoru jiných procesních předpisů<sup>90</sup>, mnohem podrobnější.

V procesním právu je nutné rozlišovat mezi důkazním prostředkem a důkazem. Důkazní prostředky nejsou jen podklady v materiálním slova smyslu, ale vyjadřují též

---

<sup>85</sup> Metodická pomůcka Odboru 23 – Spotřebních daní Generálního ředitelství cel č.j. 43177/2010-900000-232 „Nalézací řízení – vyměřovací a doměřovací řízení, pokuta za opožděné tvrzení daně, penále“

<sup>86</sup> V našem případě rozhodnutí v podobě platebního výměru na spotřební daň.

<sup>87</sup> Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co při daných okolnostech vyšlo najevo (ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu).

<sup>88</sup> Tato povinnost vyplývá z ustanovení § 92 odst. 7 a odůvodňuje ji důvodová zpráva k daňovému řádu.

<sup>89</sup> Zákon o správě daní a poplatků věnoval důkazním prostředkům pouze jeden odstavec v § 31.

<sup>90</sup> srov. např. § 89 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, § 125 a násl. zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, § 51 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu

činnost správce, která vede k získání důkazu, vede k poznání určité okolnosti podstatné pro rozhodnutí správce daně. Pro orientaci v tomto pojmosloví uvádím příklad z odborné literatury: Svědecká výpověď: „Svědka je nositel (zdroj) důkazu, výslech svědka je důkazní prostředek a výpověď svědka (tedy informace získaná provedením důkazního prostředku), je důkaz.“<sup>91</sup>

Ve vyměřovacím řízení jde o stanovení daně ve správné výši, a proto správce daně shromažďuje důkazní prostředky, tj. veškeré podklady, jimiž je zjištěn skutečný stav věci a jimiž ověřuje skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.<sup>92</sup> Daňový řád předkládá pouze demonstrativní výčet důkazních prostředků, v praxi obvykle používaných, a to tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci, ale jak už bylo řečeno v předchozí větě, v praxi to znamená, že „jde o cokoli, co má takovou vypovídací hodnotu, aby to mohlo přispět ke zjištění skutečného stavu věci.“<sup>93</sup> I když i tady samozřejmě existuje výjimka a tou je podané vysvětlení, které podle § 79 odst. 3 daňového řádu důkazním prostředkem být nemůže, což ovšem neznamená, že by nemohlo být zdrojem informací o relevantních důkazních prostředcích.

Jako problematický důkazní prostředek v praxi spatřuji čestné prohlášení. Správce daně na něj musí pohlížet ve dvou rovinách. Pokud by jej učinil daňový subjekt ve věci své vlastní daňové povinnosti, nelze je mít za důkazní prostředek, protože daňový subjekt má prokazovat, kdežto čestné prohlášení je pouhým tvrzením. Pokud by čestné prohlášení učinila třetí osoba, nemůže správce daně vycházet z toho, že daňový řád tento důkazní prostředek nezná, jelikož jejich výčet je pouze příkladný, a nemůže se opřít ani o judikaturu, neboť ta v této věci není ustálená. Řešení nabízí autoři odborných publikací, a to tím způsobem, že pokud podle správce daně nejde o důkazní prostředek, má subjekt souběžně nabídnout čestné prohlášení s tím, že navrhuje svědeckou výpověď dané osoby.<sup>94</sup>

Považuji za nutné zdůraznit, že diskutované podklady (důkazní prostředky) nesmějí být získány za účelem jejich provedení v důkazním řízení nezákonným způsobem. Správce daně postupuje při shromažďování důkazů v souladu se zásadou

---

<sup>91</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. Ostrava: Sagit, 2011, s. 254.

<sup>92</sup> Blíže viz ustanovení § 93 odst. 1

<sup>93</sup> KOBÍK, J., KOHOUTOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. Vydání. Olomouc: ANAG, 2010, s. 388

<sup>94</sup> KOBÍK, J., KOHOUTOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. Vydání. Olomouc: ANAG, 2010, s. 388

zákonosti<sup>95</sup>, enumerativnosti státních pretenzí<sup>96</sup> a ostatních zásad správy daní tak, aby byl naplněn cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a zajištění spravedlivý proces<sup>97</sup>.

Správce daně je oprávněn získávat důkazní prostředky, potažmo důkazy, před zahájením řízení (např. prostřednictvím instrumentu vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu nebo získáním z jiných daňových řízení vedených se stejným daňovým subjektem) nebo až v jeho průběhu (typickým příkladem je postup k odstranění pochybností vedený v souladu s ustanovením § 89 až 90 daňového řádu nebo pomocí místního šetření podle ustanovení § 80 daňového řádu).

Jako důkazních prostředků může správce daně využít důkazní prostředky získané z jiného daňového řízení vedeného se stejným daňovým subjektem, získané při správě daní jiných daňových subjektů nebo od jiných orgánů veřejné moci, opět za předpokladu, nejsou-li získány v rozporu s právním předpisem. Zde nastupuje povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s těmito podklady.

V případě podkladu ve formě protokolu o svědecké výpovědi získaného z jiného řízení, má daňový subjekt právo požadovat provést výslech svědka i v předmětném daňovém řízení v rámci své daňové povinnosti, aby mohl případně uplatnit své právo klást předvolanému svědkovi otázky.<sup>98</sup> Daňový subjekt však musí v návrhu uvést, které skutečnosti hodlá výslechem svědka dokázat nebo vysvětlit, což je vodítkem pro způsob vedení výslechu. V rámci hodnocení důkazů, mimo jiné, správce daně posuzuje vypovídací hodnotu výpovědi svědka.

Orgány celní správy, nejčastěji celní úřady, předávají informace finanční správě, nejčastěji finančním úřadům, čímž je naplněna zásada součinnosti. Typickým příkladem je předání pravomocného platebního výměru na spotřební daň v případě, kdy daňovému subjektu, právnické osobě, je tato daň vyměřena z moci úřední. Platební výměr je postoupen k dalšímu využití, tj. slouží příslušnému finančnímu úřadu jako důkazní prostředek o vyměření spotřební daně a je zároveň podkladem pro následné doměření daně z přidané hodnoty.

Musím na tomto místě zdůraznit, že významnou pomocí pro získávání důkazních prostředků pro vyměření spotřebních daní je také mezinárodní spolupráce celních správ členských států Evropské unie.

---

<sup>95</sup> Viz ustanovení § 5 odst. 1

<sup>96</sup> Viz ustanovení § 5 odst. 2

<sup>97</sup> Právo na spravedlivý proces vychází již z ústavních zákonů.

<sup>98</sup> § 93 odst. 3 daňového řádu



Orgánům veřejné moci, ale i fyzickým a právnickým osobám, které mají listiny a další nezbytné věci pro správu daní (obrazové a zvukové záznamy např. z trestního řízení) daňový řád ukládá povinnost poskytnout je správci daně bezúplatně, na vyžádání a pouze v případě, že je správce daně nemůže získat ze své úřední evidence. K tomuto mohou pouze podotknout, že toto ustanovení přispívá k naplnění cíle správy daní.

### **3.8.2. Stanovení daně podle pomůcek**

Jak již bylo výše uvedeno, základní metodou pro zjištění daňové povinnosti je dokazování a zákonná úprava<sup>99</sup> jí logicky dává přednost. Ale v praxi nezřídka nastává situace, kdy daňový subjekt neunesle svoji důkazní povinnost<sup>100</sup> a není tak schopen obhájit svá tvrzení. Tohoto mechanismu se použije také v případech, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání, ač tuto povinnost měl, nebo je pasivní a se správcem daně nekomunikuje (neprokazuje).

Stručně vyjádřeno, pokud selže stanovení daně dokazováním, užije správce daně náhradní formu stanovení daňové povinnosti, čili použije specifický postup, tj. stanovení daně podle pomůcek.

Podle pomůcek stanoví správce daně daň, např. když daňový subjekt neumožní zahájit a provést daňovou kontrolu<sup>101</sup>, neposkytne potřebnou součinnost při dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností<sup>102</sup> nebo nepodá-li daňové přiznání či dodatečné daňové přiznání ani na výzvu správce daně<sup>103</sup>.

Při využití tohoto institutu musí být správce daně schopen prokázat, že daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování. Správce daně tomuto dostojí, pokud předloží např. nesplněnou výzvu k podání daňového přiznání, nesplněnou výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve spojení s ustanovením § 86 odst. 3 daňového řádu, popř. zachycením stavu v protokolu o ústním jednání, ve kterém subjekt např. uvede, že žádné účetní doklady nemá a nemá

---

<sup>99</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>100</sup> Důkazní povinnost daňového subjektu spočívá v prokázání skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván.

<sup>101</sup> Viz ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu.

<sup>102</sup> Viz ustanovení § 90 odst. 4 daňového řádu.

<sup>103</sup> Viz ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu.

ani žádné jiné relevantní důkazní prostředky, na základě nichž by bylo možné stanovit daň právě dokazováním, atd.<sup>104</sup>

Stanovení daně podle pomůcek nemá sankční charakter. Nelze na něj pohlížet jako na trest, „ale jako na náhradní a při daných okolnostech nezbytný následek nemožnosti stanovení daně způsobem zákonem předpokládaným, tedy dokazováním. Aktivita daňového subjektu nemusí mít na stanovení daně podle pomůcek vliv, podmínky pro uplatnění tohoto způsobu stanovení daně mají objektivní povahu. K jejich naplnění může dojít i bez úmyslného zavinění daňového subjektu, např. shořením nebo krádeží účetnictví.“<sup>105</sup>

Správce daně podle povahy okolností postupuje jak v součinnosti s daňovým subjektem tak i bez ní. Celý postup správce daně, směřující k zajištění pomůcek a ke způsobu vyčíslení daně, musí vyplývat ze spisu.

Při stanovení daně podle pomůcek postupuje správce daně tak, aby daň tímto způsobem stanovená odpovídala co nejvíce skutečnosti. Jako benefit pro daňový subjekt v tomto náhradním způsobu stanovení daně spatřuji fakt, že správce daně je ze zákona povinen v souladu s ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu přihlížet ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Pokud ale zhodnotím situaci z druhé strany, správce daně nemusí tyto výhody aktivně vyhledávat. Výhody vyplývají z dosavadního průběhu řízení (jsou součástí spisu) nebo je v tomto řízení uplatní přímo daňový subjekt.

Má-li správce daně k dispozici takové pomůcky, na jejichž základě lze daň dostatečně spolehlivě stanovit, vydá platební výměr, který ve svém výroku musí rovněž obsahovat tento způsob stanovení daně. Předchozí právní úprava<sup>106</sup> tuto povinnost uvádění explicitně nestanovovala, přesto se k ní judikatura soudů postupně dopracovala.

Avšak samotnému vyměření daně předchází povinnost správce daně spočívající v seznámení daňového subjektu s volbou pomůcek a stanovením daně (včetně výhod, ke kterým bylo přihlédnuto). Daňovému subjektu je tím umožněno se k těmto podkladům vyjádřit, případně je doplnit.

Základním opravným prostředkem, v případě vyměření daně podle pomůcek, je odvolání, které však nemá odkladný účinek.

---

<sup>104</sup> Metodická pomůcka Odboru 23 – Spotřebních daní Generálního ředitelství cel č.j. 43238/2010-900000-232 „Daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, stanovení daně podle pomůcek, sjednání daně“

<sup>105</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011, s. 272

<sup>106</sup> Zákon o správě daní a poplatků.

### 3.8.2.1. Pomůcky

Pomůcky slouží ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti daňového subjektu, neposkytují však důkaz o celé její výši. Správce daně jich použije při kontumačním stanovení základu daně i daně, což už bylo popsáno v předchozí podkapitole. V této části bych se ráda věnovala otázce, co vlastně může být použito jako pomůcka.

Daňový řád v ustanovení § 98 odst. 3 předkládá pouze demonstrativní výčet obvykle používaných pomůcek:

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Při stanovení spotřební daně správce daně musí použít (není-li nic jiného k mání) jako pomůcky část dokladů, část účetnictví či dílčí důkaz o daňové povinnosti předložené od samotného daňového subjektu. Důležitá je zde i spolupráce s finančními úřady, kdy celní správa získává údaje z jimi vedených řízení. Podstatnými pomůckami jsou poznatky získané vlastní činností správce daně již dříve při vyhledávací činnosti či místních šetřeních.

Úřední osoba správce daně může také stanovit daň za předmětné zdaňovací období v souvislosti s přirovnáním daňové povinnosti daňového subjektu za stejné zdaňovací období v předchozích letech, pokud se výrazně nezměnily podmínky, v nichž podniká.

Obecně však platí, že pomůckou může být jakýkoliv poznatek, který umožní správci daně stanovit výši daňové povinnosti kvalifikovaně a reálně. Stejně tak jako u získávání důkazních prostředků, platí i u obstarávání pomůcek, podmínka získání zákonnou cestou.

### 3.8.3. Sjednání daně

Pokud daň nelze stanovit dokazováním ani pomůckami, užije správce daně poslední metodu, kterou daňový řád nabízí a to je sjednání daně<sup>107</sup>. Podstatou je vlastně dohoda mezi správcem daně a daňovým subjektem, dvoustranný právní úkon, který bude obsahem písemného protokolu. Výše sjednané daně bude uvedena v rozhodnutí, které musí mít náležitosti rozhodnutí o stanovení daně – platebního výměru na spotřební daň, a bude součástí protokolu o sjednání daně. Protože se jedná o dohodu, již z povahy

---

<sup>107</sup> Sjednání daně upravuje ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu.

věci není odvolání přípustné. Není však vyloučeno užití dozorčích prostředků, za předpokladu, že vyšlo najevo nedodržení nebo dokonce zneužití zákonného postupu pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem.

Pokud mám zhodnotit praktické využití tohoto institutu, tak se v praxi prakticky nepoužívá, neboť správce daně většinou nějakou pomůckou, na základě níž následně dojde ke stanovení daně, vždy disponuje.

### **3.9. Lhůta pro stanovení daně**

Lhůta pro stanovení daně je velmi důležitý institut daňového řádu, což zdůrazňuje i důvodová zpráva k daňovému řádu, neboť podle ní je pro daňové řízení typické, že „uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem“.<sup>108</sup>

Jelikož je lhůta pro stanovení daně prekluzivní (propadná), jejím uplynutím již nelze měnit (a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch) poslední známou daň. Do uplynutí této lhůty lze poslední známou daň měnit, jak z podnětu daňového subjektu, např. na základě podání dodatečného daňového přiznání nebo uplatněním opravných prostředků, tak z moci úřední, např. na základě daňové kontroly nebo uplatněním dozorčích prostředků.

Délka lhůty pro stanovení daně činí tři roky a maximálně deset let, v této době lze tedy daň vyměřit, ale i doměřit. Základní tříletá lhůta a maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Jelikož u spotřebních daní je povinností daňové přiznání podat vždy, nestačí pouze spotřební daň uhradit, jiný počátek běhu lhůty zde nepřipadá v úvahu, než jak byl určen předchozí větou.

Chtěla bych zdůraznit, že oproti předchozí právní úpravě došlo ke změně, jelikož počátek běhu lhůty pro stanovení daně se odvíjí ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení a nikoliv od konce kalendářního roku, jak tomu bylo podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, takže počáteční datum již není zaokrouhlován na první den v měsíci. K tomu mohu podotknout, že dochází k celkovému zkrácení této lhůty.

---

<sup>108</sup> Důvodová zpráva k daňovému řádu.

Jelikož pro vyměření daně je důležité její správné zjištění a stanovení, vytvořil daňový řád prostor pro správce daně i daňové subjekty tím, že tříletou lhůtu přerušuje nebo prodlužuje její běh. Oproti předchozí úpravě<sup>109</sup> je daňovým řádem stanoven taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které tuto lhůtu přerušují nebo prodlužují, což bezpochyby odstranilo právní nejistotu.

Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového přiznání nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, pokud tato výzva vedla k doměření daně; oznámení rozhodnutí o stanovení daně; zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku; oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku a oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.<sup>110</sup>

Lhůta pro stanovení daně se přerušuje, začíná běžet znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, podáno daňové přiznání a oznámena výzva k podání daňového přiznání.<sup>111</sup>

Od prodloužení lhůty pro stanovení daně je třeba odlišit stavění lhůty pro stanovení daně. Znamená to, že v zákonem vymezených případech po určité době lhůta pro stanovení daně neběží. Dočasně je zastaven běh lhůty pro stanovení daně po dobu probíhajícího řízení před správním a Ústavním soudem<sup>112</sup>, a to v souvislosti se stanovením daně; v probíhajícím řízení před soudem o nezbytné předběžné otázce; při povolené o navrácení odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně do předešlého stavu a při prohlášení neúčinnosti doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení.<sup>113</sup> Lhůta se staví také do doby, než je z podnětu správce daně ustanoven správce dědictví.<sup>114</sup>

---

<sup>109</sup> Zákon o správě daní a poplatků formuloval úkony obecně, jako úkony směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Při naplnění takovéto podmínky běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Ustanovení § 47 odst. 2 jistě nepřispívalo k právní jistotě obou zúčastněných stran. Tyto úkony následně určovala judikatura.

<sup>110</sup> Ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu.

<sup>111</sup> V souladu s ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu.

<sup>112</sup> Při souběhu řízení je nutné zastavit běh lhůty pro stanovení daně, protože řízení před soudem má zásadní význam pro správné stanovení daně (např. dědické řízení).

<sup>113</sup> V souladu s ustanovením § 148 odst. 4 daňového řádu.

<sup>114</sup> Ustanovení správce dědictví probíhá podle ustanovení § 239 odst. 5 daňového řádu a při dožádání do zahraničí podle § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní.

Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku, ale existují i případy, kdy správce daně stanoví daň bez ohledu na to, zda již tato lhůta uplynula. V případě pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu<sup>115</sup>, a to do dvou let od nabytí právní moci rozhodnutí a také podaného řádného daňového přiznání a uhrazení daně za účelem zániku trestnosti z důvodu účinné lítosti<sup>116</sup>.

---

<sup>115</sup> Daňové trestné činy v této souvislosti vymezuje zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, v § 240 zkrácení daně, poplatku a povinné platby, v § 241 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné platby a v § 243 nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

<sup>116</sup> O účinné lítosti hovoří zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, v § 242. Podle něj trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. Povinnost úhrady spotřební daně musí být splněna zcela, tzn. že nepostačuje částečná úhrada daňové povinnosti.

## 4. Poznatky z praxe

V této kapitole se zaměřím na poznatky, které jsem získala při vlastní praxi v souvislosti s vyměřovacím řízením v rámci spotřebních daní a odpovím na otázky, které by mohly zajímat zainteresované osoby.

### 4.1. Aplikační problémy - vyměření spotřební daně v souvislosti s užitím postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností je vylepšenou obdobou vytýkacího řízení, které se uplatňovalo v předchozí právní úpravě<sup>117</sup>. Vytýkací řízení však nebylo pouhým doslovným řízením, ale postupem uplatněným v řízení vyměřovacím.

Vytýkací řízení bylo nedostatečně upraveno, neboť působilo problém v konkretizaci výzev k odstranění pochybností a absentovala lhůta pro zahájení a ukončení vytýkacího řízení. První problém byl způsoben spíše nedostatečnou aplikační praxí, kdežto druhý mohl působit nedůvodné průtahy vytýkacího řízení.

Proto jistě správci daně i daňové subjekty přivítaly novou právní úpravu<sup>118</sup>, podle které postup probíhá v maximální konkrétnosti. Tento institut je však možné použít i mimo vyměřovací řízení (i když zde bude převažovat), jak také potvrzují odborníci na danou problematiku, jelikož „umožňuje odstranit i obsahové vady podání, u nichž za tímto účelem není stanoven jiný postup“<sup>119</sup>.

Vedení tohoto řízení je časově ohraničeno po podání daňového přiznání do vyměření daně. Konkrétní lhůtu uvádí až odst. 4 diskutovaného ustanovení, ale to pouze v případech kdy má daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet. Jelikož daňový odpočet je vratkou v rovině nalézací, nikoli v rovině platební, uijeme ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu vždy, pokud vznikne potřeba užití postupu k odstranění pochybností v případě podaného daňového přiznání k vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla<sup>120</sup> a k vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu<sup>121</sup> (tzv. zelená nafta).

---

<sup>117</sup> Zákon o správě daní a poplatků, ustanovení § 43.

<sup>118</sup> Daňový řád a jeho ustanovení § 89 a násl.

<sup>119</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011, s. 223

<sup>120</sup> Podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních.

<sup>121</sup> Podle ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních.

V případech ostatních, na které se třicetidenní lhůta nevztahuje, je nutné, aby správce daně postupoval tak, aby nedošlo k porušení zásady rychlosti řízení.

Závěrem k výše uvedenému si dovolím připomenout fakt, že pokud daňový subjekt odstraní pochybnosti správce daně uvedeným postupem a dojde k souhlasnému vyměření daně, je nutné rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr) vždy oznámit daňovému subjektu, což ostatně explicitně stanovuje ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu.

#### **4.2. Použití výsledů místního šetření pro vyměření spotřební daně**

Smyslem této podkapitoly je upozornit správce daně na problémy, které by mohly nastat po vyměření spotřební daně na základě získaných poznatků, tj. výsledků vyhodnocených jako důkaz, při místním šetření.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. července 2011, čj. 5 Aps 3/2011-101, pokud má osoba při místním šetření poskytnout správci daně potřebnou součinnost a strpět odběr vzorků vybraných výrobků (a jedná-li se o zásah do majetku této osoby), má správce daně povinnost informovat o technologii prováděného odběru.

Povinnost poskytnout úřední osobě potřebnou součinnost, která provádí místní šetření, je daňovému subjektu stanovena ustanovením § 82 odst. 1 daňového řádu. Daňový subjekt je taktéž povinen strpět případná opatření správce daně, současně je však stanovena povinnost správce daně postupovat tak, aby byla šetřena práva povinných osob.

V dané konkrétní věci již v průběhu místního šetření daňový subjekt namítal nezákonnost provedení odběru vzorků, resp. neexistenci právního titulu k takovému postupu, a žádal mimo jiné, aby před samotným odběrem vzorků byl seznámen s veškerými normativy, podle kterých bude správce daně při odběru vzorků postupovat. Tomuto požadavku však správce daně nevyhověl s odkazem na skutečnost, že se jedná o interní předpis. Nejvyšší správní soud však takový postup v popisovaném rozhodnutí označil za nepřijatelný. Je-li podle daného rozhodnutí zasahováno do majetku daňového subjektu za účelem odběru kontrolních vzorků, nelze neposkytnout informace o způsobu, jakým bude odběr proveden (NSS zde zmiňuje např. informace o množství, počtu odběrů, technice odběru apod.) s odkazem, že se jedná o interní pokyny.



Podle popisovaného rozhodnutí, uplatňuje-li správce daně vůči osobě, která je povinna při místním šetření správci daně poskytnout potřebnou součinnost a strpět opatření správce daně (v dané věci se mimo jiné jednalo o odběr vzorků vybraných výrobků), přitom správce daně zasahuje do majetku této osoby, je správce daně povinen poskytnout informace o technologii prováděného odběru. Této povinnosti se přitom nelze zbavit odkazem na interní povahu předpisu, podle kterého je odběr prováděn. Daňový subjekt má podle Nejvyššího správního soudu právo být seznámen zejména s tím, v jakém rozsahu a jakým způsobem bude odběr proveden. V opačném případě je mu proti případnému nesprávnému postupu při odběru odepřena možnost jakékoli obrany.

Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že v dané věci se jednalo o procesní pochybení správce daně, které však, jak dodal, nemá povahu nezákonného zásahu.

Pokud by místní šetření, resp. jeho výsledky, byly dále hodnoceny a použity jako důkaz ve vyměřovacím či doměřovacím řízení, jehož výsledkem by bylo stanovení spotřební daně, může žalobce podle odůvodnění popisovaného rozhodnutí procesně vadný postup při místním šetření (nesprávný postup při odběru vzorků) napadnout v rámci žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně.

#### **4.3. Jak odstranit nejistotu daňového subjektu při vyměření spotřební daně ?**

K vyměření spotřební daně ve většině případů dochází konkludentně, čili tak, že správce daně vyměří daň souhlasně s tvrzením daňového subjektu. V tomto případě není povinností správce daně platební výměr (rozhodnutí o stanovení daně) doručovat. V praxi tento postup může znamenat pro daňový subjekt nejistotu, zda přiznaná daň již byla vyměřena, Klasický příklad nastává v situaci, kdy daňový subjekt hodlá podat dodatečné daňové přiznání, což však lze učinit až po vyměření daně. Jediným řešením jak tuto nejistotu odstranit je využití práva nahlížení do spisu<sup>122</sup>.

#### **4.4. Je stanovena správci daně lhůta pro vyměření spotřební daně ?**

Lhůta pro vyměření spotřební daně není explicitně zákonem stanovena. Správce daně je však povinen jednat v souladu se zásadou rychlosti řízení uvedenou v ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu, nezáleží tedy na jeho libovůli, což také vyplývá

---

<sup>122</sup> Nahlížení do spisu je upraveno v ustanovení § 66 daňového řádu.

z rozsudku Nejvyššího správního soudu evidovaného pod č.j. 5 Afs 92/2008-147 dne 27. 7. 2010, který zároveň určuje, že „správní orgány jsou vždy povinny postupovat bez zbytečného prodlení, jinak se dopouštějí nesprávného úředního postupu“. V případě, že správce daně nevyměří daň v obvyklé lhůtě a neučiní ani jiný úkon směřující ke stanovení daně<sup>123</sup>, má daňový subjekt právo podat podnět k ochraně před nečinností podle ustanovení § 38 daňového řádu.

---

<sup>123</sup> Např.: Správce daně provede podle ustanovení § 89 daňového řádu místní šetření u daňového subjektu za účelem ověření správnosti tvrzených údajů nebo zahájí postup k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 daňového řádu.

## 5. Závěr

Spotřební daně byly zavedeny do daňové soustavy České republiky od 1. ledna 1993 při daňové reformě, což ovšem nevylučuje jejich dlouhou historickou existenci. Zařazení selektivních spotřebních daní bylo především motivováno naplněním veřejného rozpočtu. Na druhé straně jsou reprezentanti spotřebních daní zástupci zboží určitým způsobem škodlivého (jednak zdraví občanů a také životnímu prostředí), takže je často prezentován názor potřeby regulace spotřeby vybraných výrobků.

Převážná část spotřebních daní je určena do státního rozpočtu<sup>124</sup>, kde představuje nezastupitelný příjem<sup>125</sup>. Daňový výnos je dále zesílen, neboť spotřební daň navyšuje základ daně pro výpočet daně z přidané hodnoty.

Při výběru daní, tedy i spotřebních, obecně platí, že správce daně nemůže vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, neboť cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jak již bylo výše uvedeno, zákon o spotřebních daních svěřil správu spotřebních daní s účinností od 1. ledna 2004 do výhradní kompetence celních orgánů a odstranil tak dualismus jejich správy.

Základem pro správné zjištění a stanovení spotřební daně je řádné daňové přiznání, případně opravné daňové přiznání a dodatečné daňové přiznání podané daňovým subjektem v případech, kdy jsou splněny zákonem o spotřebních daních stanovené předpoklady pro učinění tohoto úkonu (tedy vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a daňový subjekt má tudíž povinnost podat daňové přiznání). V praxi dochází nezdědka k tomu, že tyto předpoklady jsou naplněny, ale daňový subjekt neplní svou zákonnou povinnost. V takových případech dospěje správce daně ke zjištění a stanovení daně pomocí institutů, které mu nabízí procesní právní předpis, kterým je daňový řád. Správce daně vyzve daňový subjekt k podání daňového přiznání.

Vyměřovací řízení je zahájeno podáním daňového subjektu nebo na základě úkonu správce daně. K vyměření spotřební daně tedy dochází na základě podaného daňového přiznání daňovým subjektem nebo z moci úřední. Splnil-li daňový subjekt svou povinnost tvrzení spočívající v povinnosti uvést v daňovém přiznání předepsané údaje a daň vyčíslit a podal-li daňové přiznání, čímž naplnil břemeno tvrzení, je následně na daňovém subjektu, aby unesl důkazní břemeno. Daňový subjekt, kterého

---

<sup>124</sup> Pouze 9,1 % hrubého celostátního výnosu daně z minerálních olejů se odvádí do Státního fondu dopravní infrastruktury.

<sup>125</sup> Příjem státního rozpočtu je však mírně snížen o tzv. vratky.

stíhá důkazní břemeno, má povinnost předložit nebo navrhnout na výzvu správce daně věrohodné důkazní prostředky, kterými by došlo k prokázání jeho tvrzení. V případě, že daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a není tudíž možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, použije správce daně pomůcek, které má k dispozici nebo si je obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Pokud daň nelze stanovit dokazováním ani pomůckami, využije správce daně institut sjednání daně. Podstatou je vlastně dohoda mezi správcem daně a daňovým subjektem, čili dvoustranný právní úkon. Pokud mám zhodnotit praktické využití tohoto institutu, tak se v praxi prakticky nepoužívá, neboť správce daně většinou nějakou pomůckou, na základě níž následně dojde ke stanovení daně, vždy disponuje. Správce daně stanovuje daň rozhodnutím, které je označeno jako „platební výměr“.

Svoji pozornost jsem zaměřila také na lhůtu pro stanovení daně (subjektivní tříletá a objektivní desetiletá), jelikož je tato lhůta svou povahou prekluzivní, tedy propadná, správce daně k ní musí přihlížet *ex officio*.

I přesto, že v celé práci jsou uváděny k analyzovanému tématu praktické příklady, považovala jsem za vhodné uzavřít svoji práci samostatnými poznatky z praxe. Věřím, že přispějí k objasnění některých sporných otázek ve vyměřovacím řízení a upozorní na případy, kterým by správce spotřební daně měl věnovat zvýšenou pozornost.

Dovolte mi ještě jednou, připomenou důležitost zásad správy daní, jelikož jejich nerespektování nebo opomenutí může mít za následek nesprávné nebo nezákonné rozhodnutí či nesprávný úřední postup. Zásadám nebyla věnována samostatná kapitola, neboť jsem považovala za výhodnější uvést je vždy v konkrétních případech.

V případě komparace obou právních úprav<sup>126</sup> zjišťuji, že rozdíl mezi nimi je pouze verbální, jelikož z výše uvedeného je zřejmé, že daň stanovená v jiné než správné (zákonné) výši je v rozporu nejen s účelem nového daňového řádu, ale odporuje též účelu derogované právní úpravy<sup>127</sup>. Daňovému řádu však nelze upřít lepší systematiku, která vede ke komfortnější práci s předpisem, vhodnější terminologii, větší podporu elektronizace daňové správy (a tím zrychlení procesu) a zvýšení právní jistoty adresátů této normy především v souvislosti s vyměřovacím řízením.

---

<sup>126</sup> Myšleno zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu.

<sup>127</sup> Zákon o správě daní a poplatků.

Zpracováním zvoleného tématu jsem si rozšířila znalosti, které jistě využiji při své praxi. V práci bylo dosaženo vytýčených cílů a věřím, že bude přínosem nejen pro osoby zúčastněné na správě daní, ale i pro širokou veřejnost při orientaci v dané problematice.

## 6. Resumé

On January 1, 2004 the Act No. 353/2003 Coll. on excise taxes, as amended, on the basis of which the administration of excise taxes was taken over from local financial institutions into the exclusive competence of the customs offices came into force.

The Act No. 280/2009 Coll., the Tax Code, as amended (the „Tax Code“) is the procedural rule governing the administration of excise taxes. Tax Regulations with effect from January 1, 2011 derogated the previous tax legislation process, the Act No. 337/1992 Coll., on the administration of taxes and fees, as amended.

The main objective of this work is to analyze the process of charging excise duty and finally evaluate the benefits of the new legislation for the assessment procedure. The work is enriched by the knowledge of the author's experience, examples of case law and rich footnotes. The attention was paid to the comparison of old and new procedural legal norms during the work.

The first part defines the excise tax and legal regulations. Subsequently the fundamental concepts are explained, such as the selected product, tax warehouse, user, authorized recipient, tax agent, conditional exemption from excise taxes regime, free tax circulation, chargeability, the obligation to declare and pay tax, excise taxes refund claim. The basic elements of the tax structure are mentioned to reflect the tax and excise duties, which are the payer, subject, background and rates of the excise taxes, tax exemptions, tax period and tax maturity.

The mechanism of the excise taxes collection allows the reader to enter into the principles under which the product is subject to the consumption tax or the tax exemption.

The introductory chapter is closed with the excise tax inclusion into the tax system in the Czech Republic and their budget determination.

The second and crucial chapter attention was paid to the assessment procedure in regards to the excise taxes. In practical terms, this chapter is pervaded with the principles of a fiscal management which are important to the interpretation and application of the tax law and apply during the entire tax administration. Separate subsections are devoted to the second part of the course of the assessment proceedings by filing a tax return (types, methods and deadlines for the tax return filing) but also the procedure and the determination of tax is solved in case of the tax withholding as well as the tax assessment, including the deadlines for its determination. The emphasis is not

only on the legal procedure of the tax administrator during the excise taxes assessment but there were also possibilities of the taxpayers mentioned which are offered by the tax code.

At the end the knowledge learned from own experience and the effects of the introduction of the Tax Code related to the excise tax assessment have been mentioned.

## 7. Seznam použitých pramenů

### Knižní literatura

ANDERLOVÁ, Silvie, JÁNOŠÍKOVÁ, Petra Vyměřovací a vytýkácí řízení z pohledu nového daňového řádu. In *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010*. Praha: Leges, 2010. s. 51-64. ISBN: 978-80-87212-57-8.

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4.vyd. Praha: C.H.Beck, 2006, 741 s. ISBN 80-7179-431-7.

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

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

BURDA, Zdeněk. *Vyměření daně podle pomůcek*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 2002, 178 s. ISBN 80-7208-301-5.

DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád 2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 172 s. ISBN 978-80-7357-650-9.

GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vyd. Praha: Linde, 2009, 335 s. ISBN 978-80-7201-745-4.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra.; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 525 str. ISBN 978-80-7380-155-7.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011, 759 s. ISBN 978-80-7208-837-9.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠULC, Ivo. *Zákon o spotřebních daních s komentářem k 1. 4. 2010*. 3. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2010, 407 s. ISBN 978-7263-608-2.

### Časopisecká literatura

KOBÍK, Jaroslav. Vyměření a doměření spotřební daně podle daňového řádu. *Účetnictví*, 2011, č. 1

PODHRÁSKÝ, M. Způsob odběru vzorků z výrobků při místním šetření v daňovém řízení *Daňový expert*, 2011, č. 6



## **Právní předpisy**

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě saní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony

Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

Důvodová zpráva k daňovému řádu, sněmovní tisk č. 685/0, část č. 2/4

## **Judikáty**

Rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2007, čj. 5 Afs 155/2006-90, č.1441/2008 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2009, čj. 9 Afs 71/2009-55

Rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2010 čj. 5 Afs 92/2008-147, č. 2137/2010 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2011, čj. 5 Aps 3/2011-101, č. 5/2012 Sb. NSS

## **Internetové zdroje**

<http://www.celnisprava.cz>

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.nssoud.cz>

## **Ostatní prameny**

Metodická pomůcka Odboru 23 – Spotřebních daní Generálního ředitelství cel č.j. 43177/2010-900000-232 „Nalézací řízení – vyměřovací a doměřovací řízení, pokuta za opožděné tvrzení daně, penále“

Metodická pomůcka Odboru 23 – Spotřebních daní Generálního ředitelství cel č.j. 43238/2010-900000-232 „Daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, stanovení daně podle pomůcek, sjednání daně“

## 8. Přílohy

### Příloha č. 1

**Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.**

Celnímu úřadu

Daňové identifikační číslo

Daňové přiznání \*)

otisk prezentačního razítka celního úřadu

Počet příloh

## PŘIZNÁNÍ

ke spotřební dani z

podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů  
za zdaňovací období: <sup>\*)</sup> měsíc  rok

den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit: <sup>\*)</sup>

Den zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání:

**Fyzická osoba:**  
Příjmení  Jméno   
Titul  Rodné číslo

**Právníká osoba:**  
Identifikační číslo

**Fyzická i právníká osoba:**  
Obchodní firma (fyzické osoby), obchodní firma nebo název (právníké osoby)   
  
Bydliště (fyzické osoby), sídlo (právníké osoby)

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.**

**Osoba oprávněná k podání za daňový subjekt:**  
Příjmení a jméno / název právníké osoby vykonávající daňové poradenství   
Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právníké osoby

**Osoba oprávněná k podpisu:**  
Příjmení  Jméno   
Vztah k daňovému subjektu / vztah k právníké osobě vykonávající daňové poradenství

Datum  Otisk razítka  Podpis daňového subjektu nebo osoby oprávněné k podpisu za daňový subjekt

\*1) Vyplní se pouze jedna z možností dle pokynů k vyplňování  
25 540 GŘC – vzor č. 3

1

\*) Nehodící se škrtněte



Daňový subjekt je v insolvenčním řízení ode dne:

**Příznání sestavil:**

Příjmení

Jméno

Telefon

Podpis

**Celní úřad příznanou daň vyměřil / dodatečně vyměřil\*) podle § 140 / § 144\* zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění.**

dne:

ke dni:

Podpis pověřeného pracovníka  
správce daně

Žádám o převedení poskytnutého zajištění daně dle § 23\*), § 29\*) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, na úhradu vyměřené daňové povinnosti za zdaňovací období, za které je daňové příznání podáváno. Zajištění bylo poskytnuto ve výši

– Kč

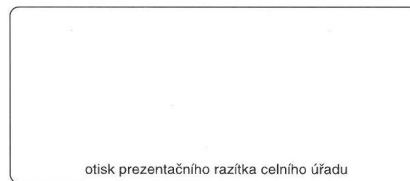
Datum

Otisk  
razítka

Podpis

Celnímu úřadu

Daňové identifikační číslo



otisk prezentačního razítka celního úřadu

## OBJEDNÁVKA

tabákových nálepek podle § 116 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních,  
ve znění pozdějších předpisů  
pro cigarety, doutníky a cigarillos

**ODBĚRATEL**

Název:

Ulice:

PSC / obec:

Pořadové číslo:

Země původu tabákových výrobků

Druh tabákového výrobku <sup>*1)</sup>	Obsah balení (ks)	Cena pro konečného spotřebitele za balení	Cena pro konečného spotřebitele za kus <sup>*2)</sup>	Obchodní název tabákového výrobku	Množství objednaných nálepek (ks)	Hodnota tabákových nálepek <sup>*3)</sup>
Počet položek:				CELKEM:		

\*1) § 101 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o SPD)

\*2) Cena pro konečného spotřebitele za kus se uvádí jen u doutníků a cigarillos

\*3) Hodnota tabákových nálepek, vypočtená podle § 104 zákona o SPD a násobená počtem objednaných kusů nálepek.  
Zaokrouhluje se na celé koruny směrem nahoru.

25 542 GRČ – vzor č. 3

\*) Nehodící se škrtněte

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.**

**Osoba oprávněná k podání za daňový subjekt:**

Příjmení a jméno / název právnické osoby vykonávající daňové poradenství

Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

**Osoba oprávněná k podpisu:**

Příjmení

Jméno

Vztah k daňovému subjektu / vztah k právnické osobě vykonávající daňové poradenství

Datum

Otisk  
razítka

Podpis daňového subjektu nebo osoby  
oprávněné k podpisu za daňový subjekt

**Celní úřad přiznanou daň vyměřil / dodatečně vyměřil\*) podle § 140 / § 144\* zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění.**

dne:

ke dni:

Podpis pověřeného pracovníka  
správce daně

\*) Nehodící se škrtněte

**Správce daně:** Celní úřad pro hlavní město Prahu  
Washingtonova 7  
113 54 Praha 1

**Č.j.:** 7341/2013-510000-31  
**Vyřizuje:** Hana Gáboríková  
**Telefon:** 261334339

V Praze dne 7.3.2013

**Daňový subjekt:** XYZ s.r.o.  
Jindřišská 452/22  
110 00 Praha 1  
DIČ: CZ21222324

**PLATEBNÍ VÝMĚR č. 7341/2013-510000-31**  
**na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů za zdaňovací období leden 2013**

Celní úřad pro hlavní město Prahu na základě kompetencí svěřených zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, věcně a místně příslušný dle § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) vydává podle § 101 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., zákon daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) toto

**ROZHODNUTÍ,**

kterým daňovému subjektu XYZ s.r.o., se sídlem Jindřišská 452/22, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ21222324 (dále jen „daňový subjekt“) na základě přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů č.j.: 6676/2013-510000-31, zdejší celním úřadem přijatého dne 25.2.2013, v souladu s ustanovením § 139 daňového řádu **stanovuje spotřební daň z minerálních olejů** za zdaňovací období leden 2013 **ve výši 695 654,- Kč**, slovy: Šestsetdevadesátpěttisícšestsetpadesátčtyřikorunčeských.

Číslo řádku	Označení vybraných výrobků	MJ	Množství vybraných výrobků	Daň
1a	271040	1000 hl	63,53	695 654,- Kč
1b	271040	1000 hl	63,53	695 654,- Kč

Spotřební daň je dle § 18 odst. 5 zákona o spotřebních daních splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, na účet shora uvedeného správce daně číslo: 799-67724011/0710  
u peněžního ústavu: Česká národní banka  
pod variabilním symbolem: 21222324

konstantní symbol: 1148 – platba převodem  
1149 – platba v hotovosti

#### **ODŮVODNĚNÍ**

Jelikož se neodchyluje vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem v daňovém přiznání, rozhodl správce daně tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

#### **POUČENÍ**

Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat (§ 140 odst. 4 daňového řádu).

mjr. Mgr. Miroslav Benčík  
vedoucí odboru 3 Daňového  
Celní úřad pro hl. město Prahu

Datum podpisu rozhodnutí: 8.3.2013



**Správce daně:** Celní úřad pro hlavní město Prahu  
Washingtonova 7  
113 54 Praha 1

**Č.j.:** 8957/2013-510000-31

**Vyřizuje:** Hana Gáboríková

**Telefon:** 261 334 339

V Praze dne 20.3.2013

**Daňový subjekt:** ABC styl s.r.o.  
Václavské náměstí 619/49  
110 00 Praha 1  
DIČ: CZ29999992

**PLATEBNÍ VÝMĚR č. 8957/2013-510000-31  
na spotřební daň z lihu podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění  
pozdějších předpisů, za zdaňovací období leden 2013**

Celní úřad Praha 1 na základě kompetencí svěřených zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, věcně a místně příslušný dle § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) vydává podle § 101 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., zákon daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) toto

**ROZHODNUTÍ,**

kterým daňovému subjektu ABC styl s.r.o., se sídlem Václavské náměstí 619/49, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ29999992 (dále jen „daňový subjekt“) na základě přiznání ke spotřební dani z lihu č.j.: 6329/2013-510000-31, zdejší celním úřadem přijatého dne 22.2.2013, v souladu s ustanovením § 139 daňového řádu **stanovuje spotřební daň z lihu** za zdaňovací období leden 2013 **ve výši 570,- Kč**, slovy: Pětsetšedesátkorunčeských.

Číslo řádku	Označení vybraných výrobků	MJ	Procento	Základ daně	Daň	Nárok na vrácení daně
1a	220810	hl	0,02		57,- Kč	---
1b	220810	hl	0,01		285,- Kč	---
2a	220810	hl	0,01		29,-Kč	---
2b	220810	hl	0,01		285,-Kč	---

Spotřební daň je dle § 76 zákona o spotřebních daních splatná do 55. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit na níže uvedený účet shora uvedeného správce daně.

Jelikož je daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl ve výši 484,-Kč, dle § 139 odst. 3 daňového řádu, splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto platebního výměru na níže uvedený účet shora uvedeného správce daně číslo: 4781-67724011/0710

u peněžního ústavu: Česká národní banka  
pod variabilním symbolem: 29999992  
konstantní symbol: 1148 – platba převodem  
1149 – platba v hotovosti

### ODŮVODNĚNÍ

Daňový subjekt podal přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období leden roku 2013 č.j.: 6329/2013-510000-31 (dále jen „daňové přiznání“), zdejšími celním úřadem přijaté dne 22.2.2013, v souladu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních, čímž splnil zákonem stanovenou povinnost.

V řádku označeném 1a daňového přiznání uvádí daňový subjekt ve sloupci 5 množství vybraných výrobků 0,02 hl. Dle nákupní faktury č. 201300MO17 ze dne 5.1.2013, která tvoří přílohu daňového přiznání a osvědčuje skutečně přijaté množství vybraných výrobků, činí celkové množství vybraných výrobků - líh – 0,01 hl etanolu. Tato odchylka vznikla na straně daňového subjektu z důvodu chybného zaokrouhlení na dvě platná desetinná místa a má vliv na výši daně.

V řádku označeném 2a daňového přiznání uvádí daňový subjekt ve sloupci 6 daň ve výši 29,-Kč. Jelikož sazba daně z předmětného lihu (sloupec č. 5) je explicitně stanovena v § 70 zákona o spotřebních daních na 28.500 Kč/hl etanolu, činí celková výše daně po vynásobení základu daně (= 0,01 hl etanolu) 285,-Kč.

Z výše uvedených důvodů rozhodl správce daně tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

### POUČENÍ

Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, i před doručením tohoto rozhodnutí, a to písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně, datovou zprávou, která je opatřena zaručeným elektronickým podpisem nebo prostřednictvím datové schránky. Odvolání je nepřipustné směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 daňového řádu).

mjr. Mgr. Miroslav Benčík  
vedoucí odboru 3 Daňového  
Celní úřad pro hl. město Prahu

Datum podpisu rozhodnutí: 21.3.2013