

Řízení vyměřovací v daňovém řízení

Alena Schillerová

ŘÍZENÍ VYMĚŘOVACÍ

K základním druhům řízení, v daňovém řízení patří jedno z nejvýznamnějších, kterým je řízení vyměřovací.

Je samostatným stadiem daňového řízení, sestává se z několika fází, kde některé navíc můžeme horizontálně rozdělit na rovinu prvoinstanční a rovinu druhoinstanční.

Fáze vyměřovacího řízení jsou tyto:

- konkludentní vyměření daně
- vyměření daně na základě provedeného vytýkačického řízení
- vyměření daně v případě nepředložení daňového přiznání a podle pomůcek
- vyměření resp. doměření daně na podkladě podaného dodatečného daňového přiznání nebo na podkladě ukončené daňové kontroly
- řízení o opravných prostředcích včetně řízení doplňovacího v rovině prvoinstanční a druhoinstanční

Zatímco první čtyři jmenované fáze vyměřovacího řízení se v daňovém řízení projevují pouze v rovině prvoinstanční, zbývající se prolíná oběma rovinami, tedy, jak rovinou prvoinstanční, tak druhoinstanční.

V následujícím textu bude pojednáno o prvních čtyřech fázích vyměřovacího řízení.

KONKLUDENTNÍ VYMĚŘENÍ DANĚ

Než přejdu k první, jakési vstupní fázi vyměřovacího řízení, musím zdůraznit, že nezbytnou podmínkou pro toto stadium vyměřovacího řízení je podání daňového přiznání.

PODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ

Ze zákona o správě daní a poplatků vyplývají obecná pravidla pro jeho podání, ale i další různá specifika, se kterými se v daňovém řízení můžeme setkat. Zpřesnění podmínek pro podávání daňových přiznání je u některých daní zakotvena ve zvláštních daňových zákonech.

Obecně platí, že daňové přiznání je povinen podat každý, komu vzniká ze zákona tato povinnost nebo kdo k tomu správce daně vyzve. Současně platí, že není-li stanoveno v zákoně o správě daní a poplatků nebo

v jiném daňovém zákoně jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Předepsán je i způsob pro podání daňových přiznání. Lze je účinně podat jen na tiskopise vydaném ministerstvem financí nebo na počítačových sestavách, které mají údaje, obsah i uspořádání údajů zcela totožné s tiskopisem vydaným ministerstvem. Součástí daňového přiznání jsou i přílohy v příslušném tiskopise vyznačené.

Pro jednotlivé daně platí z pohledu lhůt a termínů pro podávání daňových přiznání určitá specifika, jakož i existují další specifika, spočívající v možnostech prodloužení lhůt pro podání daňových přiznání.

PODÁVÁNÍ DAŇOVÝCH PŘIZNÁNÍ U DANĚ Z PŘÍJMŮ:

Daň z příjmů patří mezi daně p ř í m é.

Lhůta pro podání přiznání na daní z příjmů je zakotvena v ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ze kterého vyplývá, že se podává do 31. března roku následujícího po uplynutí ročního zdaňovacího období. Zákon o správě daní a poplatků obsahuje alternativy, za jakých lze podat daňové přiznání na daní z příjmů v tzv. prodloužené lhůtě a to buď ze zákona nebo na základě žádosti daňového subjektu.

Ze zákona o správě daní a poplatků vyplývají pro poplatníky daně z příjmů následující možnosti:

Daňové přiznání v tzv. prodloužené lhůtě a to konkrétně do 30. června roku následujícího po uplynutí ročního zdaňovacího období, může podat poplatník, který má povinnost na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a obchodního zákoníku mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Pokyn D - 110 Ministerstva financí čj. 252/9 808/1995, publikovaný ve Finančním zpravodaji č. 2/1995, upravuje pro tuto skupinu poplatníků bližší podmínky, a to následovně:

1. „Ustanovení, týkající se obligatorně auditovaných subjektů stanoví, že prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání mají pouze ti poplatníci, kteří mají povinnost auditu ze zákona, nikoliv ti, kteří si audit objednají, aniž by měli tuto povinnost.
2. Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem je stanovena zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, kde se v § 39 odst. 1 uvádí: „Akciové společnosti musí mít řádnou a mimo-

řádnou účetní závěrku ověřenou auditorem podle zvláštního předpisu.

Ostatní obchodní společnosti a družstva mají tuto povinnost, jen pokud tak stanoví zvláštní zákon.“

Tímto zvláštním zákonem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kde se v § 20 uvádí:

„1/ Účetní závěrku musí mít ověřenu auditorem a údaje z ní musí zveřejňovat ty účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní předpis.

/2/ Obchodní společnosti, na které se nevztahuje odstavec 1/ a které povinně vytvářejí základní jmění a družstva, musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud v roce předcházejícím roku, za nějž se tato závěrka ověřuje

- a) výše jejich čistého obrátu (výnosy snížené o daň z přidané hodnoty, pokud je tato daň součástí výnosů) činila více než 40.000.000,- Kč, nebo
- b) výše jejich čistého obchodního jmění činila více než 20.000.000,- Kč“

Výši čistého obrátu a výši čistého obchodního jmění zjistí správce daně z účetních výkazů, které daňový subjekt povinně přikládá k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Z toho vyplývá, že:

- a) akciové společnosti musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem vždy, bez ohledu na počet akcionářů a na obrát, i tehdy, jsou-li akciovou společností, kde jediným akcionářem je stát,
- b) u ostatních obchodních společností se v první řadě posuzuje, zda mají podle obchodního zákoníku povinnost vytvářet základní jmění. Společnost s r. o. mají povinnost vytvářet základní jmění. Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost tuto povinnost nemají a proto nemají zákonnou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Jestliže se tedy jedná o s. r. o. nebo o družstvo, posuzuje se dále:

- jaká je výše jejich čistého obrátu, dosaženého v roce předcházejícím roku, za nějž se tato závěrka ověřuje, to znamená, že v roce, za který se účetní závěrka ověřuje není čistý obrát pro lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů rozhodující.
- jaká je výše jejich čistého obchodního jmění.

Čistým obchodním jměním je podle zákona o účetnictví vlastní jmění účetní jednotky.

Podle výše čistého obchodního jmění se posuzuje lhůta pro podání daňového přiznání podobně jako podle čistého obrátu.

3. Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají rovněž:

- pojišťovny podle zákona č. 185/1991 Sb., o pojišťovnictví ve znění p. p.
- politické strany, podle zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích ve znění p. p., ale současně podle § 17 odst. 2 tohoto zákona nesmějí vlastním jménem provozovat podnikatelskou činnost
- banky a spořitelny, podle zákona č. 21/1991 Sb., o bankách ve znění p. p.
- obce a dobrovolné svazky obcí, podle zákona č. 367/1990 Sb., o obcích, ve znění p. p., v případě, že jejich hospodaření nebylo přezkoumáno příslušným okresním úřadem,
- státní podniky, podle zákona č. 111/1990 Sb., o státním podniku, ve znění p. p. v případě, že jejich účetní závěrka nebyla ověřena zakladatelem,
- investiční společnosti a investiční fondy podle zákona č. 240/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech,
- emitenti veřejně obchodovatelných cenných papírů podle zákona č. 600/1992 Sb., o cenných papírech, a podle zákona č. 530/1990 Sb., o dluhopisech
- Fond české kinematografie, podle zákona č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie,
- Česká národní banka podle zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance,
- a další organizace, pokud povinnost auditované závěrky stanoví zákon.

4. Ustanovení § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se vztahuje pouze na povinnost ověření účetní závěrky auditorem, nikoli na ověření konsolidované účetní závěrky.

5. O prodloužení lhůty se nemusí žádat, vyplývá ze zákona o správě daní a poplatků automaticky. Za poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (termín pro podání daňového přiznání) k dani z příjmů za rok předcházející se považuje, pokud jsou splněny podmínky pro obligatorní audit, až 30. 6. běžného roku.

Pokud zvláštní zákon připouští výběr mezi auditorem a ověřením jiným orgánem (např. obce, st. podniky) pokyn MF ČR doporučuje, aby poplatník správci daně doložil, že si zvolil alternativu auditu, např. písemným prohlášením auditora o uzavření smlouvy o provedení auditu.

6. Podmínkou pro prodloužení lhůty není uložení plné moci auditora u FÚ, uložení plné moci se vyžaduje pouze u daňových poradců (viz níže).

7. Z ustanovení o odložení lhůty pro podání da-

nového přiznání nevyplývá, že by k nějakému datu, tj. ani ne k 30. 6., musela mít účetní jednotka ukončen audit účetní závěrky. Prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání mají i ty účetní jednotky, které svou povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem nesplnily.

Z ustanovení § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků rovněž nevyplývá, že si může finanční úřad pro ověření skutečností rozhodných pro použití prodloužené lhůty pro podání daňového přiznání vyžádat zprávu o auditu.⁴

Další z možností, vyplývajících ze zákona o správě daní a poplatků, se týká těch poplatníků daně z příjmů, jejichž daňové přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce.

I v tomto případě se prodlužuje zákonná lhůta pro podání daňového přiznání na dani z příjmů do 30. června roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, avšak pouze za předpokladu, je-li příslušná plná moc k zastupování podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty, t. j. do 31. 3. roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Obě podmínky musí být splněny současně, t. zn., že daňový poradce musí daňové přiznání na dani z příjmů nejen zpracovat, ale současně i za zastupovaný daňový subjekt i předložit.

V této souvislosti je třeba poznamenat, že zákon o správě daní a poplatků má v ust. § 11 odst. 2 zakotvenou legislativní zkratku pro „daňového poradce“, ze které vyplývá, že pro oblast daňového řízení je za daňového poradce považována nejen osoba zapsaná v komoře daňových poradců dle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ale i advokát, tedy osoba zapsaná v komoře advokátů dle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii ve znění p. p.

Poplatník daně z příjmů, případně daňový poradce, může o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání správce daně také požádat.

V takovém případě může být lhůta pro podání daňového přiznání na dani z příjmů prodloužena, a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro podání přiznání.

Pokud součástí zdaňovaných příjmů uvedených v přiznání jsou i příjmy zdaňované v zahraničí na základě daňového přiznání, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit tuto lhůtu až do 31. října.

LHŮTY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

Na tomto místě je nezbytné připomenout určitá pravidla, vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků, týkající se lhůt.

Není-li lhůta pro některý úkon v daňovém řízení stanovena obecně závazným právním předpisem, určí přiměřenou lhůtu rozhodnutím správce daně. Lhůta se stanovuje minimálně osmidenní, kratší lze stanovit zcela výjimečně, pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.

Osoby zúčastněné na řízení mohou z důležitých důvodů před uplynutím lhůty požádat správce daně o její prodloužení k úkonům, jichž se lhůta týká.

Správce daně nemůže povolit delší prodloužení lhůty, než o jaké je žádáno daňovým subjektem.

Další důležitou skutečností je v zákoně o správě daní a poplatků zakotvená „automatika běhu lhůt“, ze které vyplývá, že nerozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené. Je-li zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti (za včas podanou žádost se dle zákona o správě daní a poplatků považuje žádost o prodloužení lhůty k úkonům, jichž se lhůta týká, podaná daňovým subjektem před uplynutím stanovené lhůty), doručeno po uplynutí stanovené lhůty, jejíž prodloužení je žádáno, končí běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.

Příklad :

$11 = x$	$+11 = y$
+	+
20. 3.	31. 3.
5. 4.	16. 4.

Vysvětlivky:

20.3. – podána žádost o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání na dani z příjmů (např. do 30.4.)

/základní podmínkou aplikace tohoto ustanovení je podání žádosti dle ust. § 14 odst. 2 zákona, tedy před uplynutím stanovené lhůty v našem případě před 31.3.

5.4. – doručeno zamítavé stanovisko správce daně ve věci y – lhůta, o kterou se prodlužuje lhůta pro podání daňového přiznání, totožná se lhůtou x

16.4. – poslední den lhůty pro podání daňového přiznání v tomto případě¹

Zákon o správě daní a poplatků zná také institut navrácení lhůty v předešlý stav. Uplatnit jej je možné, prošla-li původní lhůta před podáním žádosti a daňový subjekt má závažné důvody (např. hospitalizace v nemocnici, úraz, nemoc apod.). Pokud správce daně kladně rozhodne o žádosti daňového subjektu a povolí navrácení lhůty v předešlý stav, znamená to, že obnoví běh lhůty a stanoví lhůtu novou, bez jakýchkoliv sankčních dopadů. Žádost o navrácení v předešlý stav

¹ ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, SCHILLEROVÁ, ROLNÝ, STANĚK: Správa daní ve vzorech aneb jak lépe komunikovat s FÚ, Nakladatelství Linde Praha, 1997, str. 41.

může být podána nejdéle do třiceti dnů ode dne, kdy u žadatele pominuly důvody zmeškání původní lhůty.

V daňovém řízení je také velmi důležité počítání lhůt, které probíhá podle následujících pravidel:

- do běhu lhůty se nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti, určující počátek lhůty
- lhůty, určené podle týdnů, měsíců nebo let končí uplynutím toho dne, který se svým jménem nebo číselným označením, shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti, určující počátek lhůty. Není-li takový den v měsíci, končí lhůta posledním dnem měsíce.
- případně-li poslední den lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.
- lhůta je zachována, je-li posledního dne lhůty učiněn úkon u správce daně nebo podání odevzdáno k poštovní přepravě

Velmi důležité je taktéž ustanovení, ze kterého vyplývá, že v pochybnostech se považuje lhůta za zachovanou, pokud se neprokáže opak.

Tedy dodržení lhůty je jedna z mála okolností v daňovém řízení, kterou bezvýhradně prokazuje správce daně.

PODÁVÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ U DANĚ Z NEMOVITOSTÍ

Mezi další z přímých daní patří daň z nemovitostí. Problematika podávání daňových přiznání je upravena na této dani zvláštním daňovým zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění p.p., ze kterého vyplývá, že daňové přiznání je poplatník daně z nemovitostí povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období.

Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal v některém z předchozích zdaňovacích období. Dojde-li však ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně včetně změny v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat. V těchto případech lze daň přiznat rovnocenně buď podáním daňového přiznání, nebo podáním dílčího daňového přiznání, které se podává na tiskopise vydaném Ministerstvem financí a poplatník v něm uvede jen nastalé změny a výpočet celkové daňové povinnosti.

Dojde-li pouze ke změně průměrné ceny půdy přiřazené ke stávajícím jednotlivým katastrálním územím dle zákona o dani z nemovitostí nebo ke změně koeficientu stanoveného obcí dle zákona o dani z nemovitostí, poplatník není povinen podat správci daně daňové přiznání, dílčí daňové přiznání ani mu sdělit tyto změny. Bylo-li daňové přiznání podáno v předchozích zdaňovacích obdobích a do 31. ledna běžného zdaňovacího období nebylo podáno daňové přiznání nebo dílčí da-

ňové přiznání, vyměří se daň k 31. lednu běžného zdaňovacího období ve výši poslední známé daňové povinnosti (viz vysvětleno dále) případně upravené změnou průměrné ceny nebo koeficientu.

Pro poplatníka daně z nemovitostí existuje opět možnost požádat správce daně o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro jeho podání.

PODÁVÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ U DANĚ SILNIČNÍ

K dalším z přímých daní patří daň silniční.

I zde způsob podávání daňových přiznání upravuje zvláštní daňový zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční ve znění p. p., z něhož vyplývá, že daňové přiznání podává poplatník, jemuž vzniká daňová povinnost dle zákona o dani silniční nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, a to i v případech, jedná-li se o poplatníka, kterému přiznání zpracovává daňový poradce.

I zde platí pro poplatníky daně silniční možnost požádat správce daně o prodloužení lhůty pro podání přiznání a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro jeho podání.

PODÁVÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ U DANÍ NEPŘÍMÝCH

Kromě daní přímých rozlišujeme v daňové soustavě daně nepřímé.

Mezi ně patří daň z přidané hodnoty a daně spotřební.

Obecně ze zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že u daní, které mají zdaňovací období kratší než jeden rok (což jsou výše uvedené daně), se daňové přiznání podává do dvacetipěti dnů po uplynutí příslušného zdaňovacího období a nenastala-li ve zdaňovacím období daňová povinnost, sdělí tuto skutečnost daňový subjekt písemně ve stejné lhůtě. Prodloužení lhůty k podání daňového přiznání u těchto daní zákon o správě daní a poplatků nedovoluje.

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů zpřesňuje podmínky pro podání daňového přiznání na dani z přidané hodnoty a to následovně:

Plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost.

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních ve znění p. p. zpřesňuje taktéž podmínky pro podání daňového přiznání na spotřebních daních, takto:

Plátci, kterým vznikla daňová povinnost nebo nárok na vrácení daně, jsou povinni předložit daňové přiznání správci daně. Daňové přiznání předkládají plátcí měsíčně, a to do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla daňová povinnost. Po-

kud ve zdaňovacím období daňová povinnost ani nárok na vrácení daně nevznikne, daňové přiznání se nepředkládá.

SPECIFIKA PRO PODÁVÁNÍ DAŇOVÝCH PŘIZNÁNÍ

Kromě specifík při podávání daňových přiznání z pohledu jednotlivých daní, existují v daňovém řízení další možné případy a situace, které zakládají povinnost podat daňové přiznání:

– zemřel-li daňový subjekt dříve, než bylo podáno přiznání k dani, je právní nástupce povinen podat přiznání za zemřelý daňový subjekt do šesti měsíců po jeho úmrtí. Je-li právních nástupců více, podá přiznání kterýkoliv z nich. Nedohodnou-li se, který z nich přiznání podá, určí jej správce daně svým rozhodnutím. Pokud by v daňovém řízení došlo k situaci, že právní nástupce není znám, podá přiznání zmocněnec ustanovený správcem daně a to do tří měsíců po svém ustanovení. Lhůta pro podání přiznání, může být na žádost právního nástupce nebo zmocněnce prodloužena rozhodnutím správce daně a to až o tři měsíce po uplynutí lhůty pro jeho podání.

Z pohledu úmrtí daňového subjektu mohou v daňovém řízení nastat následující situace:

– daňový subjekt zemře před podáním daňového přiznání

V takovém případě správce daně vyzve okruh pravděpodobných dědiců (informace získá od soudního komisaře, případně obecního úřadu či příslušného soudu dle místa posledního pobytu zemřelého), aby se dohodli, který z nich podá daňové přiznání dle zákona o správě daní a poplatků, jak shora uvedeno.

V případě, že se dědicové nedohodnou, určí zástupce správce daně svým rozhodnutím.

Určený zástupce (ať již dobrovolně či ex offa), podává daňové přiznání do šesti měsíců ode dne smrti daňového subjektu.

Jak je uvedeno výše, i tuto lhůtu lze rozhodnutím správce daně, na základě žádosti zástupce prodloužit.

– daňový subjekt zemře po podání daňového přiznání

po vyměření daně
po doručení platebního výměru
před zaplacením daňové povinnosti

V této situaci musíme rozlišovat dvě polohy, ve kterých se může dědické řízení nacházet a to:

Dědické řízení není ukončeno:

V takovém případě je vyměřená daňová povinnost, a to jak konkludentně nebo platebním výměrem (viz dále) přihlášena k projednání v dědickém řízení jako

pohledávka státu – pasívum dědictví a zaslána příslušnému soudu k projednání v dědickém řízení.

Dědické řízení je ukončeno:

Podle ustanovení § 57 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přechází daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby na dědice. Vyjde-li správce daně z ust. § 470 odst. 2 občanského zákoníku, tak dědicové odpovídají za zůstavitelovy dluhy podle poměru toho, co z dědictví nabyli k celému dědictví.

– Daňový subjekt zemřel po podání daňového přiznání

po vyměření daně
před doručení platebního výměru
před zaplacením daně

I zde musíme odlišit dvě roviny:

Dědické řízení není ukončeno:

Správce daně si na základě úsudku o předběžné otázce z probíhajícího dědického řízení o tom, kdo bude právním nástupcem zemřelé fyzické osoby podle § 28 zákona o správě daní a poplatků, vyzve správce daně dědice ke zvolení společného zástupce pro účely daňového řízení. Pokud si dědicové nezvolí společného zástupce, a to ani po výzvě, určí společného zástupce svým rozhodnutím správce daně.

Společnému zástupci doručuje správce daně všechny platební výměry. Po doručení platebního výměru společnému zástupci, je daňová pohledávka přihlášena jako nesporná a vykonatelná do dědického řízení jako jeho pasívum. Úhrada daňového nedoplatku se po projednání v dědickém řízení vymáhá po tom dědici – právním nástupci, který je buď v usnesení soudu uveden jako povinný nebo po dědících podle poměru toho, co z dědictví nabyli k celému dědictví.

Dědické řízení je ukončeno

Je-li dědické řízení ukončeno, jsou právním nástupcům doručeny platební výměry a právní nástupci jsou s ohledem na ust. § 470 odst. 2 občanského zákoníku vyzváni podle ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k úhradě části nedoplatku podle poměru toho, co z dědictví nabyli z celého dědictví.

– Daňový subjekt zemřel po podání daňového přiznání

před vyměření daně
před doručení platebního výměru
před zaplacením daně

I zde rozlišujeme dvě roviny:

Dědické řízení není ukončeno

Správce daně opět vyřeší předběžnou otázku právního nástupnictví, vyzve okruh oprávněných dědiců

k určení společného zástupce nebo jej určí rozhodnutím ex offio.

Poté správce daně podle výsledků vyměřovacího řízení (viz dále) stanoví, vyměří a předepíše daň. Příjemcem platebního výměru je společný zástupce. Po jeho doručení je daňová pohledávka jako nesporná a vykonatelná pohledávka státu přihlášena do dědickeho řízení k projednání.

Dědicke řízení je ukončeno

Správce daně podle výsledků vyměřovacího řízení stanoví, vyměří a předepíše daň. Výše daně bude předepsána jednotlivým dědicům podle poměru toho, co z dědictví nabyli, k celému dědictví, přičemž správce daně vychází z usnesení soudu.

K dalším specifikům při podávání daňových příznání patří zánik daňového subjektu bez likvidace, kdy podává daňové příznání jeho právní nástupce nebo orgán, který o zrušení rozhodl a to do konce následujícího měsíce od jeho zániku za uplynulou část zdaňovacího období. Tato lhůta může být v odůvodněných případech rozhodnutí správce daně prodloužena až na tři měsíce.

V případě likvidace daňového subjektu trvá povinnost podávat každoročně příznání a to až do skončení likvidace. Při vstupu do likvidace musí daňový subjekt postupovat dle zákona o správě daní a poplatků z pohledu podání daňového příznání následovně:

Ke dni ukončení činnosti provede daňový subjekt účetní uzávěrku a nejpozději do konce následujícího měsíce podá daňové příznání.

Z uvedeného plyne, že pojem „ukončení činnosti“ je totožný s pojmem „den předcházející dni vstupu do likvidace“. Oba tyto pojmy jsou pak totožné s pojmem „zrušení právnické osoby,“ v § 20a občanského zákoníku.

Den zápisu likvidace do obchodního rejstříku, pokud se neshoduje s ukončením činnosti poplatníka, nemá na určení dne ukončení činnosti poplatníka žádný vliv. Zápisem likvidace účetní jednotky do obchodního rejstříku se nemění organizačně právní forma právnické osoby.

Podle § 70 odst. 2 a 3 obchodního zákoníku, zápisem likvidace společnosti do obchodního rejstříku se dokumentuje pouze skutečnost, že společnost je v likvidaci, a že působnost statutárních orgánů jednat jménem společnosti přechází dnem zápisu na likvidátora.

Způsob zrušení právnických osob (ukončení činnosti poplatníka) se dá dovodit z ust. § 68 odst. 3 obchodního zákoníku, kde se mimo jiné stanoví, že společnost se zrušuje dnem uvedeným v rozhodnutí společníků nebo orgánu společnosti či dnem, kdy rozhodnutí bylo přijato.

Po skončení likvidace je likvidátor povinen podat do konce následujícího měsíce příznání za uplynulou část zdaňovacího období.

Specifický je způsob podávání daňových příznání

u daňového subjektu po prohlášení konkurzu dle zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání ve znění pozdějších předpisů.

Při prohlášení konkurzu je daňový subjekt povinen podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti prohlášení konkurzu (dle § 13 odst. 4 zákona o konkurzu a vyrovnání nastanou účinky prohlášení dnem vyvěšení usnesení na úřední desce soudu) příznání za uplynulou část zdaňovacího období.

V průběhu konkurzu se dle zákona o správě daní a poplatků daňové příznání nepodává.

Při zrušení konkurzu je daňový subjekt povinen podat do konce následujícího měsíce ode dne zrušení konkurzu příznání za období trvání konkurzu.

Plátce daně z přidané hodnoty a spotřebních daní je v průběhu konkurzu až do jeho skončení povinen podávat daňová příznání vždy měsíčně do dvacetipěti dnů po uplynutí příslušného měsíce, i v případech, kdy je dosud podával za delší než měsíční zdaňovací období.

KONKLUDENTNÍ VYMĚŘENÍ DANĚ

Po podání daňového příznání dochází k vlastnímu vyměření daně a to konkludentně. Podmínky pro konkludentní vyměření daně jsou splněny za předpokladu, že se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené daňovým subjektem v daňovém příznání.

V tomto případě nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období.

Za den vyměření a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového příznání a bylo-li podáno příznání opožděně, den, kdy došlo správci daně.

Vzhledem k výše uvedenému, může daňový subjekt podat odvolání vůči vyměření daně z daňového příznání a to ve lhůtě zakotvené v ust. § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. do třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí. O odvolání musí být ze strany správce daně rozhodnuto příslušným rozhodnutím (viz dále).

Příklad: konkludentní vyměření u daně z příjmů

konkludentní vyměření			
	+		+
opravné příznání	31.3.	odvolací lhůta	právní moc
	řádné	30 + 1	vym.
	daňové příznání		

Vysvětlivky:

– opravné příznání: příznání podané před uplynutím lhůty k podání daňového příznání

– konkludentní vyměření: neodchyluje-li se vyměřená daň

od daně uvedené v daňovém přiznání, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Za den vyměření a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání

- odvolací lhůta: stanovena dle ust. § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt se může odvolat proti vyměření daně z daňového přiznání. Pokud je uplatněno, postupuje se dle ust. § 49 a § 50 zákona o správě daní a poplatků
- pravomocné vyměření: pravomocně vyměřeno je tehdy, kdy vůči vyměření daně nelze uplatnit řádný opravný prostředek²

PODÁVÁNÍ DAŇOVÝCH PŘIZNÁNÍ U DANÍ TRANSFEROVÝCH

Výjimku z konkludentního vyměření daně tvoří tzv. transferové daně a to daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí.

Tyto daně nejsou v souladu se zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění p.p., vyměřovány konkludentně, ale na základě daňového přiznání podaného poplatníkem, ve kterém poplatník uvede všechny údaje rozhodné pro vyměření daně, správce daně daň vypočte a vyměří platebním výměrem.

VYMĚŘENÍ DANĚ NA ZÁKLADĚ PROVEDENÉHO VYTÝKACÍHO ŘÍZENÍ PLATEBNÍM VYMĚŘEM

V případě, kdy správce daně po podání daňového přiznání daň konkludentně nevyměří, neboť má pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí tyto pochybnosti daňovému subjektu formou výzvy dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků ve které jej vyzve, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo nepravdivost údajů řádně prokázal.

Ve výzvě správce daně určí daňovému subjektu přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší patnácti dnů a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu, tj. o možnosti vyměřit daňovou povinnost podle pomůcek, které má správce daně k dispozici nebo které si i bez součinnosti daňového subjektu opatřil. (viz dále)

Výzva k vytýkacímu řízení by měla přiměřeně ob-

sahovat čeho se pochybnosti správce daně týkají, či-li jinými slovy neměla by být pouhou dílkou ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. Podklady pro věcný obsah této výzvy získává správce daně většinou z místního šetření prováděného v souladu s ust. § 15 zákona o správě daní a poplatků.

Místní šetření provádí správce daně v souvislosti s daňovým řízením, jak u daňového subjektu, tak i u jiných osob.

V případě, že správce daně zahájil tzv. vytýkací řízení, jednoznačně konstatoval, že daň konkludentně nevyměřil a proto musí být daňová povinnost vyměřena na podkladě řádného platebního výměru dle ust. § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. V souladu s ust. § 32 odst. 2/ písm. b zákona o správě daní a poplatků se za den vyměření daně ve shora popsaném případě považuje den vydání platebního výměru, což je den jeho podpisu oprávněnou osobou pracovníka správce daně.

Příklad: vytýkací řízení po podání přiznání na dani z příjmů

	vyměřeno vydáním plat. výměru dle ust. § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků
nevyměřeno	

+	+	
31.3.	výzva dle ust. § 43 lhůta min. 15 dnů	odvolací lhůta 30 + 1 pravomocné vyměření

Vysvětlivky:

- nevyměřeno, výzva dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků:

vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.³

S vydáním výzvy dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků jsou v daňovém řízení spojovány určité účinky. Ze zákona vyplývá, že pokud je den podání daňového přiznání dnem počátku běhu lhůty pro rozhodnutí správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se vydáním výzvy dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků přerušuje a nová lhůta počne běžet až ode dne, kdy jsou

² ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, SCHILLEROVÁ, ROLNÝ, STANĚK: Správa daní ve vzorech aneb jak lépe komunikovat s FÚ, Nakladatelství Linde Praha, 1997, str. 81.

³ ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, SCHILLEROVÁ, ROLNÝ, STANĚK: Správa daní ve vzorech aneb jak lépe komunikovat s FÚ, Nakladatelství Linde Praha, 1997, str. 82.

odstraněny pochybnosti vytýkané správcem daně ve výzvě.

Prakticky tyto přerušující účinky znamenají, že například plátcé podá daňové přiznání na dani z přidané hodnoty, kde uplatní nárok na nadměrný odpočet. Ten musí být plátcem daně z přidané hodnoty vrácen v souladu s ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty bez žádosti do třiceti dnů ode dne jeho vyměření. Pokud však správce daně ve věci podaného daňového přiznání zahájí vytýkací řízení, běh stanovené lhůty se přerušuje a nová třicetidenní lhůta počne běžet až po vyměření, tedy po vydání platebního výměru na této dani a tomto zdaňovacím období.

Vzhledem k tomu, že obecně závazným právním předpisem není dána lhůta pro ukončení tzv. vytýkacího řízení, upravuje ji blíže pokyn D - 144 Ministerstva financí čj. 252/34 859/1996 o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení, publikovaný ve Finančním zpravodaji č. 8/1996 ze kterého vyplývá:

„Finančním ředitelstvím se ukládá:

1. zajistit, aby na finančních úřadech v obvodu jejich územní působnosti byla uzavírána vytýkací řízení nejpozději do tří měsíců ode dne kdy:
 - a) vyhoví daňový subjekt plně výzvě správce daně tj. předloží veškeré vyžadované podklady a poskytne potřebná vysvětlení, nebo
 - b) je správci daně doručeno oznámení daňového subjektu, že je připraven vyžadované podklady předložit a potřebná vysvětlení poskytnout, pokud ve stanovené či dohodnuté lhůtě k předložení dokladů a podání vysvětlení, kterými daňový subjekt plně vyhoví výzvě správce daně, také skutečně dojde, nebo
 - c) je správcem daně protokolárně ověřeno nebo daňovým subjektem správci daně písemně sděleno, že daňový subjekt není sto výzvě vyhovět, a to ani v prodloužené lhůtě,
2. zajistit, aby vytýkací řízení podle bodu 1/, vedené finančním ředitelstvím na základě jeho vlastní výzvy, bylo uzavřeno nejdéle do čtyř měsíců ode dne, uvedeného pod bodem 1/ písm. a/ až c/.

Běh výše uvedených lhůt se stanoví po dobu doplňování již vyžádaných nebo dalších podkladů a poskytování vysvětlení na základě další výzvy správce daně v téže věci, a to ode dne vydání této další výzvy až do dne stanoveného v bodě 1/ písm. a/ až c/. Běh těchto lhůt se staví i po dobu dožádání uplatněného podle § 5 zákona o správě daní a poplatků, a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně. Nelze – li dožádání vyhovět, sdělí to dožádaný správce daně s uvedením bližších důvodů neprodlouženě.

Ve zvláště složitých a odůvodněných případech může stanovené lhůty prodloužit nejblíže vyšší správce daně nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyříze-

ní s tím, že celková doba uzavření vytýkacího řízení nesmí přesáhnout dvanáct měsíců.

V mimořádných a odůvodněných případech, zejména u případů s mezinárodním prvkem, může Ministerstvo financí prodloužit původní lhůtu i nad rámec shora stanovených lhůt, pokud k vyřízení nestačila lhůta již prodloužená.

Shora uvedené lhůty neplatí, pokud daňový subjekt výzvy ve vytýkacím řízení nedbá (nečinnost) nebo účel vytýkacího řízení maří a pro další průběh vyměřovacího řízení nelze od vytýkacího řízení upustit.

Ředitelům finančních ředitelství se ukládá:

1. zajistit uplatňování postupu podle tohoto pokynu u všech vytýkacích řízení zahajovaných po 30. červnu 1996
2. zajistit, aby dosud probíhající vytýkací řízení zahájená do 30.6. 1996, byla uzavřena nejdéle do 31. října 1996 a v případech, u nichž by bylo odůvodněno podle shora uvedených kritérií prodloužení stanovené lhůty, aby byla prodloužená lhůta stanovena v rozmezí dvanácti měsíců ode dne jeho zahájení.“

VYMĚŘENÍ DANĚ NA ZÁKLADĚ NEPODANÉHO DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ A PODLE POMŮCEK

VYMĚŘENÍ DANĚ NA ZÁKLADĚ NEPODANÉHO DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ

Nepodá-li daňový subjekt v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání, zašle mu správce daně výzvu k podání daňového přiznání dle ust. § 40 zákona o správě daní a poplatků. Pokud není daňové přiznání podáno ani na výzvu má správce daně ze zákona o správě daní a poplatků dvě možnosti. Buď předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula nebo stanovit daň podle pomůcek. První z možností se v praxi častěji aplikuje u daně z přidané hodnoty, druhá u daně z příjmů.

STANOVENÍ A VYMĚŘENÍ DANĚ PODLE POMŮCEK

K tomuto způsobu stanovení daně přistoupí správce daně v důsledku nečinnosti daňového subjektu v souvislosti s plněním zákonem uložených povinností.

Než může správce daně stanovit daň podle pomůcek, musí dodržet určité procesní postupy pro tento způsob stanovení daně zákonem o správě daní a poplatků předepsané.

Ke stanovení daně podle pomůcek může v daňovém řízení dojít za následujících okolností a podmínek:

- daňový subjekt nepodá v zákonem stanoveném

termínu daňové přiznání, správce daně jej musí vyzvat k jeho podání dle ust. § 40 zákona o správě daní a poplatků v náhradní lhůtě. Pokud ve stanovené lhůtě není daňové přiznání podáno, postupuje správce daně jak shora uvedeno.

- daňový subjekt podá daňové přiznání včas, správce daně má však pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti nebo úplnosti a zahájí tzv. vytýkací řízení. V rámci vytýkacího řízení zjistí správce daně, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a jejich nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstranil. Nejčastějšími důvody může být účetnictví vedené daňovým subjektem v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, fiktivní daňové doklady, daňovým subjektem neprokázaná zdanitelná plnění na dani z přidané hodnoty, daňovým subjektem neprokázaná faktická existence či naplnění smluv o zprostředkování apod.

Přičemž skutečnost, že daňový subjekt nevyhověl výzvě dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, musí být jednoznačné, jak vyplývá mj. z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.5.1998 čj. 30 Ca 154/97-31:

„Jestliže není v daňovém řízení spolehlivě prokázáno, že daňový subjekt nevyhověl výzvě ve smyslu ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, nelze vyměřit daň podle pomůcek.“⁴

Při stanovení daně podle pomůcek musí správce daně zpracovat vyměřovací spis, ze kterého je patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Obdobně musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena, stalo-li se tak bez přiznání daňového subjektu apod.

Je-li stanovena daň správcem daně podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. (Např. u poplatníka daně z příjmů fyzických osob budou při konstrukci základu daně a daně podle pomůcek přiznány zákonné odčitatelné položky od základu daně podle zákona o dani z příjmů).

Pro ilustraci shora uvedených skutečností uvádím následující dva rozsudky, týkající se této problematiky:

Z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9.9.1998 čj. 28 Ca 399/97-25 mj. vyplývá:

„Nepodá-li daňový subjekt daňové přiznání a to ani po výzvě správce daně, nese pak důsledky své nečinnosti. Správce daně v takovém případě zjišťuje základ daně a stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si opatří i bez součinnosti s daňovým subjektem. Splní-li správce daně svou povinnost vyplývající mu z ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. přihlédne i k okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody, nelze jeho postupu ničeho vytýkat.“⁵

Z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 6. 1998 čj. 30 Ca 193/97 mj. vyplývá:

„Pokud je základ daně nebo daň vyměřena na základě pomůcek, musí být patrné z vyměřovacího spisu nikoliv z rozhodnutí, podle jakých pomůcek nebo na základě čeho se správce daně při stanovení základu daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Daňovému subjektu nepřísluší nahlížet do pomůcek, kterých správce daně použil, jak vyplývá z ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Pokud tedy správní orgán nespécifikuje ve svém rozhodnutí pomůcky, na základě nichž daň vyměřil, nelze se mylně domnívat, že tím došlo k porušení ust. § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.“⁶

- daňový subjekt podá daňové přiznání včas, ze strany správce dojde k vyměření daňové povinnosti konkludentně, nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření daně a poté bude na příslušné dani a zdaňovacím období zahájena daňová kontrola. V rámci probíhající daňové kontroly, nesplní daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. V praxi to znamená, že daňový subjekt není schopen vyhovět výzvě dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků dle které prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Shrnuto, zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve shora popsáném případě jsou následující:

- daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností svou zákonnou povinnost,

⁴ ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, ROLNÝ, SCHILLEROVÁ, STANĚK, VEJVODOVÁ: Daňové judikáty, I. díl, Nakladatelství Linde Praha, 1999, str. 213.

⁵ ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, ROLNÝ, SCHILLEROVÁ, STANĚK, VEJVODOVÁ: Daňové judikáty, I. díl, Nakladatelství Linde Praha, 1999, str. 250.

⁶ ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, ROLNÝ, SCHILLEROVÁ, STANĚK, VEJVODOVÁ: Daňové judikáty, I. díl, Nakladatelství Linde Praha, 1999, str. 242.

takže není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. K tomuto závěru správce daně může v průběhu kontroly dospět buď tehdy, jestliže daňový subjekt buď vůbec nevede účetnictví a jiné povinné evidence či záznamy a nebo tehdy, jestliže údaje v nich uvedené nejsou věrohodné, průkazné, správné či úplné.

- správce daně je schopen prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem.
- správce daně nemá možnost stanovit daňovou povinnost dokazováním, protože nemá k dispozici jiné důkazní prostředky než navrhuje daňový subjekt, který ovšem neunesl své důkazní břemeno.⁷

Pomůckami v daňovém řízení mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů, vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

Dané problematiky se týká i následující rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 5. 1998 č.j.31 Ca 121/97-36 ze kterého mj. vyplývá:

- „Oprávněnost postupu podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je nutno dostatečně přesvědčivě odůvodnit. Pro jeho použití je třeba prokázat, že daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Nepostačí, aby nálezy sloužící k vyměření daně byly obsahem správního spisu, ale je třeba, aby v odůvodnění rozhodnutí bylo konstatováno, v kterých konkrétních případech uskutečnil daňový subjekt obchody, z nichž měl příjmy podléhající dani ve smyslu zákona o daních z příjmů a které zároveň neměl vedeny v účetnictví, a tak nebyly součástí jeho daňového přiznání. Bez tohoto by nebylo umožněno daňovému subjektu v daňovém řízení bránit se, případně předložit důkazy, které by mohly vyvrátit uskutečnění tvrzených obchodních případů. Pouhý odkaz na obsah správního spisu není dostačující.“⁸

Výše uvedený rozsudek potvrzuje základní konstrukci dokazování v daňovém řízení, dle kterého nese důkazní břemeno daňový subjekt. V případě, že jej neunes, nastupuje s dokazováním správce daně, který musí nesplnění zákonných povinností ze strany daňového subjektu jednoznačně prokázat.

Pokud správce daně stanoví daň podle pomůcek, je vyměřena platebním výměrem.

V prvých dvou případech platebním výměrem dle ust. § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, v posledním týkající se tohoto způsobu stanovení daně v rámci daňové kontroly, dodatečným platebním výměrem dle ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Při vlastní věcné konstrukci základu daně a daně podle pomůcek se uplatňuje správní uvážení správce daně t. znamená postup není předepsán a může být zcela individuální a specifický dle jednotlivých konkrétních případů.

Na tomto místě je nutno ještě zdůraznit, že v případě podání odvolání ze strany daňového subjektu proti řádnému nebo dodatečnému platebnímu výměru, vydanému na podkladě daně stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne.

V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Tedy v praxi tato skutečnost znamená, že odvolací orgán předmětné rozhodnutí nepřezkoumává meritorně, ale pouze procesně.

VYMĚŘENÍ, RESPEKTIVE DOMĚŘENÍ DANĚ NA ZÁKLADĚ PODANÉHO DODATEČNÉHO DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ A DAŇOVÉ KONTROLY

VYMĚŘENÍ (DOMĚŘENÍ) DANĚ NA ZÁKLADĚ PODANÉHO DODATEČNÉHO DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ

Jakmile vůči rozhodnutí o vyměření daně nelze podat řádný opravný prostředek, nabývá právní moci.

V takovém případě hovoříme o poslední známé daňové povinnosti, která je v zákoně o správě daní a poplatků definována jako částka daně ve výši, jak ji naposledy pravomocně stanovil správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy konkludentně, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.

Poslední známou daňovou povinností lze ze strany daňového subjektu měnit pouze a výhradně formou dodatečného daňového přiznání. Daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, zjistí – li, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost a to do konce měsíce následujícího po dni zjištění. V téže lhůtě

⁷ KOBÍK, ŠPERL: Daňová kontrola, Nakladatelství Sagit, 1998, str. 32.

⁸ ČASLAVKÝ, RAŠOVSKÁ, ROLNÝ, SCHILLEROVÁ, STANĚK, VEJVODOVÁ: Daňové judikáty, Nakladatelství Linde Praha, 1999, str. 235.

je dodatečná daň též splatná. Den zjištění je nedílnou součástí podaného dodatečného daňového přiznání.

Příklad:⁹

lhůta pro podání DoDaP
(do konce měsíce následujícího po dni zjištění)

den zjištění		konkludentně vyměřeno	
+	+		+
5.8.	30.9.	odvolací lhůta 30 + 1	pravomocné vyměření

Jak je demonstrováno na příkladu, po podání dodatečného daňového přiznání v zákonem stanoveném termínu, je daň na základě dodatečného daňového přiznání správcem daně konkludentně vyměřena, nemá-li správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného dodatečného daňového přiznání.

V opačném případě zahájí správce daně tzv. vytykácí řízení a po jeho ukončení daň, na základě dodatečného daňového přiznání vyměří dodatečným platebním výměrem dle ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Příklad:¹⁰ vytykácí řízení u DODAP

lhůta pro podání DODAP		nevyměřeno	vyměřeno vydáním dod. plat. výměru dle ust. § 46 odst. 7 ZOSDP
+	+	+	
5.8.	30.9.	výzva dle ust. § 43 /lhůta min. 15 dnů/	odvolací lhůta 30 + 1 = posl. známá DP

Zákon o správě daní a poplatků rozlišuje dva druhy dodatečných přiznání:

- na vyšší daňovou povinnost proti poslední známé daňové povinnosti
- na nižší daňovou povinnost proti poslední známé daňové povinnosti

Se snižováním poslední známé daňové povinnosti jsou spojována určitá omezení, která se rozlišují na:

- hmotněprávní nebo
- procesněprávní podle toho v jakém daňovém zákoně jsou zakotveny.

Hmotněprávní omezení pro podávání dodatečných daňových přiznání se vývojem a postupnými novelizacemi daňových zákonů měnila, v současnosti se týká těchto daňových zákonů:

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění p. p. ust. § 38 p:

„Zjistí-li daňový subjekt, že částka daně z příjmů má být nižší nebo daňová ztráta vyšší než jeho poslední známá povinnost příslušného zdaňovacího období anebo mu vznikla daňová ztráta, může podat dodatečné daňové přiznání. V dodatečném daňovém přiznání nelze uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 zákona o dani z příjmů a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 8 a § 20 odst. 7 a 8 zákona o dani z příjmů, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem v zákonem stanoveném termínu, s výjimkou částek odčitatelných položek a položek snižujících základ daně vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem.“

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních ve znění p.p. ust. § 13 odst. 6

„Pokud plátcí zjistí, že daňové přiznání, které předložili, je nesprávné nebo neúplné a jeho oprava má za následek snížení daňové povinnosti nebo zvýšení nároku na vrácení daně, mohou předložit správci daně nejpozději do šesti měsíců ode dne splatnosti daně dodatečné daňové přiznání s udáním zdaňovacího období, kterého se týká. Nedodržáním lhůty nárok na vrácení daně zaniká a tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení lhůty v předešlý stav.“

Procesněprávní omezení jsou zakotvena v ust. § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ze kterého vyplývá, že dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 (obnova řízení viz dále) a § 55 b / přezkoumání daňových rozhodnutí (viz dále) zákona o správě daní a poplatků a to do konce prekluzivní lhůty zakotvené v ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (viz dále).

Dodatečné daňové přiznání nelze však platně podat v případech, kdy

- původní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek nebo byla sjednána
- je uplatňováno snížení výnosů (příjmů) či usku-tečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku

⁹ ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, SCHILLEROVÁ, ROLNÝ, STANĚK: Správa daní ve vzorech aneb jak lépe komunikovat s FÚ, Nakladatelství Linde Praha, 1997, str. 82.

¹⁰ ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, SCHILLEROVÁ, ROLNÝ, STANĚK: Správa daní ve vzorech aneb jak lépe komunikovat s FÚ, Nakladatelství Linde Praha, 1997, str. 84.

- se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem
- dodatečným daňovým příznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená při použití stejných důkazů

Dodatečné daňové příznání není ze zákona o správě daní a poplatků přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné příznání týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu. Je-li na základě úkonu správce daně vydáno rozhodnutí o daňovém základu či dani, za dobu ukončení úkonu se považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci.

Lhůta pro podání dodatečného daňového příznání se do doby ukončení úkonu správce daně přerušuje a nová lhůta počne běžet od ukončení tohoto úkonu. Tato nová lhůta se uplatní i v případě, že v době trvání úkonu správce daně marně uplynula lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového příznání zvláštním daňovým zákonem. Daňový subjekt musí být o takovém úkonu zpraven.

Z dikce zákona o správě daní a poplatků dovozujeme, že za shora popsany úkon je považováno pouze protokolární zahájení daňové kontroly s daňovým subjektem nebo osobou oprávněnou za daňový subjekt jednat (viz výše).

Příklad:

nepřípustnost podat DODAP

+	+	
úkon směřující k přezkoušení		ukončení úkonu

Vysvětlivky:

úkon: úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné daňové příznání týkalo, v jehož průběhu je nepřípustné podávat dodatečné daňové příznání (zahájení daňové kontroly)

ukončení úkonu: den, kdy nabylo právní moci rozhodnutí o daňovém základu či dani, které bylo vydáno na základě tohoto úkonu. Jinak den, kdy byla projednána, podepsána a tím i doručena zpráva o daňové kontrole¹¹

DOMĚŘENÍ DANĚ NA ZÁKLADĚ DAŇOVÉ KONTROLY

V případě zjištění ze strany správce daně po projednání zprávy o daňové kontrole (viz výše), že pravo-

mocně vyměřená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem dle ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, přičemž platí, že právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku.

Uvedené problematiky se týká zajímavý rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 6. 1997 čj. 30 Ca 213/96-26, ze kterého mj. vyplývá:

„Daň vyměřená dodatečným platebním výměrem nemůže být překážkou k dodatečnému vyměření daně. Podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, totiž zjistí-li správce daně po vyměření daně, že takto stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem.“¹²

Velmi důležitým ustanovením, souvisejícím bezprostředně s vyměřovacím řízením, je ust. § 32 odst. 9 a 10 zákona o správě daní a poplatků, ze kterého vyplývá, že odchyluje-li se vyměřená daň od příznání, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla příznána nebo za řízení uznána.

Přičemž platí, že doba počínající dnem, který následuje po dni podání žádosti, a končící dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o důvodech stanovení daňového základu a daně se nepočítá do odvolací lhůty.

Tedy praktický význam žádosti dle shora citovaného ust. zákona o správě daní a poplatků je ten, že má vůči řádné odvolací lhůtě proti řádnému nebo dodatečnému platebnímu výměru stavící účinky.

PREKLUZIVNÍ LHŮTA PRO VYMĚŘENÍ DANĚ

Daň nelze vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové příznání nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost podat daňové příznání.

Uvedená lhůta je prekluzivní čili propadná, správce daně musí k jejímu marnému uplynutí přihlížet z úřední povinnosti, jinak se vystavuje riziku odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem dle zákona č. 82/1998 Sb.

Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit

¹¹ ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, SCHILLEROVÁ, ROLNÝ, STANĚK: Správa daní ve vzorech aneb jak lépe komunikovat s FÚ, Nakladatelství Linde Praha, 1997, str. 85.

¹² ČÁSLAVSKÝ, RAŠOVSKÁ, ROLNÝ, SCHILLEROVÁ, STANĚK, VEJVODOVÁ: Daňové judikáty I. díl, Nakladatelství Linde Praha, 1999, str. 265.

a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání podat. Úkonem může být výzva k podání daňového přiznání, výzva k vytýkácímu řízení, zahájení daňové kontroly nebo podání dodatečného daňového přiznání ze strany daňového subjektu.

Příklad I. : daň z příjmů za zdaňovací období roku 1998

prekluzivní lhůta = 3 roky		max. 10 let	
úkon	+	+	+
31.3. 1999	31.12. 2002	31.12. 2005	31.12. 2009

Vysvětlivky:

31.3.1999: lhůta pro podání daňového přiznání na dani z příjmů za zdaňovací období roku 1998

prekluzivní lhůta: daň nelze vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet o uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání podat

úkon: byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven (např. výzva k podání daňového přiznání, výzva k vytýkácímu řízení, zahájení daňové kontroly). Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání podat.

Příklad II. : daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1999

prekluzivní lhůta = 3 roky			max. 10 let
+ úkon	+	+	+
25.2. 1999	28.2. 2002	28.2. 2005	28.2. 2009

Příklad III. : daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1999

prekluzivní lhůta = 3 roky			max. 10 let
úkon	+	+	+
25.4. 1999	30.6. 2002	30.6. 2005	30.6. 2009

ZUSAMMENFASSUNG

Das Verfahren, besetzt im Gesetz über die Steuerverwaltung und Gebühren in Grund und Sonderverfahren auf und nach der Struktur ihrer einzelnen Arten.

Das Bemessungsverfahren verankert schon alle Wirklichkeiten, verbunden mit der Weitergebund des Steuererklärung, mit der Bemessung der Steuer und der Steuerpflicht, der spezifischen Arten der Weitergebund des Steuerbekenntnisses bei anderen Steuern oder in anderen, spezifischen Umgebunden, vertrauenslosigkeit des weitergegebenen Steuererklärungen mit dem Steuersubjekt, wie auch die Festsetzung der Steuer dem Steuersubjekt als Voraussetzung, daß die Steuererklärung weder weitergibt noch zusammenarbeitet.

Die Steuerbemessung schließt das Kapitel nach Durchführung der Steuerkontrolle und Frist, im welcher die Steuer sich schon aus dem Gesetz bemessen läßt.