

MINISTERSTVO FINANCÍ

Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor
státní služby

**Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní
hry**

Praha 2022

3. vydání studijního materiálu

(podle právního stavu účinného k 1. lednu 2022)

Obsah

1. OBECNĚ K DANÍM A DAŇOVÉMU PRÁVU	7
1.1 Daň.....	7
1.1.1 Daň v užším smyslu	7
1.1.2 Daň v širším smyslu.....	8
1.1.3 Vlastnosti a funkce daní.....	8
1.1.4 Zásady daňové politiky	9
1.2 Daňová soustava a daňový systém České republiky	11
1.3 Druhy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění	12
1.3.1 Přímé a nepřímé daně	12
1.3.2 Výlučné a sdílené daně	13
1.4 Konstrukční prvky daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění	14
1.4.1 Základní konstrukční prvky	14
1.4.2 Ostatní konstrukční prvky.....	16
1.5 Prameny daňového práva.....	17
1.5.1 Vnitrostátní prameny	17
1.5.2 Evropské prameny	18
1.5.3 Mezinárodní prameny	18
2. SPRÁVA DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ.....	19
2.1 Obecně o správě daní.....	19
2.1.1 Pojem správy daní a její cíl.....	19
2.1.2 Působnost daňového řádu	20
2.2 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní.....	20
2.2.1 Správce daně	20
2.2.2 Daňový subjekt	21
2.2.3 Třetí osoby	21
2.3 Základní zásady správy daní.....	21
2.4 Obecně k řízením a dalším postupům při správě daní.....	24
2.5 Některé postupy při správě daní	24
2.5.1 Vyhledávací činnost.....	24
2.5.2 Místní šetření	24

2.5.3	Daňová kontrola.....	24
2.5.4	Postup k odstranění pochybností	25
2.6	Daňové řízení.....	26
2.6.1	Dílčí daňové řízení nalézací.....	26
2.6.2	Placení daní.....	27
2.7	Další řízení při správě daní	30
2.7.1	Registrační řízení	30
2.7.2	Řízení o závazném posouzení.....	31
2.8	Prostředky ochrany při správě daní	31
2.8.1	Opravné prostředky.....	32
2.8.2	Dozorčí prostředky	33
2.8.3	Příklady dalších prostředků ochrany.....	33
2.9	Následky porušení povinností při správě daní.....	36
2.9.1	Penále.....	36
2.9.2	Úroky	36
2.9.3	Pokuty	38
2.9.4	Další pokuty, přestupky a delikty	39
3.	ORGANIZACE SPRÁVY DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ	41
3.1	Ministerstvo financí.....	41
3.2	Finanční správa České republiky.....	41
3.2.1	Generální finanční ředitelství.....	42
3.2.2	Odvolací finanční ředitelství.....	43
3.2.3	Finanční úřady	43
3.2.4	Specializovaný finanční úřad.....	44
3.3	Celní správa České republiky	44
4.	PŘÍMÉ DŮCHODOVÉ DANĚ	46
4.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	46
4.1.1	Význam a funkce daně z příjmů fyzických osob	46
4.1.2	Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob	46
4.1.3	Paušální režim a paušální daň.....	51
4.1.4	Daňová evidence.....	52
4.2	Daň z příjmů právnických osob.....	52
4.2.1	Význam a funkce daně z příjmů právnických osob	52

4.2.2	Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob	53
4.3	Správa daní z příjmů fyzických a právnických osob	57
4.3.1	Správce daně	57
4.3.2	Daňová tvrzení	57
4.3.3	Zálohy na daň	58
4.3.4	Správa daně prostřednictvím plátce daně	59
4.3.5	Prokazování původu majetku	62
4.4	Daňové odpisy	63
4.4.1	Podstata odpisování	63
4.4.2	Předmět odpisování	64
4.4.3	Vstupní cena a zůstatková cena majetku	65
4.4.4	Technické zhodnocení	66
4.4.5	Odpisové skupiny	66
4.4.6	Metody odpisování	67
4.5	Další společná ustanovení k daním z příjmů	69
4.5.1	Položky odčitatelné od základu daně	69
4.5.2	Slevy na dani	70
4.6	Zamezení dvojímu zdanění	71
5.	PŘÍMÉ MAJETKOVÉ A OSTATNÍ DANĚ	73
5.1	Daň z nemovitých věcí	73
5.1.1	Význam a funkce daně z nemovitých věcí	73
5.1.2	Konstrukční prvky daně z pozemků	73
5.1.3	Konstrukční prvky daně ze staveb a jednotek	77
5.1.4	Správa daně z nemovitých věcí	80
5.2	Daň silniční	82
5.2.1	Význam a funkce daně silniční	82
5.2.2	Konstrukční prvky daně silniční	82
5.2.3	Správa daně silniční	86
6.	NEPŘÍMÉ DANĚ	88
6.1	Daň z přidané hodnoty	88
6.1.1	Význam a funkce daně z přidané hodnoty	88
6.1.2	Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty	89
6.1.3	Správa daně z přidané hodnoty	94

6.2	Spotřební daně	95
6.2.1	Význam a funkce spotřebních daní.....	95
6.2.2	Druhy spotřebních daní.....	96
6.2.3	Konstrukční prvky spotřebních daní.....	96
6.2.4	Správa spotřebních daní.....	100
6.3	Energetické daně.....	100
6.3.1	Význam a funkce energetických daní.....	100
6.3.2	Druhy energetických daní.....	101
6.3.3	Konstrukční prvky energetických daní.....	101
6.3.4	Správa energetických daní.....	103
7.	POPLATKY	104
7.1	Obecně k právní úpravě poplatků.....	104
7.1.1	Právní a ekonomické pojetí poplatku.....	104
7.1.2	Druhy poplatku	105
7.2	Soudní poplatky.....	105
7.2.1	Význam a funkce soudních poplatků.....	105
7.2.2	Konstrukční prvky soudních poplatků.....	106
7.2.3	Správa soudních poplatků.....	107
7.3	Správní poplatky.....	107
7.3.1	Význam a funkce správních poplatků.....	107
7.3.2	Konstrukční prvky správních poplatků.....	108
7.3.3	Správa správních poplatků.....	109
7.4	Místní poplatky.....	110
7.4.1	Význam a funkce místních poplatků	110
7.4.2	Druhy místních poplatků a jejich konstrukční prvky.....	110
7.4.3	Další konstrukční prvky místních poplatků	116
7.4.4	Zavedení místních poplatků.....	117
7.4.5	Správa místních poplatků.....	117
8.	JINÁ OBDOBNÁ PENĚŽITÁ PLNĚNÍ	119
8.1	Pojem jiných obdobných peněžitých plnění.....	119
8.2	Druhy jiných obdobných peněžitých plnění.....	119
8.2.1	Veřejná pojistná	119
8.2.2	Clá.....	119

8.2.3	Ostatní jiná obdobná peněžítá plnění.....	120
9.	HAZARDNÍ HRY.....	121
9.1	Právní úprava hazardních her v českém právním řádu.....	121
9.2	Hazardní hry a jejich druhy	123
9.3	Účastník hazardní hry, sázející, vklad a sázka	126
9.4	Daň z hazardních her	126
9.4.1	Konstrukční prvky daně z hazardních her	126
9.4.2	Správa daně z hazardních her	128
9.5	Provozování hazardní hry a osoba provozovatele	128
9.6	Obecné podmínky pro provozování hazardních her.....	130
9.7	Povolování a ohlašování hazardních her	132
9.7.1	Základní povolení	132
9.7.2	Povolení k umístění herního prostoru.....	135
9.7.3	Ohlášení hazardní hry	135
9.8	Dozor v oblasti hazardních her	136
9.9	Přestupky v oblasti hazardních her	137

1. OBECNĚ K DANÍM A DAŇOVÉMU PRÁVU

1.1 Daň

Daně je možné vnímat užším nebo širším slova smyslu.

1.1.1 Daň v užším smyslu

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1.2 Daň v širším smyslu

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

1.1.3 Vlastnosti a funkce daní

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

1.1.3.1 Fiskální

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

1.1.3.2 Alokační (rozdělovací)

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

1.1.3.3 Redistribuční

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

1.1.3.4 Stabilizační

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

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

1.1.3.5 Stimulační

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

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

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

1.1.4 Zásady daňové politiky

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

1.1.4.1 Jistota

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

1.1.4.2 Jednoduchost

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

1.1.4.3 Horizontální a vertikální daňová spravedlnost

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

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

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

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

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

1.1.4.4 Platební schopnost

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

1.1.4.5 Neutralita

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

1.1.4.6 Úspornost

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

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

1.1.4.7 Stabilita a předvídatelnost

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

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

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

1.2 Daňová soustava a daňový systém České republiky

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

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

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

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

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

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

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

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

1.3 Druhy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění

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

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

Podle vzájemné kombinace se daně dělí na **analytické** a **syntetické**. Analytické daně zdaňují vždy jen jeden pramen důchodu (příjmu), zatímco syntetické daně zdaňují důchod (příjem) jako celek. Podle periodicity vzniku daňové povinnosti je možné daně dělit na **pravidelně se opakující** a **daně jednorázové (ad hoc)**. Často používaným je také kritérium kompetence daňového příjmu, kterým je třeba rozumět rozdělení daní podle toho, do jakého rozpočtu daně plynou. Z tohoto hlediska se daně rozlišují na **státní** a **komunální (místní)**, příp. **nadnárodní** (nadstátní). Z hlediska toho, zda je výnos daně rozdělen mezi více rozpočtů, či nikoliv, je možné rozlišovat daně **výlučné** a **sdílené** (tímto dělením se zabývá bod 1.3.2). V případě, že stát přenese na jiný subjekt možnost zavedení a správy daně, hovoří se o tzv. daních **svěřených**.

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

Poplatky mimo výše uvedených kritérií pro členění daní se nejčastěji dělí podle orgánu, který poplatky vybírá, a to na **poplatky soudní, správní a místní**. **Jiná obdobná peněžítá plnění** mimo výše uvedených kritérií pro členění daní nejčastěji dělíme podle jejich označení na cla, odvody, úhrady a veřejná pojistná.

1.3.1 Přímé a nepřímé daně

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

1.3.1.1 *Přímé daně – důchodové, majetkové a ostatní daně*

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

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

Majetkovými daněmi jsou daně, které zdaňují jiný majetek, který není důchodem, týkají se tedy movitých nebo nemovitých věcí. Majetkovou daní je daň z nemovitých věcí.

Mezi **ostatní přímé daně** lze zařadit daň silniční (někdy bývá řazena mezi majetkové daně) a daň z hazardních her. V minulosti patřila mezi ostatní přímé daně i daň z nabytí nemovitých věcí (někdy bývala řazena mezi majetkové daně, a to daně převodní).

1.3.1.2 *Nepřímé daně – všeobecné a selektivní daně*

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

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

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

1.3.2 **Výlučné a sdílené daně**

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

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

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

1.4 Konstrukční prvky daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění

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

1.4.1 Základní konstrukční prvky

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

1.4.1.1 Subjekt

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

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

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

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

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

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

1.4.1.2 Předmět (objekt)

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

1.4.1.3 Základ daně

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

Valorický základ daně je určen v peněžních jednotkách, zatímco **specifický** základ daně se určuje v jednotkách nepeněžních (např. množství, objem, hmotnost).

1.4.1.4 Sazba

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

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

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

Poměrná sazba lineární je stanovena jednotně určitým procentem ze základu, bez ohledu na výši samotného základu. Příkladem může být daň z přidané hodnoty, jejíž sazba činí určité procento ze základu.

Poměrná sazba progresivní (vzestupná) se vyznačuje tím, že s výší daňového základu se zvyšují i procentní sazby. V rámci tohoto druhu sazby je možné rozlišovat ještě **progresivně stupňovité** sazby, u kterých dochází k ostrému zvýšení daně při přechodu z jednoho pásma do druhého a **progresivně klouzavé** sazby, u kterých je přechod pozvolný. Progresivně klouzavá sazba je uplatňována u daně z příjmů fyzických osob.

Poměrná sazba regresivní (sestupná) spočívá v tom, že čím vyšší je daňový základ, tím nižší je procento sazby. Tato sazba se u nás neuplatňuje.

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

1.4.1.5 Výpočet

Výpočet může být u jednotlivých daní stanoven **výslovně** nebo se pouze **implicitně dovozuje**. Příkladem výslovné úpravy výpočtu jsou spotřební daně, kde zákon o spotřebních

daních stanoví, že daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro daný výrobek. V případech, kdy je nutné výpočet implicitně dovozovat, je zásadně v zákoně stanoveno pouze to, že daň činí „x“ procent ze základu daně.

1.4.1.6 *Období*

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

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

1.4.1.7 *Rozpočtové určení*

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

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

1.4.2 **Ostatní konstrukční prvky**

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

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

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

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

1.5 *Prameny daňového práva*

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

1.5.1 **Vnitrostátní prameny**

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

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

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

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

Procesněprávní úprava je obsažena v těchto zákonech:

- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní
- zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek
- zákon č. 335/2020 Sb., v

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

Dalšími prameny daňového práva jsou **podzákoné právní předpisy**, tedy nařízení vlády, vyhlášky zejména Ministerstva financí, kterými se provádí jednotlivé daňové zákony, a obecně závazné vyhlášky obcí zejména v oblasti daně z nemovitých věcí a místních poplatků.

1.5.2 Evropské prameny

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

1.5.3 Mezinárodní prameny

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

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

2. SPRÁVA DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ

2.1 *Obecně o správě daní*

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

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

2.1.1 **Pojem správy daní a její cíl**

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

Základní pravidla upravující správu daní jsou obsažena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“). Specifická pravidla pro správu daní jsou upravena v zákoně o mezinárodní spolupráci při správě daní, zákoně o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek a rovněž v zákoně o mezinárodní spolupráci při řešení daňových sporů v Evropské unii. Další pravidla pro správu daní jsou podle specifických potřeb jednotlivých peněžitých plnění obsažena v zákonech, které upravují konkrétní daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění.

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

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

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

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

Daňový řád se použije jako subsidiární zákonná úprava k zákonům upravujícím daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění (dále jen „**zvláštní daňový zákon**“). V těchto zvláštních daňových zákonech mohou být stanoveny různé odchylky od obecné úpravy daňového řádu a speciální pravidla platná pro tu kterou daň.

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

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

2.1.2 Působnost daňového řádu

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

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

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

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

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

2.2 *Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní*

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

2.2.1 Správce daně

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

2.2.2 Daňový subjekt

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

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

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

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

2.2.3 Třetí osoby

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

2.3 Základní zásady správy daní

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

kontrola, jejíž předmět se může týkat několika daňových řízení.

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

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

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

S účinností od 1. dubna 2019 je v daňovém řádu explicitně upravena **zásada zákazu zneužití práva**, která byla do té doby dovozována soudy. Podle této zásady se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

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

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

Zásada vymežující obecně přístup správce daně k údajům znamená, že pro správce

daně je nezbytné, aby měl zajištěn přístup ke všem údajům, které musí znát pro správu daní. Nelze tedy při správě daní vůči správci daně utajovat tyto nezbytné údaje z jiných důvodů jejich ochrany. Týká se to i osobních údajů o daňovém subjektu. Ovšem osobní údaje může správce daně zpracovávat, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Na druhou stranu má pak správce daně již zmíněnou povinnost mlčenlivosti.

2.4 *Obecně k řízením a dalším postupům při správě daní*

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

2.5 *Některé postupy při správě daní*

2.5.1 *Vyhledávací činnost*

Jedná se o postup při správě daní, při němž správce daně v duchu zásady oficiality vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Vyhledávací činnost může správce daně provádět i bez součinnosti (a vědomí) daňového subjektu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy, opatřuje nezbytná vysvětlení, popřípadě provádí místní šetření.

2.5.2 *Místní šetření*

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

2.5.3 *Daňová kontrola*

Daňová kontrola je postup upravený v § 85 až § 88a daňového řádu. **Předmětem**

daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu (např. předmětem daňové kontroly je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021, vymezeným rozsahem jsou cestovní náhrady). Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při jejím zahájení, přičemž v průběhu daňové kontroly jej lze měnit (rozšiřovat i zužovat), a to v rámci doručovaného (formou zaprotokolovaného jednání či korespondenčně) oznámení o zahájení, resp. o změně rozsahu daňové kontroly. Aby bylo možno považovat daňovou kontrolu za **zahájenou**, je třeba současně nebo v přiměřené časové návaznosti (bez zbytečného odkladu) na formální zahájení daňové kontroly také zahájit faktickou kontrolní činnost (zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně). Respektování tohoto principu materiálního pojetí zahájení daňové kontroly je podmínkou toho, aby zahájení daňové kontroly mělo účinek v podobě přerušování lhůty pro stanovení daně.

Na základě provedené kontrolní činnosti sepíše správce daně dosavadní výsledek kontrolního zjištění obsahující hodnocení dosud zjištěných důkazů. V případě, že z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, informuje správce daně kontrolovaný daňový subjekt a stanoví mu přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření. Daňový subjekt tak má možnost (nikoli povinnost) ještě v průběhu daňové kontroly reagovat na zjištěné skutečnosti a dosavadní hodnocení provedených důkazních prostředků a navrhnout doplnění kontrolního zjištění. Po této fázi přistoupí správce daně k finalizaci daňové kontroly, v níž zohlední případné výhrady kontrolovaného daňového subjektu. Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole (obsahující zejména konečný výsledek kontrolního zjištění).

2.5.4 Postup k odstranění pochybností

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

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

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

s výsledkem postupu k odstranění pochybností podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně neshledá důvody pro pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů od podání návrhu na pokračování v dokazování rozhodnutí o stanovení daně.

2.6 Daňové řízení

Daňové řízení je **základním typem řízení**, které se vede za účelem naplnění cíle správy daní. Daňové řízení je zahájeno buď **podáním daňového tvrzení**, tedy v důsledku jednání daňového subjektu, nebo **z moci úřední**, např. výzvou k podání daňového tvrzení. Specifický je konec daňového řízení, neboť materiálně končí uplynutím lhůty pro stanovení daně či lhůty pro placení daně. **Předmětem daňového řízení** je daň buď ve vztahu ke zdaňovacímu období u daní, které mají zdaňovací období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti u jednorázových.

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

2.6.1 Dílčí daňové řízení nalézací

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

2.6.1.1 Vyměřovací řízení

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

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

2.6.1.2 Doměřovací řízení

Doměřovací řízení je další dílčí řízení probíhající v rámci daňového řízení. Pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost tvrdit daň ve správné výši již v řádném daňovém tvrzení, umožňuje mu zákon toto napravit dodatečně tím, že podá **dodatečné daňové tvrzení**

s tím, že k jeho podání je povinen vždy, měla-li být daň vyšší nebo daňová ztráta nižší. Pokud měla být daň nižší nebo daňová ztráta vyšší, daňový subjekt podat dodatečné daňové tvrzení může, ale nemusí. Tímto podáním se zahájí doměřovací řízení. Při dodatečném tvrzení daně v dodatečném daňovém přiznání (které je přípustné), na jehož základě došlo k doměření daně, nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z takto tvrzené daně.

Nastat může i situace, kdy je daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání vyzván samotným správcem daně. Jde o případy, kdy správce daně při vyhledávací činnosti zjistí či získá určité indicie o tom, že povinnost daňového subjektu přiznat daň nebyla řádně splněna. Výzva k podání daňového tvrzení nezahajuje nalézací (vyměřovací nebo doměřovací) řízení z moci úřední. To je zahájeno až samotným podáním daňového tvrzení daňovým subjektem, popř. dnem uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení v důsledku absence reakce daňového subjektu na výzvu vydanou správcem daně.

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

2.6.1.3 *Lhůta pro stanovení daně*

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

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

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

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

Bez ohledu na případné prodloužení, přerušování nebo stavění lhůty pro stanovení daně, z nichž některé mohou nastat i opakovaně, skončí lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím **10 let** od jejího počátku. Dvě výjimky tvoří pouze okolnosti nastalé v souvislosti s trestním řízením vztahujícím se ke spáchání daňového trestného činu.

2.6.2 **Placení daní**

2.6.2.1 *Evidence daní*

Každý správce daně, i ten který zajišťuje některou část dělené správy (vybírání nebo vymáhání, popřípadě oboje), vede **evidenci daní**, kde zaznamenává stanovení daně, vznik,

splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech. Členění evidence zveřejňuje pro správce daně řízené v jeho gesci Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Ostatní správci daně (tedy mimo Finanční správu České republiky a Celní správu České republiky) jsou povinni zveřejnit tyto údaje způsobem podle ustanovení daňového řádu, které upravuje informační povinnost správce daně.

2.6.2.2 Nedoplatek a přeplatek

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

2.6.2.3 Lhůta pro placení daně

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

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

2.6.2.4 Vybírání daní

Daňový řád řeší i další otázky související s vybíráním daní. V první řadě řeší **způsob placení daně**. Daň se platí v české měně a příslušnému správci daně. Lze využít v podstatě všech platebních prostředků. Daň je možné platit bezhotovostním převodem z účtu u banky či jiného poskytovatele platebních služeb. Bezhotovostním převodem, k němuž je dán platební příkaz prostřednictvím platební karty nebo obdobného platebního prostředku, lze daň hradit, pokud tak zveřejní správce daně na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Pokud se jedná o platbu v hotovosti, tak lze využít i poštovní poukázku, šek atd. Za platbu se považuje i převod přeplatku (viz výše). Daň lze hradit i kolkovými známkami, pokud to stanoví zvláštní zákon; jde zejména o úhradu správních nebo soudních poplatků.

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

platbu převzala.

Jestliže není daňový subjekt schopen uhradit daň v zákonné lhůtě, může požádat o **posečkání úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky**. Správce daně v tomto případě vždy posuzuje splnění zákonných podmínek daňovým subjektem, a to i ve vztahu k budoucí inkasovatelnosti posečkané daně (schopnosti daňového subjektu v budoucnu dostat svým daňovým povinnostem) a ve vztahu k případné veřejné podpoře. Posečkat úhradu daně lze i z moci úřední (*ex officio*), příp. může být úhrada daně posečkána ze zákona (§ 157a daňového řádu).

2.6.2.5 Zajištění daní

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

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

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

2.6.2.6 Vymáhání daní

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

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

Daňovou exekuci lze provést těmito způsoby:

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

2.7 Další řízení při správě daní

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

2.7.1 Registrační řízení

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

V rámci registrace je přiděleno daňovému subjektu daňové identifikační číslo, které se skládá z kódu „CZ“ a kmenové části tvořené obecným identifikátorem, kterým je v současnosti rodné číslo fyzické osoby a identifikační číslo právnické osoby, není-li jich, tak je přidělen daňovému subjektu vlastní identifikátor správce daně. Současně je s ohledem na zajištění ochrany osobních údajů daňovému subjektu umožněno požádat, aby byl pro účely tvorby jeho daňového identifikačního čísla namísto rodného čísla fyzické osoby využit tzv. vlastní identifikátor správce daně, který je na rozdíl od rodného čísla koncipován jako bezvýznamový a současně není univerzálním identifikátorem, který by ztotožňoval danou osobu napříč celou

sférou výkonu veřejné moci.

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

2.7.2 Řízení o závazném posouzení

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

2.8 Prostředky ochrany při správě daní

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

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

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

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

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

2.8.1 Opravné prostředky

2.8.1.1 Řádné opravné prostředky

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

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

V případě odvolání v daňovém řízení platí režim **úplné apelace**, tj. možnost přezkoumání rozhodnutí po skutkové i právní stránce, kdy odvolací orgán může rozhodnutí změnit, potvrdit i zrušit a může rovněž přihlížet k novým skutečnostem a důkazům. Za daňové specifikum lze považovat úsporné řešení daňového řádu, podle nějž může vady řízení

odstraňovat podle pokynů odvolacího orgánu ve stanovené lhůtě i prvoinstanční správce daně. Při respektu k principu dvojinstančnosti ve správním procesu bylo ošetřeno seznámení daňového subjektu s výsledky případného dokazování či změny právního posouzení v odvolacím řízení a vytvořen prostor pro jeho vyjádření ke změnám. Proti rozhodnutí o odvolání vydanému odvolacím orgánem se nelze odvolat a oznámením se stává toto rozhodnutí pravomocným.

2.8.1.2 Mimořádné opravné prostředky

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

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

2.8.2 Dozorčí prostředky

2.8.2.1 Nařízení obnovy řízení

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

2.8.2.2 Přezkumné řízení

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

2.8.3 Příklady dalších prostředků ochrany

2.8.3.1 Námitka

Námitka je speciální jednoinstanční prostředek ochrany práv osob zúčastněných na správě daní proti úkonu **při placení daní**. Tímto úkonem může být i rozhodnutí správce

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

2.8.3.2 Podnět na nečinnost správce daně

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

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

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

2.8.3.3 Stížnost na postup plátce daně

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

Stížnost na postup plátce daně je možné použít v případě, kdy má poplatník pochyby o správnosti sražené nebo vybrané daně. V takovém případě může poplatník nejpozději do 60 dnů ode dne, kdy se o výši sražené nebo vybrané daní dozvěděl, **požádat plátce daně o vysvětlení**. V žádosti uvede důvody svých pochybností. K vyřízení žádosti je plátce daně

povinen podat poplatníkovi písemné vysvětlení do 30 dnů ode dne, kdy jí obdržel, a v téže lhůtě případnou chybu opravit a formou dodatečného daňového tvrzení (následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování) oznámit správci daně.

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

2.8.3.4 Stížnost

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

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

2.8.3.5 Prominutí daně nebo příslušenství daně

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

Podle daňového řádu lze požádat o **prominutí části penále**, avšak pouze tehdy, pokud penalizovaná daň byla již uhrazena. Maximální část penále, která může být prominuta, činí 75 %. Ustanovení omezuje obecnou lhůtu pro podání žádosti na 3 měsíce ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Dále lze požádat o **prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně**. K částečnému nebo úplnému (při zohlednění, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost vzniklé pokuty) prominutí této pokuty může dojít v případě, že k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Podle daňového řádu lze požádat i o **prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky**. I zde zákonodárce stanovil podmínku, že při promíjení úroku se musí jednat o úrok z již zaplacené daně. Při posuzování žádosti se zejména zjišťuje, zda je důvod, pro který došlo k prodlení s úhradou daně, ospravedlnitelný a zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku. Pro promíjení jsou společně stanovena další kritéria, která má správce daně při posuzování žádosti zohlednit. Jedná se o četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem a o případné závažné porušování daňových a účetních předpisů.

Hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně je ve výlučné pravomoci ministra financí a umožňuje mu z moci úřední zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství

daně, pokud se jedná o daně, které spravují jím řízené správní orgány (orgány Finanční nebo Celní správy České republiky), a to jednak z důvodů spočívajících v nesrovnalostech vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, a jednak z důvodů spočívajících v mimořádných, zejména živelních událostech. Rozhodnutí ministra financí se oznamuje zveřejněním ve Finančním zpravodaji.

2.9 *Následky porušení povinností při správě daní*

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

2.9.1 **Penále**

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

2.9.2 **Úroky**

2.9.2.1 *Úrok z prodlení*

Jedná se o příslušenství daně vznikající ze zákona, které je sankcí za nezaplacení daně, tedy sankcí v platební rovině, která státu (veřejnému rozpočtu) kompenzuje újmu za to, že **daňový subjekt neuhradil daň řádně a včas**. Současně je to i sankce z částky neoprávněně uplatněného odpočtu nebo daně (tzn. přesahující zákonný nárok). Výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku (resp. nařízení vlády č. 351/2013 Sb.). Konkrétně jde o výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení (resp. jeho vzniku), zvýšené o 8 procentních bodů. Úrok z prodlení vzniká (i) od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby, nebo (ii) ode dne vrácení, použití nebo převedení vratky vzniklé v důsledku stanovení daňového odpočtu nebo daně, anebo předepsání zálohy na daňový odpočet do dne její platby. Vyrozumění o předepsání úroku je správce daně povinen provést vždy poté, co dojde k předepsání úroku do evidence daní po skončení období, po které daný úrok vznikal. Vzhledem k úpravě pořadí úhrady daně podle daňového řádu se úhrada daně na osobním daňovém účtu daňového subjektu nejprve použije

na úhradu neuhrazené splatné daně, teprve poté na neuhrazené příslušenství, které se neúročí. Úrok z prodlení nevzniká ani při placení peněžitého plnění v rámci dělené správy.

2.9.2.2 Úrok z posečkané částky

Daňový subjekt může správce daně požádat o **povolení posečkání úhrady daně** nebo **rozložení úhrady daně na splátky**. Posečkání se může vztahovat i na dobu, která již uplynula ode dne splatnosti posečkávané částky do dne rozhodování o posečkání, a změnit tedy výši již vzniklého úroku z prodlení. Po dobu posečkání se nedoplatek namísto úroku z prodlení úročí úrokem z posečkané částky. Výše úroku z posečkané částky odpovídá polovině úroku z prodlení (např. při výši repo sazby 4 % by úrok z prodlení byl 12 % - 4 + 8 % - a úrok z posečkané částky 6 % - 2 + 4 %). Úrok z posečkané částky nevzniká ani při placení peněžitého plnění v rámci dělené správy.

2.9.2.3 Úrok z vratitelného přeplatku

Vratitelný přeplatek (bod 2.6.2.2), který eviduje správce daně na osobním daňovém účtu daňového subjektu, je v jeho dispozici. Pokud správce daně nedodrží stanovenou lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku na žádost, popř. zákonnou lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku v některých případech bez žádosti, vzniká mu povinnost uhradit daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku. Výše úroku z vratitelného přeplatku odpovídá výši úroku z prodlení (bod 2.9.2.1), mění se v závislosti na vyhlášené výši repo sazby pro první den příslušného kalendářního pololetí. O vzniklé výši úroku správce daně informuje daňový subjekt prostřednictvím vyznění o předepsání úroku. Za den vrácení vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně.

2.9.2.4 Úrok z nesprávně stanovené daně

Daňový řád spojuje pochybení správce daně v nalézací rovině daňového řízení (při vyměření nebo doměření daně) se vznikem nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. Konkrétně se tento typ reparační náhrady vztahuje na (i) stanovení „kladné“ daně, kterou je daňový subjekt povinen uhradit, (ii) pochybení při stanovení daňového odpočtu a (iii) „předběžnou“ úhradu daně vyčíslené prostřednictvím částky uvedené v rámci zajišťovacího příkazu, který je později zrušen z důvodu nezákonnosti nebo u kterého dojde k prohlášení nicotnosti. Nezbytným předpokladem pro vznik nároku na tento úrok je existence příčinné souvislosti mezi nesprávným stanovením daně a úhradou této daně, popřípadě zadržením daňového odpočtu.

Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká v obecné rovině za dobu, po kterou druhá strana nemohla disponovat s příslušnými finančními prostředky. Výše uvedeného reparačního úroku opět odpovídá výši úroku z prodlení (bod 2.9.2.1). Za dobu, kdy je vedeno exekuční řízení, se výše úroku z nesprávně stanovené daně zvyšuje na dvojnásobek.

Nárok na úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ze zákona při naplnění stanovených podmínek, přičemž její výše je dána paušálním způsobem bez ohledu na případnou výši škody, která je pochybením správce daně způsobena (může být vyšší i nižší). Náhrada škody nebo zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu správcem daně v souvislosti s nesprávně stanovenou daní by ale měla pokrývat pouze tu část negativních

důsledků jednání správce daně, která není nahrazena úrokem hrazeným správcem daně.

2.9.2.5 Úrok z daňového odpočtu

Od úroků, které mají sankční charakter, je nutné odlišovat úrok z daňového odpočtu, který není ukládán v případě porušení právní povinnosti, ale v případě, kdy daňový odpočet není vrácen v určité lhůtě. Jedná se tedy o úrok, který má finančně **kompensovat určité období**, po které nemá daňový subjekt v dispozici jím požadovaný daňový odpočet. Bude tomu tak zejména v případech, kdy správce daně bude provádět postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu.

Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne (i) vrácení daňového odpočtu, (ii) do dne jeho převedení nebo použití, (iii) do marného uplynutí lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku stanovení daňového odpočtu, nebo (iv) do dne, kdy dojde k uplatnění účinků žádosti, v níž daňový subjekt projeví vůli, aby mu vzniklý vratitelný přeplatek nebyl vrácen.

Sazba úroku z daňového odpočtu odpovídá polovině úroku z prodlení.

Vzhledem k tomu, že by uvedená kompenzace měla pokrývat pouze část finančních prostředků, která je daňovému subjektu zadržována, nárok na úrok z daňového odpočtu nevzniká z části daňového odpočtu, které odpovídá záloha na daňový odpočet.

2.9.3 Pokuty

2.9.3.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně

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

Jedná se o pokutu vznikající přímo ze zákona. Daňový subjekt může požádat o částečné či úplné prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, a to v případě, že k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Daňový řád dále umožňuje **snížit pokutu** na polovinu, pokud jsou splněny dvě podmínky. První podmínkou je, že zpoždění s podáním tvrzení nesmí být delší než 30 dnů.

Druhá podmínka vyžaduje, že v daném kalendářním roce nesmí být správcem daně u daňového subjektu, v době vydání platebního výměru, zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

2.9.3.2 Pořádková pokuta

Pokutu až **do výše 50 000 Kč** může správce daně uložit tehdy, pokud osoba při jednání vedeném správcem daně navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby, navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní nebo učiní hrubě urážlivé podání.

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

Možnost uložení pořádkové pokuty je časově omezena lhůtou 1 roku ode dne, ve kterém došlo k jednání, které je důvodem k jejímu uložení.

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

2.9.3.3 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

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

Druhým případem je postih toho, že daňový subjekt **nesplnil svou povinnost učinit podání elektronicky**, anebo podání nebylo učiněno ve stanoveném formátu nebo struktuře, a tuto vadu neodstranil ani na výzvu správce daně. Pokuta ve výši 1 000 Kč v tomto případě vzniká ze zákona a správce daně rozhodne o povinnosti ji platit deklaratorním platebním výměrem s tím, že pokuta je splatná ve lhůtě 30 dnů od jeho oznámení. Tuto pokutu lze však ještě zvýšit uložení pokuty do výše 50 000 Kč, pokud daňový subjekt neodstraněním vady podání, u něhož nedodržel povinnou elektronickou formu, závažně ztěžuje správu daní.

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

2.9.4 Další pokuty, přestupky a delikty

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

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

současně se postupuje i podle zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich se subsidiárním použitím správního řádu.

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

Jedná se např. o přestupky týkající se správy spotřebních daní podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, nebo delikty týkající se kontrolních hlášení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

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

3.1 Ministerstvo financí

Ministerstvo financí je **ústředním správním úřadem** v řadě oblastí, mimo jiné v oblasti daní, poplatků a cel. Z toho vyplývá, že zkoumá společenskou problematiku v těchto oblastech, analyzuje dosahované výsledky a činí opatření k řešení aktuálních otázek. Ministerstvo financí pečuje o náležitou právní úpravu v těchto oblastech, připravuje návrhy zákonů a jiných právních předpisů týkajících se těchto oblastí a dbá o zachování zákonnosti v těchto oblastech a činí podle zákonů potřebná opatření k nápravě. Konečně ministerstvo zabezpečuje v těchto oblastech úkoly související se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce.

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

3.2 Finanční správa České republiky

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

Finanční správa České republiky je soustavou orgánů, kterou tvoří:

- Generální finanční ředitelství,
- Odvolací finanční ředitelství,
- finanční úřady.

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

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

Všechny finanční úřady disponují **územními pracovišti**, která jsou jejich vnitřními organizačními jednotkami (nesamostatnými vnitřními útvary) a která obvykle vykonávají část

věcné působnosti finančního úřadu na určeném území. Územní pracoviště finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, jsou stanovena vyhláškou Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Územní pracoviště, která se nacházejí v sídlech finančních úřadů, jsou stanovena organizačním řádem Finanční správy České republiky.

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

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

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

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

3.2.1 Generální finanční ředitelství

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

Generální finanční ředitelství **vykonává celou řadu činností**, které jsou vymezeny v zákoně o Finanční správě České Republiky, zejména se podílí na přípravě návrhů právních předpisů, vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech, vykonává z pověření Ministerstva financí působnost ústředního kontaktního orgánu, dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek, vykonává z pověření Ministerstva financí působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě

daní, vede centrální evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů Finanční správy České republiky atd.

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

- Sekce řízení úřadu
- Sekce metodiky a výkonu daní
- Sekce právní
- Sekce daňové kontroly a analytiky
- Sekce informatiky
- Sekce ekonomiky
- Sekce personální
- Kancelář generálního ředitele
- Oddělení interního auditu

3.2.2 Odvolací finanční ředitelství

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

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

3.2.3 Finanční úřady

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

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

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

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

3.2.4 Specializovaný finanční úřad

Specializovaný finanční úřad plní stejný okruh úkolů jako ostatní finanční úřady. Jeho specifčnost spočívá v tom, že svojí působnost vykonává na celém území České republiky, a to pouze vůči **vybraným subjektům**. Je tedy možné říci, že Specializovaný finanční úřad je finančním úřadem pro vymezený okruh subjektů. Důvodem pro jeho vytvoření byla potřeba centralizovat výkon určitých činností v působnosti orgánů Finanční správy České republiky do jednoho orgánu.

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

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

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

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

3.3 Celní správa České republiky

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

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

Historický vývoj ekonomické situace, včetně zahájení příprav na členství v Evropské unii, naléhavě vyžadoval, aby celní správa při plnění svých úkolů co nejvíce usnadňovala legální mezinárodní obchod. Tohoto cíle mohlo být dosaženo jen za pomoci modernizace celní správy, a to jak v oblasti celního řízení, tak i v oblasti technického vybavení, zejména celního informačního systému. Další významnou okolností, která výrazně předurčila současnou podobu celní správy, byl vstup České republiky do Evropské unie. Z pohledu celní správy nešlo jen o samotný akt vstupu, ale o dlouholeté období sblížování celní legislativy a celních postupů s evropskými standardy. Navíc došlo v důsledku rozšíření Evropské unie ke zrušení pravidelných celních kontrol na pozemních hranicích České republiky a naopak celní správě přibýly nové úkoly, např. v oblasti společné zemědělské politiky nebo statistiky vnitrouní obchodu. Současně s těmito změnami došlo také ke snížení počtu zaměstnanců celní správy a k úpravě její organizační struktury.

Významnou změnou, která přinesla celní správě další nový základní úkol a která měla významný vliv na současnou podobu a strukturu celní správy, bylo **převzetí správy vymezených druhů daní** od tehdejších územních finančních orgánů. Orgány celní správy spravují od 1. ledna 2004 veškeré spotřební daně. Od 1. ledna 2008 orgány celní správy spravují také nově vzniklé energetické daně. Od 1. července 2015 spravují rovněž spotřební daň ze surového tabáku a od 1. dubna 2019 rovněž daň ze zahřívání tabákových výrobků. Konečně pak jsou orgány celní správy správcem daně z přidané hodnoty, to však pouze v případech dovozu zboží ze třetích zemí, kdy deklarant není v České republice registrován jako plátcem daně z přidané hodnoty.

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

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

Všechny celní úřady disponují **územními pracovišti**, která jsou jejich vnitřními organizačními jednotkami (nesamostatnými vnitřními útvary). Územní pracoviště celních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, jsou stanovena vyhláškou Ministerstva financí č. 328/2020 Sb., o územních pracovištích celních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Územní pracoviště, která se nacházejí v sídlech celních úřadů, mohou být stanovena organizačním řádem Celní správy České republiky, který schvaluje generální ředitel Generálního ředitelství cel, nicméně dosud k vytvoření žádného takového pracoviště nedošlo.

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

4. PŘÍMÉ DŮCHODOVÉ DANĚ

4.1 *Daň z příjmů fyzických osob*

4.1.1 Význam a funkce daně z příjmů fyzických osob

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

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

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

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

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

4.1.2 Konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob

4.1.2.1 *Subjekt daně*

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty. Na **daňové rezidenty** České republiky se vztahuje daňová povinnost k příjmům ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí. **Daňoví nerezidenti** mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (viz § 22 zákona o daních z příjmů).

4.1.2.2 *Předmět daně*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.1.2.3 Osvobození od daně

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

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

- a) příjem z prodeje nemovitých věcí (za splnění časového testu),
- b) příjem z prodeje hmotné movité věci s výjimkami,
- c) plnění z pojištění majetku s výjimkami,
- d) dávky nebo služby z nemocenského, důchodového pojištění,

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

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

- a) nepeněžní příjem vynaložený zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců nebo na rekvalifikaci,
- b) hodnota stravování a nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnavatelem ke spotřebě na pracovišti,
- c) vybraná nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění,
- d) zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům ve formě bezplatných a zlevněných jízdenek,
- e) hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování na pracovní cestě (nejvýše do 3500 Kč měsíčně),
- f) příjmy za práci žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy,
- g) platby zaměstnavatele do 50 000 Kč ročně jako příspěvky na vybraná pojištění a pojistné (penzijní pojištění, životní pojištění, doplňkové penzijní spoření atd.),
- h) majetkový prospěch zaměstnance při bezúročném zápůjčce (do úhrnu 300 000 Kč jistin).

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

- a) příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného nájmu nebo pachtu movitých věcí do 30 000 Kč ve zdaňovacím období,
- b) výhry z hazardních her (pokud výše výhry nebo rozdíl mezi úhrnem výher a úhrnem vkladů nepřesahuje částku 1 000 000 Kč),
- c) bezúplatné příjmy (podle příbuznosti, soužití s osobou, obmyšleného),
- d) bezúplatné příjmy nabyté příležitostně (do částky 15 000 Kč ročně od téhož poplatníka).

4.1.2.4 Základ daně

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

U **příjmů ze závislé činnosti** obecně platí, že dílčím základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti. U příjmů ze závislé činnosti nelze uplatnit žádné výdaje.

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

v prokázané výši, nebo v paušální výši (výše odpovídá určitému procentu z příjmů a je limitovaná absolutní částkou).

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

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

4.1.2.5 Snížení základu daně

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

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

Hodnotu **bezúplatných plnění (darů) na veřejně prospěšné účely** si mohou odečíst od základu daně jak poplatníci daně z příjmů fyzických osob, tak poplatníci daně z příjmů právnických osob, ale konkrétní pravidla a podmínky se liší. Poplatník daně z příjmů fyzických osob si může od základu daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého zákonem vyjmenovaným subjektům na stanovený účel (např. věda a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kultura, školství, ochrana mládeže, sociální, ekologické, humanitární či náboženské účely, sport, ochrana zvířat atd.). Hodnota daru musí činit alespoň 1 000 Kč, v úhrnu lze odečíst nejvýše 15 % ze základu daně.

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

4.1.2.6 Daňová ztráta

Pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy ze samostatné činnosti nebo nájmu, je rozdíl **daňovou ztrátou**. O daňovou ztrátu se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s výjimkou příjmů ze závislé činnosti. Tuto daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s výjimkou příjmů ze závislé činnosti ve 2 bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích nebo v 5 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

4.1.2.7 Sazba daně

Sazba daně z příjmů fyzických osob činí **15 %** pro část základu daně do 48násobku průměrné mzdy a **23 %** pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy (tzv. sazba klouzavá progresivní).

4.1.2.8 Výpočet daně

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

4.1.2.9 Slevy na dani a daňové zvýhodnění

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

Poplatník může uplatit za zdaňovací období tyto slevy na dani **na poplatníka a další osoby s vazbou na poplatníka** (výše pro rok 2022):

- a) základní sleva ve výši 30 840 Kč na poplatníka,
- b) sleva na manžela ve výši 24 840 Kč na manžela žijícího s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč, je-li manželovi přiznán nárok na průkaz ZTP/P, zvyšuje se částka 24 840 Kč na dvojnásobek,
- c) základní slevu na invaliditu ve výši 2 520 Kč, je-li poplatníkovi přiznán invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně,
- d) rozšířená sleva na invaliditu ve výši 5 040 Kč, je-li poplatníkovi přiznán invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně,
- e) sleva na držitele průkazu ZTP/P ve výši 16 140 Kč, je-li poplatníkovi přiznán nárok na průkaz ZTP/P,
- f) sleva na studenta ve výši 4 020 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu až do dovršení věku 28 let,
- g) sleva za umístění dítěte v zákonem stanovených předškolních zařízeních (maximálně do výše minimální mzdy).

Daňové **zvýhodnění na vyživované dítě** žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor činí (pro rok 2022):

- a) 15 204 Kč ročně na jedno dítě,
- b) 22 320 Kč ročně na druhé dítě a
- c) 27 840 Kč ročně na třetí a každé další dítě.

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

Poplatník může daňový bonus uplatnit

- a) měl-li ve zdaňovacím období příjem ze závislé činnosti nebo samostatné činnosti alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy a
- b) pokud výše daňového bonusu činí alespoň 100 Kč.

4.1.2.10 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je **kalendářní rok**. To platí i v případě, že poplatník s příjmy ze samostatné činnosti účtuje v hospodářském roce.

4.1.2.11 Rozpočtové určení daně

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

4.1.3 Paušální režim a paušální daň

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob, kterému plynou příjmy ze samostatné činnosti, vstoupit do tzv. paušálního režimu, v rámci kterého se na něho vztahuje speciální úprava platby záloh na daň a zároveň i záloh na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na pojistné na zdravotní pojištění. Podmínkami vstupu do paušálního režimu jsou zejména příjmy ze samostatné činnosti v předcházejícím nepřekračující 1 mil. Kč, skutečnost, že poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty a že nevykonává činnost, že které plynou příjmy ze závislé činnosti, a podání oznámení o vstupu do paušálního režimu.

Poplatník v paušálním režimu platí do 20. dne každého kalendářního měsíce správci paušální zálohy, které zahrnují zálohu na daň z příjmů, zálohu na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na pojistné na zdravotní pojištění. Zálohu na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti převádí správce daně centrální účet České správy sociálního zabezpečení a zálohu na pojistné na zdravotní pojištění převádí na zvláštní účet veřejného zdravotního pojištění spravovaný Všeobecnou zdravotní pojišťovnou.

Pokud poplatník za zdaňovací období, ve kterém je v paušálním režimu, splní stanovené podmínky, je za toto zdaňovací období jeho daň rovna paušální dani, jejíž výše se rovná součtu záloh na daň za dané zdaňovací období, a jeho pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na zdravotní pojištění se také rovnají příslušným zálohám za dané období. Díky tomu poplatník nemusí podávat daňové přiznání ani přehledy k uvedeným veřejným pojistným. Podmínkami pro to, aby byla daň rovna paušální dani, jsou zejména příjmy ze samostatné činnosti do 1 mil. Kč a jiné příjmy do 15 000 Kč s výjimkou příjmů, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, příjmů od daně osvobozených a příjmů, které nejsou předmětem daně, a skutečnost, že poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty.

Pokud poplatník za zdaňovací období, ve kterém je v paušálním režimu, nesplní stanovené podmínky pro to, aby byla jeho daň rovna paušální dani, musí podat daňové přiznání i přehledy k uvedeným veřejným pojistným podle obecné právní úpravy, svou daň i pojistná vyčíslit podle obecné právní úpravy a zálohy zaplacené v rámci paušálních záloh si na ně započíst.

4.1.4 Daňová evidence

Poplatníci s příjmy ze samostatné činnosti, kteří nevedou účetnictví, neuplatňují výdaje paušální částkou a jejichž daň za dané zdaňovací období není rovna paušální dani, jsou povinni vést **daňovou evidenci** (§ 7b zákona o daních z příjmů).

Daňovou evidencí se pro účely daní z příjmů rozumí **evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů**. Tato evidence obsahuje údaje o

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

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

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

4.2 Daň z příjmů právnických osob

4.2.1 Význam a funkce daně z příjmů právnických osob

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

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

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

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

Dalším důvodem pro existenci daně z příjmů právnických osob je **zabránění daňové optimalizaci**. Pokud by příjmy právnických osob nepodléhaly dani, fyzické osoby by své zisky

dosahovaly prostřednictvím jimi vlastněných právnických osob, které by financovaly jejich soukromou spotřebu.

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

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

Právní úprava zdanění příjmů právnických osob je rovněž obsažena v **zákoně o daních z příjmů**, dílčí úprava pak v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

4.2.2 Konstrukční prvky daně z příjmů právnických osob

4.2.2.1 Subjekt daně

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

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

- a) organizační složky státu,
- b) podílové fondy,
- c) podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem,
- d) fondy penzijních společností,
- e) svěřenské fondy,
- f) entity zřízené podle cizích právních řádů,
- g) fond ve správě Garančního systému finančního trhu.

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

V České republice podléhají dani celosvětové příjmy českých daňových rezidentů (tedy i příjmy ze zdrojů na území jiných států) a příjmy ze zdrojů na území České republiky daňových nerezidentů (viz § 22 zákona o daních z příjmů). Otázku zamezení dvojímu zdanění popisuje kapitola 4.6.

Dalším důležitým prvkem je **účel založení**, podle kterého lze poplatníky dělit na **poplatníky založené za účelem podnikání**, jejichž veškeré příjmy z činnosti a nakládání s majetkem podléhají dani z příjmů právnických osob, a tzv. **veřejně prospěšné poplatníky**, jejichž pravidla pro výpočet daně z příjmů jsou specifická. Veřejně prospěšným poplatníkem je

poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním (např. jde o organizační složky státu, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, ústavy, odborové organizace, fundace, atd.).

4.2.2.2 Předmět daně

Předmětem daně jsou **příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem**. Poplatníci, kteří vedou jednoduché účetnictví, zjistí výši příjmů z účetní evidence. Pro ostatní účtující poplatníky, kteří účtují o výnosech a nákladech, jsou výnosy příjmem a náklady výdajem. Zákon uvádí, že některé příjmy nejsou předmětem daně (např. některé příjmy zdravotních pojišťoven či společenství vlastníků jednotek).

Specificky je určen předmět daně u **veřejně prospěšných poplatníků**. Vybraní poplatníci, např. veřejné vysoké školy či poskytovatelé zdravotních služeb, jsou zdaňováni stejně jako obchodní společnosti (uplatňují tzv. **široký předmět daně**). Většina ostatních dělí své příjmy na ty, které plynou z hlavní, neziskové činnosti (tyto příjmy pak nejsou předmětem daně) a na ty, které plynou z vedlejší (podnikatelské) činnosti konané za účelem dosažení zisku (uplatňují tzv. **úzký předmět daně**).

4.2.2.3 Osvobození od daně

Osvobozené příjmy se obdobně jako příjmy, které nejsou předmětem daně, **nezahrnují do základu daně** a z účetního výsledku hospodaření se vylučují. Zároveň platí, že také výdaje vynaložené na tyto osvobozené příjmy nejsou daňově uznatelné. Taxativní výčet příjmů, které jsou od daně osvobozené, upravuje ustanovení § 19 a § 19b zákona o daních z příjmů.

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

- 1) **Příjmy, které plynou mezi kapitálově propojenými společnostmi** (toto osvobození platí pouze pro daňové rezidenty členských států Evropské unie a některých dalších vybraných států, vychází ze směrnic Evropské unie a důvodem jeho zavedení bylo odstranění dvojího, či vícenásobného zdanění). K tomuto typu osvobozených příjmů patří
 - a) osvobození příjmů z podílu na zisku (dividendy) vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti; mateřskou společností je obchodní korporace, která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti,
 - b) osvobození licenčních poplatků a úroků z úvěrů mezi dceřinou a mateřskou společností.
- 2) **Zákonem vymezené příjmy některých vybraných veřejných institucí**, jako např. České národní banky, Garančního systému finančního trhu a dalších.
- 3) **Bezúplatné příjmy**
 - a) příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu,

- b) příjmy v podobě majetkového prospěchu, pokud od téže osoby ve zdaňovacím období nepřesáhnou 100 000 Kč u vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose,
- c) bezúplatné příjmy veřejně prospěšných poplatníků, které splňují podmínky pro osvobození (§ 19b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů).

4) Ostatní osvobozené příjmy

- a) členské příspěvky u zájmových sdružení právnických osob, spolků, odborových organizací, politických stran,
- b) příjmy z nájemného u družstevního bytu, které plynou bytovému družstvu,
- c) příjmy plynoucí z odpisu dluhů při oddlužení nebo reorganizaci provedené podle insolvenčního zákona, pokud jsou zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- d) další příjmy uvedené v § 19 a § 19b zákona o daních z příjmů.

4.2.2.4 Základ daně

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

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

Pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob se u účetních jednotek vychází z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví, kterým může být zisk nebo ztráta. **Výsledek hospodaření** se upravuje o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené, a dále se upravuje o **položky zvyšující či snižující výsledek hospodaření** podle § 23 zákona o daních z příjmů. Nejčtenějšími položkami zvyšujícími výsledek hospodaření jsou **daňově neuznatelné náklady** (§ 25 zákona o daních z příjmů), které jsou blíže popsány níže.

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

4.2.2.5 Snižování základu daně

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

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

Odčitatelné položky, které mohou uplatňovat poplatníci daně z příjmů právnických i fyzických osob (tj. odčitatelné položky uvedené v písm. a) až c)) jsou popsány v bodu 4.5.1.

Hodnotu **darů na veřejně prospěšné účely** si mohou odečíst od základu daně jak poplatníci daně z příjmů právnických osob, tak poplatníci daně z příjmů fyzických osob, ale

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

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

4.2.2.6 Sazba daně

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

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

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

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

4.2.2.7 Výpočet daně

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

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

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

4.2.2.8 Zdaňovací období

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

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

4.2.2.9 Rozpočtové určení daně

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

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

4.3 Správa daní z příjmů fyzických a právnických osob

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

4.3.1 Správce daně

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

4.3.2 Daňová tvrzení

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

Daňový řád dále stanoví, že pokud daňové přiznání nebylo podáno v 3měsíční lhůtě, může být do 4 měsíců po uplynutí zdaňovacího období podáno elektronicky. Jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce nebo advokát, podává se daňové přiznání nejpozději **do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období**, tj. v případě zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok, zásadně nejpozději do 1. července následujícího roku.

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

4.3.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

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

Daňové přiznání je však povinen podat poplatník, který je daňovým nerezidentem a uplatňuje např. slevu na dani na druhého z manželů, slevu na dani z titulu invalidity, daňové zvýhodnění na vyživované dítě nebo nezdanitelnou část základu daně.

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

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

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

4.3.2.2 *Daň z příjmů právnických osob*

Poplatník daně z příjmů právnických osob je povinen podat přiznání k dani z příjmů právnických osob. Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.

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

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

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

4.3.3 **Zálohy na daň**

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

Zálohy na daň z příjmů se platí v průběhu zálohového období, kterým je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím

zdaňovacím období. Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje částka, kterou si poplatník vypočetl a uvedl v daňovém přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období.

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

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

Poplatník daně z příjmů fyzických osob pro účely výpočtu poslední známé daňové povinnosti vyloučí ostatní příjmy a související výdaje.

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

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

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

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

4.3.4 Správa daně prostřednictvím plátce daně

Plátcí daně jsou osoby a jiné entity se sídlem nebo místem vedení anebo bydlištěm na území České republiky, které vyplácí příjem ze závislé činnosti, příjem, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo příjem, ze kterého se sráží úhrada na zajištění daně. Plátcí daně z těchto příjmů vybírají nebo srážejí daň nebo zálohu na daň a odvádějí je správci daně.

4.3.4.1 Zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti

Rovněž v případě příjmů ze závislé činnosti se daň platí prostřednictvím záloh. Výjimkou je situace, kdy se jedná o příjem plynoucí na základě dohody o provedení práce, jehož úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10 000 Kč, a poplatník neučinil prohlášení k dani nebo se jedná o odměnu člena právnické osoby –

daňového nerezidenta; zde se sráží srážková daň. Záloha na daň ze základu pro výpočet zálohy, zaokrouhleného do 100 Kč na celé koruny nahoru a nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru, činí 15 % za kalendářní měsíc, přičemž základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti. Při výpočtu zálohy je nutné sledovat výši příjmů, a to z důvodu dvou sazeb zálohy, kdy pro část základu pro výpočet zálohy do čtyřnásobku průměrné mzdy se použije sazba 15 % a pro část základu pro výpočet zálohy přesahující 4násobek průměrné mzdy se použije sazba 23 %.

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

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

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

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

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

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

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

Pokud tedy poplatník nemá povinnost podat daňové přiznání, v rámci kterého dojde k zúčtování záloh z příjmů ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění, může požádat plátce daně o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, a to nejpozději do 15. února po uplynutí zdaňovacího období a uplatnit roční slevy na dani, nezdanitelné části základu daně,

příp. dodatečně uplatnit i slevy, které je možno poskytovat měsíčně, avšak které nebyly v průběhu roku poplatníkem uplatněny.

4.3.4.2 Daň z příjmů vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně

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

- a) příjmy na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10.000 Kč a poplatník u tohoto plátce neučinil prohlášení k dani,
- b) podíly na zisku,
- c) vypořádací podíly při zániku účasti společníka v obchodní korporaci,
- d) podíl na likvidačním zůstatku společníka v obchodní korporaci,
- e) z příjmů fyzických osob z úroků, výher a jiných výnosů z vkladů na vkladních knížkách, z úroků z vkladů na účtech, které nejsou podle podmínek toho, kdo účet vede, určeny k podnikání,
- f) z dávek z penzijního připojištění se státním příspěvkem, z dávek z doplňkového penzijního spoření a z penzijního pojištění,
- g) z plnění ze soukromého životního pojištění a
- h) další příjmy vymezené v § 36 zákona o daních z příjmů.

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

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

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

V ostatních případech, vymezených v § 36 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, činí **sazba daně 15 %**.

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

Plátce daně je povinen **sraženou daň odvést správci daně** do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku daně. Pokud

je plátce povinen podat daňové priznání v průběhu zdaňovacího období, je povinen sraženou daň odvést správci daně nejpozději do termínu pro podání tohoto daňového priznání. Tyto skutečnosti je plátce daně povinen uvést v hlášení.

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

Daňová povinnost poplatníka, pokud jde o příjmy nebo zálohy na ně, z nichž je sražena daň, se považuje **za splněnou řádným a včasným provedením srážky daně**. V případech stanovených zákonem o daních z příjmů lze s takto sraženou daní zacházet jako se zálohou na daň, resp. tuto daň započíst na celkovou daň (§ 36 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů).

4.3.4.3 Zajištění daně

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

Výše zajištění daně činí 1 % z příjmů z částky vyplacené při splatnosti dluhopisu, vkladního listu vydaného jako cenný papír nebo cenného papíru vkladnímu listu na roveň postaveného u příjmů plynoucích z práva na splacení uvedených cenných papírů, prodeje investičních nástrojů podle právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením. V případě ostatních příjmů ze zdrojů na území České republiky výše zajištění daně činí 10 %. Tato povinnost se nevztahuje na banky, jde-li o peněžité plnění, poukázání nebo připsání úroků u bank.

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

Částka zajištění daně se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

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

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

Vyúčtování sraženého zajištění daně plátcem daně není povinen podávat.

4.3.5 Prokazování původu majetku

K odhalení nepřiznaných nebo zatajených příjmů a k jejich následnému zdanění může správce daně vyzvat **poplatníka daně z příjmů k prokázání vzniku a původu příjmů**, pokud

existuje významný rozdíl (zákon stanoví hranici alespoň 5 mil. Kč) mezi nárůstem jmění poplatníka, jeho spotřebou nebo jiným vydáním a příjmy tvrzenými nebo oznámenými správcem daně. Poplatník je tak povinen **prokázat**, že nárůst jmění, spotřeba nebo jiná vydání byla financována z příjmů, které byly řádně zdaněny, nebo zdanění nepodléhají.

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

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

4.4 Daňové odpisy

4.4.1 Podstata odpisování

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

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

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

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

4.4.2 Předmět odpisování

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

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

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

4.4.2.1 Hmotný majetek

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

Hmotným majetkem se tedy rozumí zejména samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením, jejichž vstupní cena (viz dále) je vyšší než 80 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok, budovy, domy a jednotky, stavby s určitými výjimkami, vymezené pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky a dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč.

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

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

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

Jak již bylo uvedeno výše, **množina hmotného majetku** podle zákona o daních z příjmů je užší než množina dlouhodobého hmotného majetku podle účetnictví. Na rozdíl od účetnictví nejsou podle zákona o daních z příjmů hmotným majetkem například pozemky (pozemky nejsou odpisovány ani účetně ani daňově), samostatné movité věci, jejichž vstupní cena nepřesahuje 80 000 Kč, provozní důlní díla, drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkce lesa (parametricky vymezeno zastavěnou plochou a výškou). Tyto majetky jsou odpisovány podle účetních předpisů s tím, že základ daně z příjmů lze snížit o částky ve výši účetních odpisů. Pro uplatnění zůstatkových cen těchto majetků platí stejné podmínky jako pro uplatnění daňových zůstatkových cen.

Hmotným majetkem i tzv. jiný majetek. **Jiným majetkem** se rozumí technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, technické rekultivace, výdaje hrazené uživatelem, které tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 80 000 Kč, a právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví.

Do konce roku 2020 byl v zákoně o daních z příjmů vymezen i nehmotný majetek a stanoven postup jeho odpisování, tato úprava však byla s účinností od 1. ledna 2021 zrušena. Nehmotný majetek se tedy odpisuje pouze podle právních předpisů upravujících účetnictví.

4.4.3 Vstupní cena a zůstatková cena majetku

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

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

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

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

4.4.4 Technické zhodnocení

Podle § 33 zákona o daních z příjmů se **technickým zhodnocením majetku** rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku částku 80 000 Kč. Technické zhodnocení **zvyšuje vstupní cenu a zároveň zůstatkovou cenu** příslušného odpisovaného majetku ve vlastnictví poplatníka, a to v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení uvedeno do užívání podle zvláštního předpisu.

U výdajů charakteru technického zhodnocení, které nepřesáhnou částku 80 000 Kč, se může poplatník rozhodnout (u každého majetku samostatně), zda předmětné výdaje bude posuzovat jako technické zhodnocení, nebo zda je uplatní jako jednorázový výdaj. **Rekonstrukcí** se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu účelu nebo technických parametrů. **Modernizací** pak rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

V souvislosti s technickým zhodnocením je třeba ještě uvést, že současné účetní předpisy obsahují rovněž **definici technického zhodnocení**, která obsahově z definice uvedené v zákoně o daních z příjmů vychází, avšak stanovení hodnotového limitu pro technické zhodnocení je v pravomoci účetní jednotky.

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

4.4.5 Odpisové skupiny

Zaevidovaný majetek je poplatník povinen podle § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů zařadit do **odpisových skupin** podle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Tato povinnost se nevztahuje na majetky odpisované časově. **Movitý majetek** je zaříděn do odpisových skupin 1 až 3, přitom pokud není v některé z odpisových skupin zařídovaný majetek konkrétně uveden, zařídí se do odpisové skupiny 2. **Stavební díla** se odpisují v odpisových skupinách

4 až 6, a to podle hlavního užívání. Obdobnou funkci jako odpisová skupina č. 2 u movitého majetku má pro zařídování stavebních děl, která nelze zařadit do příslušné odpisové skupiny, odpisová skupina č. 5. Ke každé odpisové skupině je v zákoně o daních z příjmů přiřazena **minimální doba odpisování** (viz tabulka).

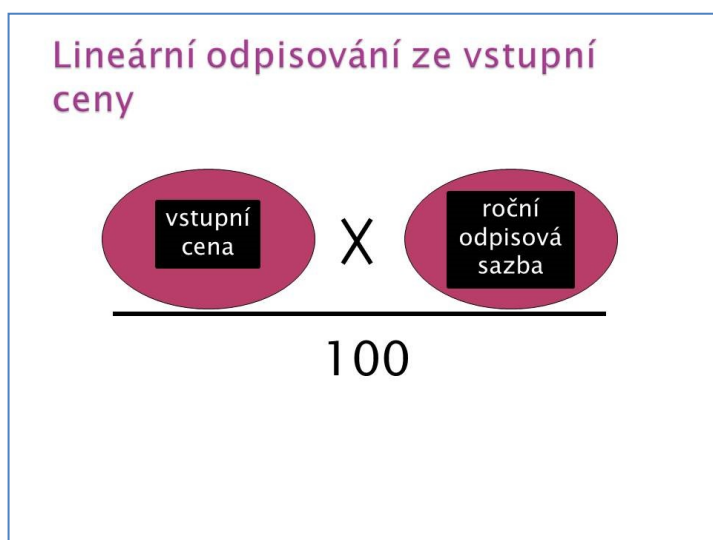
Odpisová skupina	1	2	3	4	5	6
Minimální doba odpisování	3 roky	5 let	10 let	20 let	30 let	50 let

4.4.6 Metody odpisování

Pro vlastní výpočet daňových odpisů lze využít dvě základní metody, a to metodu rovnoměrného odpisování a metodu zrychleného odpisování. Způsob odpisování stanoví poplatník a nelze jej po celou dobu odpisování měnit. Vedle těchto dvou základních metod se pro vymezené majetky uplatní tzv. časové odpisování (podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání nebo použitelnosti).

4.4.6.1 Rovnoměrné odpisování

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

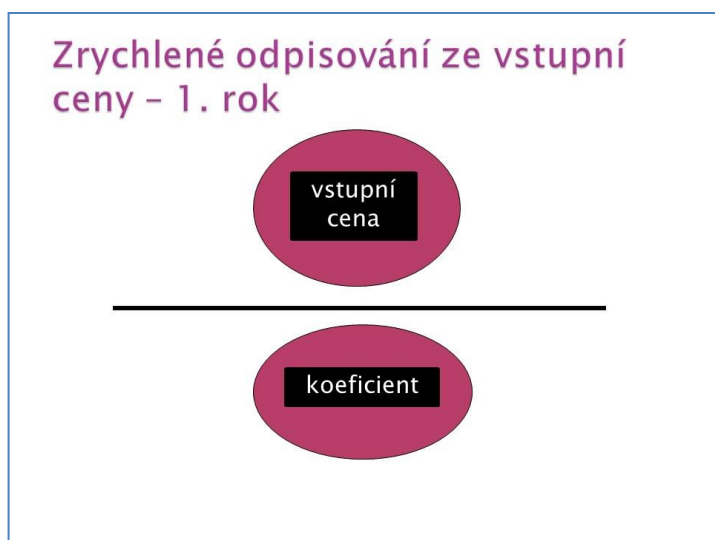


Vedle stanovených sazeb poplatník může u **movitých věcí** ve vymezených případech použít **sazbu zvýšenou v prvním roce** odpisování oproti „základní“ sazbě pro první rok odpisování. Sazba se zvyšuje o 50, 75 nebo 100 % (tj. činí 1,5 násobek, 1,75 násobek nebo dvojnásobek sazby), což má pak dopad do nižších sazeb pro následující roky odpisování v tabulkách uvedených dále v zákoně o daních z příjmů. Pro navýšení sazby v prvním roce odpisování musí být mj. splněna podmínka, že se jedná o prvního vlastníka odpisovaného majetku. Tuto podmínku nenaplní například poplatník, který pořídí majetek z repasovaných dílů.

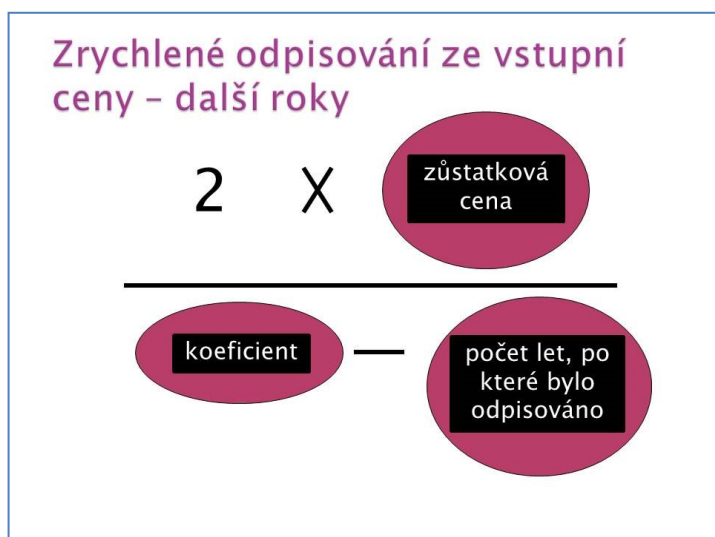
4.4.6.2 Zrychlené odpisování

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

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



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



Zákon o daních z příjmů stanoví další detaily, jako je možnost **zvýšit odpis v prvním roce** o 10 až 20 % vstupní ceny, a to za stejných podmínek jako u rovnoměrného odpisování. Výsledkem volby metody zrychleného odpisování je, že se nejvyšší objem odpisů koncentruje do prvního roku odpisování a celkově v první polovině celkové doby odpisování je míra

odepsání majetku vyšší než u rovnoměrné metody odpisování. Ve druhé polovině doby odpisování se však situace obrací.

4.4.6.3 *Odpisování po technickém zhodnocení*

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

Ve standardních případech, kdy dokončené technické zhodnocení je součástí ocenění majetku, na kterém je dokončeno, je vlastník povinen zvýšit vstupní cenu (u zrychleného odpisování i zůstatkovou cenu) v období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání.

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

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

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

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

Zákon o daních z příjmů vymezuje dále případy, kdy technické zhodnocení nezvyšuje ocenění vlastníka majetku, jde např. o případy technického zhodnocení dokončené na nemovité kulturní památce nebo technické zhodnocení na majetku, který nedosahuje hodnotového limitu 80 000 Kč stanoveného pro hmotný majetek.

4.5 *Další společná ustanovení k daním z příjmů*

4.5.1 **Položky odčitatelné od základu daně**

4.5.1.1 *Odpočet ztráty*

Poplatníkovi, který ve zdaňovacím období vykázal daňovou ztrátu, umožňuje zákon o daních z příjmů uplatnit ji ve 2 bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích nebo v následujících 5 zdaňovacích obdobích jako odčitatelnou položku.

Poplatník se může vzdát práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, oznámením správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví. Tato skutečnost má význam z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně (viz § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů).

4.5.1.2 *Odpočet na podporu výzkumu a vývoje*

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

zvýšení výdajů na výzkum a vývoj oproti předchozímu roku a 100 % ze zbylých výdajů vynaložených v běžném roce.

Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje, které poplatník vynaložil ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje při realizaci projektu výzkumu a vývoje na experimentální, teoretické, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku nebo prototypu produktu nebo jeho částí související s realizací projektu výzkumu a vývoje. Do odpočtu nelze zahrnout výdaje, na něž byla (byť jen částečně) poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

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

4.5.1.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Odpočet na podporu odborného vzdělávání tvoří součet dvou dílčích odpočtů, a to odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání. Základní podmínkou je, že podnikatel uzavře se školou (střední, vyšší odbornou, vysokou) smlouvu o praktickém vyučování, odborné praxi, resp. o vzdělávací činnosti pro obor související s jeho podnikatelskou činností.

Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání činí výši 50 % nebo 110 % vstupní ceny majetku, který je pořízen a použit pro účely odborného vzdělávání. Tento odpočet může činit nejvýše částku ve výši součinu 5 000 Kč a počtu hodin praktického vyučování, odborné praxe nebo vzdělávací činnosti.

Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání činí součin 200 Kč a počtu hodin praktického vyučování, odborné praxe a vzdělávací činnosti a má kompenzovat čas, který byl věnován vedení studentů namísto běžné činnosti.

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

4.5.2 Slevy na dani

4.5.2.1 Investiční pobídky

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

V případě **poplatníků**, kteří v souvislosti s realizací investiční akce podpořené investičními pobídkami považovanými za veřejnou podporu **založili novou entitu**, je možné

uplatňovat slevu na dani k téměř celé výši daně. Ze základu daně pro účely výpočtu slevy je nutné vyloučit pouze úrokové příjmy a s nimi související výdaje.

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

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

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

4.5.2.2 Sleva za zaměstnávání zdravotně postižených osob

Sleva na dani z titulu zaměstnávání zdravotně postižených osob činí

1. 18 000 Kč za každého zaměstnance se **zdravotním postižením**, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením, a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo,
2. 60 000 Kč za každého zaměstnance s **těžším zdravotním postižením** a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo.

4.6 Zamezení dvojímu zdanění

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

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

Jedná se o tzv. **smlouvy komplexní**, které upravují zdaňování a eliminaci mezinárodního dvojího zdanění u všech možných druhů příjmů. Tyto smlouvy stanoví, ve

kterém státě může být ten který příjem zdaněn a jaká metoda vyloučení mezinárodního dvojího zdanění se u toho kterého příjmu uplatní ve státě daňové rezidence skutečného vlastníka příjmu.

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v žádném případě neumožňují poplatníkům vybrat si zemi, ve které bude jejich příjem, resp. příjem jejich zahraničního partnera, zdaněn. Smlouvy obsahují povinnost obou států vyloučit stanoveným způsobem mezinárodní dvojí zdanění u svých daňových rezidentů.

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

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

5. PŘÍMÉ MAJETKOVÉ A OSTATNÍ DANĚ

Přímou majetkovou daní v České republice je daň z nemovitých věcí (kapitola 5.1). Daň silniční (kapitola 5.2) je ostatní přímou daní (ačkoliv někdy je tato daň řazena mezi přímé majetkové daně). Do stejné kategorie jako daň silniční byla dříve řazena i daň z nabytí nemovitých věcí, která však byla v České republice k 1. lednu 2021 zrušena, a to zpětně s účinky pro nabytí nemovité věci od 31. března 2020. Ostatní přímou daní je rovněž daň z hazardních her (kapitola 9.4).

5.1 Daň z nemovitých věcí

5.1.1 Význam a funkce daně z nemovitých věcí

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

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

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

5.1.2 Konstrukční prvky daně z pozemků

5.1.2.1 Subjekt daně

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

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

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

5.1.2.2 Předmět daně

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

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

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

5.1.2.3 Osvobození od daně

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

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

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

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

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

Osvobození pozemků od daně z pozemků se vztahuje na pozemek či jeho část, příp. pozemky, které tvoří jeden **funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou**. Např. osvobozeny jsou pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou, která je budovou, nebo se zdanitelnou jednotkou **ve vlastnictví obecně prospěšných společností nebo spolků**, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. Osvobozeny jsou rovněž např. pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou nebo zdanitelnou jednotkou **sloužící škole nebo školskému zařízení** zapsanému ve školském rejstříku, **knihovně** vedené v evidenci knihoven, **zdravotnickému zařízení** uvedenému v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb nebo v rozhodnutí o registraci, nebo **fundaci anebo ústavu** k jimi vykonávané veřejně prospěšné činnosti, nejsou-li užívány k podnikání, nebo pronajímány, nebo propachtovány.

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

Obec může osvobodit obecně závaznou vyhláškou také **pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů** nebo pozemky dotčené **mimořádnou událostí**, a to nejdéle na dobu 5 let.

5.1.2.4 Základ daně

Základem daně je buď **cena pozemku** (tzv. valorický základ daně), nebo **výměra pozemku** (tzv. specifický základ daně). Přitom platí, že pro účely daně z pozemků, a tedy i pro stanovení základu daně, je rozhodující druh pozemku evidovaný v katastru nemovitostí bez ohledu na to, zda odpovídá skutečnému stavu. Pouze v případě, že v katastru nemovitostí není evidován u pozemku jeho druh, je pro účely daně z pozemků rozhodující jeho skutečný stav odpovídající jednotlivým druhům pozemků podle katastrálního zákona.

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

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

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

5.1.2.5 Sazba daně

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

Sazba daně činí u

- orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů **0,75 %**
- trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb **0,25 %**

U ostatních pozemků je dána **částkou v Kč za každý 1 m²**.

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

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

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

Stavebním pozemkem se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí zdanitelnou stavbou nezastavěný pozemek určený podle pravomocného povolení stavby podle stavebního zákona k zastavění zdanitelnou stavbou, a to v rozsahu výměry pozemku v m² odpovídající zastavěné ploše nadzemní části zdanitelné stavby. Stavebními pozemky nejsou pozemky určené k zastavění některými zdanitelnými stavbami, které jsou od daně ze staveb a jednotek osvobozené. Pozemek **přestane být stavebním pozemkem**, pokud se zdanitelná stavba nebo všechny jednotky v ní stanou předmětem daně ze staveb a jednotek, nebo pokud povolení stavby pozbude platnosti.

5.1.2.6 Místní koeficient

Obce mají možnost stanovit obecně závaznou vyhláškou jeden místní koeficient v rozmezí 1,1 až 5 s přesností na jedno desetinné místo, a to pro všechny nemovité věci na území celé obce nebo pro všechny nemovité věci na území jednotlivé části obce, s výjimkou pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů.

5.1.2.7 Výpočet daně

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

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

5.1.2.8 Zdaňovací období

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

5.1.2.9 Rozpočtové určení daně

Výnos daně z pozemků je příjmem rozpočtu **obce**, na jejímž území se pozemek nachází.

5.1.3 Konstrukční prvky daně ze staveb a jednotek

5.1.3.1 Subjekt daně

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

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

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

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

5.1.3.2 Předmět daně

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

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

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

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

5.1.3.3 *Osvobození od daně*

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

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

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

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

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

Obec může osvobodit obecně závaznou vyhláškou také zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky dotčené **mimořádnou událostí**, a to nejdéle na dobu 5 let.

5.1.3.4 Základ daně

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

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

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

5.1.3.5 Sazba daně

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

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

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

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

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

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

5.1.3.6 *Místní koeficient*

Obce mají možnost stanovit obecně závaznou vyhláškou jeden místní koeficient v rozmezí 1,1 až 5 s přesností na jedno desetinné místo, a to pro všechny nemovité věci na území celé obce nebo pro všechny nemovité věci na území jednotlivé části obce. Pro zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky není na rozdíl od pozemků žádná výjimka z tohoto koeficientu stanovena.

5.1.3.7 *Výpočet daně*

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

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

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

5.1.3.8 *Zdaňovací období*

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

5.1.3.9 *Rozpočtové určení daně*

Výnos daně ze staveb a jednotek je příjmem rozpočtu **obce**, na jejímž území se nemovitá věc nachází.

5.1.4 **Správa daně z nemovitých věcí**

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

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

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

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

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

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

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

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

5.2 Daň silniční

5.2.1 Význam a funkce daně silniční

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

5.2.2 Konstrukční prvky daně silniční

5.2.2.1 Subjekt daně

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

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

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

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

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

5.2.2.2 Předmět daně

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

s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny registrovaná v České republice, která jsou vždy předmětem daně.

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

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

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

Vozidla vyřazená z provozu dani silniční nepodléhají.

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

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

5.2.2.3 Osvobození od daně

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

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

Od daně silniční jsou osvobozeny například

- motocykly a jejich přípojná vozidla,
- vozidla zabezpečující linkovou osobní vnitrostátní přepravu za předpokladu, že ujedou pro tento účel více než 80 % kilometrů z celkového počtu kilometrů jimi ujetých ve zdaňovacím období,
- za stanovených podmínek vozidla provozovaná ozbrojenými silami, vozidla civilní obrany, vozidla bezpečnostních sborů, obecní policie, sboru dobrovolných hasičů, vozidla poskytovatele zdravotních služeb, vozidla důlní a horské záchranné služby a poruchové služby plynárenských a energetických zařízení.

5.2.2.4 Základ daně

Podle § 5 zákona o dani silniční je základem daně u

- **osobních automobilů** zdvihový objem motoru v cm³,
- **návěsů** součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet nápravu,
- **ostatních vozidel** největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

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

5.2.2.5 Sazba daně

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

V případě **osobních automobilů** se sazba daně pohybuje v rozmezí 1 200 až 4 200 Kč. V případě **ostatních vozidel** se sazba daně pohybuje v závislosti na základu daně od 1 800 Kč (u vozidel s jednou nápravou s nejvyšší povolenou hmotností do 1 tuny) až do 37 800 Kč (u vozidel s třemi nápravami s nejvyšší povolenou hmotností nad 36 tun).

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

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

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

Bez ohledu na datum první registrace vozidla se **snižuje roční sazba daně o 100 %** u nákladních automobilů a přípojných vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny

a méně než 12 tun, a o **48 %** u uvedených vozidel s největší povolenou hmotností 12 a více tun, pokud

- a) jsou tato vozidla **používána veřejně prospěšným poplatníkem** daně z příjmů právnických osob pouze k činnosti, z níž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně z příjmů,
- b) jsou tato vozidla používána **fyzickou osobou pouze k činnosti**, ze které nebo v přímé souvislosti se kterou **neplynou příjmy ze samostatné činnosti** (§ 7 zákona o daních z příjmů), nebo
- c) jde o **výcviková vozidla** podle právního předpisu upravujícího získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel (zákon č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel, ve znění pozdějších předpisů), která nejsou používána k činnosti, z níž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, nebo plynou příjmy ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů.

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

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

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

5.2.2.6 *Sleva na dani*

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

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

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

5.2.2.7 Výpočet daně

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

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

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

5.2.2.8 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je **kalendářní rok**.

5.2.2.9 Rozpočtové určení daně

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

5.2.3 Správa daně silniční

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

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

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

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

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

- 15. dubna za I. čtvrtletí (leden, únor, březen)
- 15. července za II. čtvrtletí (duben, květen, červen)
- 15. října za III. čtvrtletí (červenec, srpen, září)

- 15. prosince za předcházející dva měsíce (říjen, listopad).

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

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

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

6. NEPŘÍMÉ DANĚ

6.1 *Daň z přidané hodnoty*

6.1.1 Význam a funkce daně z přidané hodnoty

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

Soudní dvůr Evropské unie ve své judikatuře charakterizuje DPH jako:

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

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

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

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

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

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

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

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

DPH je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“). DPH je daní harmonizovanou s právem Evropské unie, stejně jako spotřební a energetické daně. Základní směrnicí v této oblasti je směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

6.1.2 Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty

6.1.2.1 Daňové subjekty

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

Osoba povinná k dani je podle § 5 zákona o DPH fyzická osoba, právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, která **samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti**. Podle zákona o DPH **ekonomickou činností je** činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

Osobou povinnou k dani není zaměstnanec. Samostatně uskutečňovanou **ekonomickou činností není** činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

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

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

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

plátcem dobrovolně. Plátcem je i skupina, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a zákona o DPH.

Správce daně může rozhodnout, že plátce je **nespolehlivým plátcem**, pokud plátce závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Obdobně osoba povinná k dani může být **nespolehlivou osobou**. Tyto skutečnosti mají důsledky z hlediska možnosti určení zdaňovacího období a ručení.

Identifikovaná osoba (§ 6g a násl.) má obdobné postavení jako plátce DPH pro přeshraniční plnění, v České republice zůstává neplátcem (zjednodušeně řečeno). Nemá také nárok na odpočet zaplacené DPH. Pokud je subjekt již plátcem DPH, nemůže se stát identifikovanou osobou.

6.1.2.2 *Předmět daně*

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

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

Výše uvedená plnění jsou předmětem daně, pouze pokud jsou uskutečňována **za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v České republice.**

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

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

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

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

6.1.2.3 *Základ daně*

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

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

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

6.1.2.4 Sazba daně

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

Základní sazba daně činí 21 %.

První snížená sazba daně ve výši 15 % se uplatňuje na potraviny a nápoje, rostliny a jejich semena, zdravotnické prostředky a pomůcky, zboží používané ke zmírnění následků nemocí, sběr a přepravu komunálního odpadu, leteckou hromadnou pravidelnou dopravu cestujících a jejich zavazadel, sociální péči atd. (příloha č. 2 a 3 zákona o DPH).

Druhá snížená sazba daně činí 10 % a uplatňuje se u tepla, chladu, kojenecké výživy, vybraných mlýnských výrobků, pitné vody, léků, knih a hudebnin (§ 47 a příloha č. 3a zákona o DPH) a některých služeb uvedených v příloze č. 2a zákona o DPH (např. pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel a osobní doprava lyžařskými vleky nebo ubytovací služby).

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

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

6.1.2.5 Výpočet daně

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

Pokud **cena nezahrnuje DPH**, daň se vypočte podle následujícího vzorce (§ 37 písm. a) zákona o DPH) – tzv. **výpočet zdola**:

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

Příklad:

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

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

$$DPH = 210 \text{ Kč}$$

Pokud **cena zahrnuje DPH**, daň se vypočte podle následujícího vzorce (§ 37 písm. b) zákona o DPH) – tzv. **výpočet shora**:

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

Příklad:

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

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

$$DPH = 173,55 \text{ Kč}$$

6.1.2.6 Osvobození od daně

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

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

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

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

6.1.2.7 Odpočet daně

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

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

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

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

6.1.2.8 Zdaňovací období

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

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

- jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou a
- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

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

6.1.2.9 Rozpočtové určení daně

DPH patří mezi **daně sdílené**. Výnos této daně je tedy poměrně dělen mezi státní rozpočet, rozpočty krajů a rozpočty obcí.

6.1.2.10 Režim přenesení daňové povinnosti

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

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

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

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

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

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

Nařízení vlády považuje za vybrané zboží například tyto komodity:

- obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen a cukrové řepy,
- některé kovy včetně drahých kovů,
- mobilní telefony,
- integrované obvody,
- notebooky, tablety,
- herní konzole.

6.1.3 Správa daně z přidané hodnoty

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

6.1.3.1 Správce daně

Výkon správy DPH vykonávají orgány Finanční správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **finančními úřady**. Při dovozu zboží neplátci je správcem daně celní úřad.

6.1.3.2 Daňová tvrzení a splatnost daně

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

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

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

analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost správce daně, tak aby k jejich odčerpávání nedocházelo.

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

DPH je splatná ve lhůtě pro podání daňového priznání.

6.1.3.3 *Vracení nadměrného odpočtu*

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

6.1.3.4 *Ručení*

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

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

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

6.2 *Spotřební daně*

6.2.1 *Význam a funkce spotřebních daní*

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

Při změně sazeb se výrobky podléhající spotřební dani vyznačují relativně nízkou elasticitou poptávky. Citlivé navýšení sazby spotřební daně proto nevede ve většině případů k výraznému snížení poptávky po daném výrobku, a vede tak k dodatečným rozpočtovým příjmům. Naopak neúměrné nebo necitlivé zvýšení sazby spotřební daně zpravidla vede k nárůstu šedé ekonomiky (např. pašování či černá výroba výrobků podléhajících spotřební

dani). Takovéto nekalé chování může vést k ohrožení primární i sekundární funkce spotřebních daní.

Spotřební daně jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Spotřební daně jsou daněmi harmonizovanými s právem Evropské unie, stejně jako DPH. Základní směrnicí v oblasti spotřebních daní je směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní.

6.2.2 Druhy spotřebních daní

Spotřebními daněmi (§ 1) jsou:

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

Spotřební daň **ze zahříváných tabákových výrobků** a spotřební daň **ze surového tabáku** nejsou na rozdíl od ostatních spotřebních daní harmonizované na úrovni Evropské unie. V České republice byly zavedeny proto, že byly v minulosti identifikovány daňové úniky v oblasti tabákových výrobků.

6.2.3 Konstrukční prvky spotřebních daní

6.2.3.1 Subjekt daně

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

6.2.3.2 Předmět daně

Předmětem spotřebních daní jsou **vybrané výrobky**, které jsou vyrobené nebo dovezené na území Evropské unie (§ 7 zákona o spotřebních daních). Vybranými výrobky jsou (§ 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních)

- minerální oleje,
- líh,
- pivo,
- víno a meziprodukty a
- tabákové výrobky, které jsou předmětem daně z tabákových výrobků.

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

- benziny,
- střední a těžké plynové oleje (např. nafta, petrolej, lehké topné oleje),

- zkapalněné ropné plyny (LPG),
- těžké topné oleje,
- odpadní oleje,
- všechny ostatní oleje a směsi olejů, které jsou používány k pohonu motorů nebo výrobě tepla.

Lihem, který je vybraným výrobkem, se rozumí

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

Pivem, které je vybraným výrobkem, se rozumí

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

Vínem a meziproduktem, které jsou vybraným výrobkem, se rozumí

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

Tabákovými výrobky, které jsou vybranými výrobky, se rozumí

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

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

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

Zahříváné tabákové výrobky nejsou na rozdíl od ostatních výše uvedených komodit vybraným výrobkem. U spotřební daně ze zahříváných tabákových výrobků je předmětem daně tabák obsažený v zahříváném tabákovém výrobku. Zahříváným tabákovým výrobkem je tabákový výrobek, který obsahuje tabák, je určen k užívání, které nezahrnuje postupné

spalování tabáku, užívání nosem nebo žvýkání, a není předmětem daně z tabákových výrobků. Zákon zavádí fikci, že na zahřívání tabákový výrobek se hledí jako na vybraný výrobek, tj. platí pro zahřívání tabákové výrobky ustanovení o vybraných výrobcích (např. ustanovení o vzniku daňové povinnosti, podmíněném osvobození od daně).

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

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

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

6.2.3.3 Osvobození od daně

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

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

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

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

Výjimkou je právní úprava zdanění **zahřívání tabákových výrobků** a **surového tabáku**, které jako jediné neobsahují osvobození od této daně.

6.2.3.4 Základ daně

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

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

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

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

Základ daně je upraven u jednotlivých spotřebních daní, a to v § 47, § 69, § 84, § 95, § 102, § 130b a § 131d zákona o spotřebních daních.

6.2.3.5 Sazba daně

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

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

Výjimku představují **cigarety**, u kterých je sazba daně stanovena kombinací procentní a pevné části. Procentní část činí určité procento ceny jednotkového balení pro konečného spotřebitele a pevná část určitou částku za kus. Celkem však musí daň činit nejméně určitou částku za kus.

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

6.2.3.6 Výpočet daně

Obecně se spotřební daň vypočte jako **součin základu daně a sazby daně**. U některých komodit je však nutno při zjištění základu daně počítat s určitou koncentrací vybraného výrobku. Takovou komoditou je např. líh. V případě 1 hektolitrů výrobku s obsahem 80% lihu při sazbě daně stanovené částkou 32 250 Kč za hektolitr čistého 100% lihu se spotřební daň vypočte takto:

$$\text{Spotřební daň z lihu} = 1 \times 32\,250 \times 0,8$$

$$\text{Spotřební daň z lihu} = 25\,800 \text{ Kč}$$

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

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

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

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

V případě krabičky s 20 kusy cigaret, která stojí 74 Kč při procentní části sazby daně 30 %, pevné části sazby daně 1,61 Kč a minimální sazby daně 2,90 Kč, se spotřební daň vypočte takto:

Součet procentní a pevné složky daně = $74 \times 0,30 + 1,61 \times 20$

Součet procentní a pevné složky daně = 54,40 Kč

Součin minimální sazby daně a počtu kusů = $2,90 \times 20$

Součin minimální sazby daně a počtu kusů = 58,00 Kč

Součet procentní a pevné složky daně < Součin minimální sazby daně a počtu kusů

Spotřební daň z cigaret = 54,40 Kč

6.2.3.7 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím (§ 17, § 131f zákona o spotřebních daních) je u spotřebních daní **kalendářní měsíc**.

6.2.3.8 Rozpočtové určení daně

Výnos ze spotřebních daní je s jedinou výjimkou příjmem **státního rozpočtu**. V případě daně z minerálních olejů je 9,1 % výnosu z této daně příjmem rozpočtu **Státního fondu dopravní infrastruktury**.

6.2.4 Správa spotřebních daní

Správa spotřebních daní se řídí zákonem o spotřebních daních a podpůrně daňovým řádem.

Výkon správy spotřebních daní vykonávají orgány Celní správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **celními úřady**.

Daňové přiznání se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Daň je **splatná** do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Z této obecné úpravy jsou však pro některé druhy spotřebních daní stanoveny určité výjimky. Například v případě spotřební daně z lihu je daň splatná ve lhůtě 55 dnů nebo v případě spotřební daně ze surového tabáku je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

V případě **tabákových výrobků** plní funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek. Daň je zaplacená použitím tabákové nálepky, čímž se rozumí její umístění na jednotkové balení. Tabáková nálepka musí být použita v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit (okamžikem uvedení do volného daňového oběhu).

6.3 Energetické daně

6.3.1 Význam a funkce energetických daní

Primární funkcí energetických daní je **funkce fiskální**, tedy zajištění přílivu peněžních prostředků do státního rozpočtu při relativně nízkých administrativních nákladech. **Sekundární funkcí** těchto daní může být snaha o změnu chování subjektů tak, aby docházelo ke snížení

energetické náročnosti ekonomiky a snaha o omezení negativních vlivů výroby, respektive spotřeby environmentálně škodlivých výrobků.

Energetické daně lze charakterizovat jako **opakující se nepřímé selektivní daně**.

Energetické daně jsou upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., **o stabilizaci veřejných rozpočtů**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“), kde obsahem části čtyřicáté páté je daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, části čtyřicáté šesté daň z pevných paliv a části čtyřicáté sedmé daň z elektřiny.

Energetické daně jsou daněmi harmonizovanými s právem Evropské unie, stejně jako DPH a spotřební daně. Zdanění výrobků podléhajících energetickým daním vychází ze směrnice Rady 2003/96/ES o zdanění energetických produktů a elektřiny. Pro tyto daně se nepoužívá režim podmíněného osvobození od daně, jako je tomu u spotřebních daní. V případě energetických daní je systém odložení vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň založen na systému vydávání povolení k nabytí energetických výrobků bez daně. To se týká všech subjektů v obchodním řetězci až do okamžiku dodání výrobků podléhajících energetickým daním ke konečné spotřebě. Elektřinu bez daně může tedy nabýt pouze obchodník s elektřinou, pevná paliva a zemní plyn bez daně pouze jejich dodavatel.

6.3.2 Druhy energetických daní

Energetickými daněmi jsou **daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny**.

6.3.3 Konstrukční prvky energetických daní

6.3.3.1 Subjekt daně

Plátcem energetických daní (§ 3 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) jsou především subjekty, které

- a) **dodávají výrobky** podléhající energetickým daním konečnému spotřebiteli na daňovém území,
- b) **použijí osvobozené výrobky** podléhající energetickým daním k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje,
- c) **spotřebují nezdaněné výrobky** podléhající energetickým daním (s výjimkou zákonem osvobozených).

6.3.3.2 Předmět daně

Předmět energetických daní (§ 4 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) se liší v závislosti na druhu energetické daně, přičemž předmět daně do jisté míry určuje i označení druhu energetické daně.

V případě **daně ze zemního plynu a některých dalších plynů** je předmětem daně zejména zemní plyn, svítiplyn nebo vodní plyn, které jsou určeny pro zákonem vymezené účely (např. pro pohon motorů).

U **daně z pevných paliv** je předmět daně poměrně široký, neboť zahrnuje zejména černé uhlí, brikety a další pevná paliva vyrobená z černého uhlí, hnědé uhlí a pevná paliva z něj

vytvořené, koks a polokoks z černého uhlí, hnědého uhlí nebo rašeliny, nebo rašelinu, pokud je určena k použití, nabízena k prodeji nebo používána pro výrobu tepla.

Nejjednodušší je určení předmětu daně v případě **daně z elektřiny**. Předmětem daně je zde elektřina.

Povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 5 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) vzniká v případě energetických daní dodáním předmětu daně konečnému spotřebiteli nebo spotřebou předmětu daně.

6.3.3.3 *Osvobození od daně*

Osvobození od energetických daní (§ 8 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) má povahu věcného osvobození, které se vztahuje na taxativně vyjmenované případy.

U **zemního plynu a některých dalších plynů** je zejména osvobozeno jejich použití pro výrobu tepla v domácnostech a domovních kotelnách, k výrobě elektřiny nebo ke kombinované výrobě elektřiny a tepla, pokud je teplo dodáváno domácnostem.

Pevná paliva jsou osvobozena od daně například tehdy, pokud jsou použita k výrobě elektřiny, nebo pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny, pokud je teplo dodáváno domácnostem, nebo pokud jsou použita v chemických redukčních, metalurgických a mineralogických procesech nebo k výrobě koksu.

Osvobození od daně v případě **elektřiny** se zejména vztahuje na elektřinu vyrobenou v dopravních prostředcích, pokud je tam spotřebována, na elektřinu vyrobenou ze zdaněných energetických a vybraných výrobků, na elektřinu používanou při provozování dráhy a drážní dopravy (železnice, tramvaje, trolejbusy) nebo na elektřinu používanou k technologickým účelům nezbytným pro výrobu elektřiny nebo kombinovanou výrobu elektřiny a tepla.

6.3.3.4 *Základ daně*

Základ daně (§ 6 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) je odlišný v závislosti na druhu energetické daně. Společné všem základům daně je, že vycházejí z množství dané komodity, která je předmětem daně.

U daně ze **zemního plynu a některých dalších plynů** je základem daně množství plynu v megawatthodinách spalného tepla.

Pevná paliva mají základ daně určen jako množství pevných paliv vyjádřené v gigajoulech spalného tepla v původním vzorku.

V případě **daně z elektřiny** je základem daně množství elektřiny v megawatthodinách.

6.3.3.5 *Sazba daně*

Sazba daně (§ 6 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) je v případě energetických daní sazbou **pevnou**. Je tedy stanovena pevnou částkou v korunách českých. Například sazba daně z elektřiny je stanovena na 28,50 Kč/MWh.

6.3.3.6 Výpočet daně

Výše daně (§ 7 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) se u výrobků podléhajících energetickým daním určí jako součin základu daně a sazby daně.

6.3.3.7 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím (§ 25, resp. § 24 příslušných částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů) u výrobků podléhajících energetickým daním je **kalendářní měsíc**.

6.3.3.8 Rozpočtové určení daně

Výnos z energetických daní je příjmem **státního rozpočtu**.

6.3.4 Správa energetických daní

Správa energetických daní se řídí příslušnými částmi zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a podpůrně daňovým řádem.

Výkon správy spotřebních daní vykonávají orgány Celní správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni **celními úřady**.

Daňové přiznání se podává a daň je splatná do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

7. POPLATKY

7.1 *Obecně k právní úpravě poplatků*

V případě poplatků neexistuje jeden právní předpis, který by upravoval komplexně celou materii. Právní úpravu poplatků nalezneme za prvé ve zvláštních zákonech, které upravují jednotlivé druhy poplatků (např. zákon o správních poplatcích) a dále v zákonech, které upravují jinou věcnou problematiku, se kterou daný poplatek úzce souvisí (např. zákon o ochraně přírody a krajiny).

Základním ustanovením týkajícím se úpravy poplatků je čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze poplatky (stejně jako daně) ukládat pouze na základě zákona.

Povinnost zaplatit poplatek je přitom tradičně spojena s činností soudních nebo správních orgánů nebo orgánů územní samosprávy.

7.1.1 Právní a ekonomické pojetí poplatku

V právní teorii jsou poplatky většinou vymezovány jako **povinné platby**, které představují částečnou úhradu nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi. Poplatky jsou tedy **plněním ekvivalentní povahy**, které jsou poskytovány zpravidla jednorázově za určité protiplnění ze strany veřejné moci.

Stejně je možné vnímat poplatek i z hlediska ekonomického, tedy jako **peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem**.

Z charakteristických znaků poplatků je možné vytvořit jejich **obecnou definici**, a to, že se jedná o peněžité plnění, zákonné, nenávratné, nedobrovolné, ekvivalentní, nesankční, spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, které je veřejným příjmem veřejných rozpočtů, a to příjmem zpravidla účelovým, řádným, pravidelným a plánovaným.

Je nepochybné, že poplatek je **plněním peněžitým**, které lze provést bezhotovostním převodem, v hotovosti nebo případně kolkovými známkami. Platné právo nepřipouští platit poplatky v naturální formě.

Z hlediska znaku **zákonnosti** poplatků je třeba připomenout ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle které lze poplatky ukládat pouze na základě zákona.

Dalšími znaky jsou **nenávratnost** a **nedobrovolnost**. Zásadně neexistuje právní povinnost, která by státu ukládala jednou zaplacený poplatek, tomu, kdo jej zaplatil, vrátit. Nedobrovolnost spočívá v tom, že se jedná o zákonem uloženou povinnost poplatek zaplatit. Dobrovolné je pouze jednání, které vede k povinnosti zaplatit poplatek (tedy rozhodnutí, zda např. žádost podat nebo nepodat), nicméně zaplacení poplatku, v případě, že se osoba rozhodne žádost podat, už poté dobrovolné není.

Ekvivalence je jedním ze znaků, kterým se poplatky odlišují od daní, neboť zaplacení poplatku vede k individuálnímu prospěchu toho, kdo ho zaplatil, příp. třetí osoby. Protiplnění by přitom mělo být bezprostřední, přímé a konkrétní.

Poplatek **nemá povahu sankčního plnění**, neboť není ukládán jako sankce za nesplnění právní povinnosti.

Správcem poplatku jsou orgány státu, územních samosprávných celků, nebo jiné fyzické nebo právnické osoby, na které byl přenesen výkon veřejné správy. Vždy se tedy jedná o entity vykonávající veřejnou správu.

Takto vymezené znaky poplatků jsou většinou označovány za znaky obligatorní, tedy základní, protože musí být dány u každého poplatku.

Kromě výše uvedeného je pro poplatky charakteristické, že jsou veřejným příjmem veřejného rozpočtu, který je zpravidla účelový, řádný, pravidelný a plánovaný. Účelovost spočívá v tom, že úhrada poplatku by měla být zpravidla určena na konkrétní účel. Zpravidla **řádným** příjmem jsou poplatky proto, že jsou většinou periodické a zpravidla jsou uváděny jako **pravidelné** příjmy veřejných rozpočtů (ačkoliv často jsou poplatky jednorázovými plněními). Navíc jsou poplatky většinou i příjmem **plánovaným**. Všechny tyto znaky můžeme považovat za znaky fakultativní, ostatní, na rozdíl od výše uvedených.

7.1.2 Druhy poplatku

Poplatky obecně můžeme dělit na poplatky soudní, správní, místní a ostatní. V případě **soudních a správních poplatků** jsou naplněny všechny obligatorní znaky poplatků tak, jak byly vymezeny výše. V případě **místních poplatků** je situace složitější, protože se můžeme setkat i s takovými poplatky, které nenesou všechny obligatorní znaky poplatků, ale naopak daní.

Kategorie **ostatních poplatků** zahrnuje celou řadu dalších peněžitých plnění, která zákon za poplatky označuje. Na druhou stranu však právní předpisy často hovoří o poplatcích i v případech, kdy se nejedná o veřejné příjmy veřejných rozpočtů a nejsou splněny ani další obligatorní znaky poplatků (např. bankovní poplatek, hřbitovní poplatek apod.) Toto nejednotné používání pojmu poplatek by mělo být ideálně z právního řádu odstraněno a pojem poplatek by měl být používán jen pro označení peněžitého plnění, které je daní v širokém slova smyslu.

7.2 Soudní poplatky

7.2.1 Význam a funkce soudních poplatků

Právní úprava soudních poplatků je obsažena v zákoně č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o soudních poplatcích**“).

Základní funkcí soudních poplatků je **funkce úhradová**. Jejich smyslem je tedy přispět na úhradu nezbytných nákladů soudu, které vznikají v souvislosti s podáním žádosti, aby soud provedl nějaký úkon, který po něm ten, kdo poplatek uhradil, požaduje. Další funkcí soudních poplatků je funkce **regulační**, neboť brání nadměrnému užívání návrhů a podání ze strany účastníků soudního řízení.

V situacích, kdy tak stanoví zákon, je zaplacení poplatku prominuto těm, kteří by jinak ztratili možnost přístupu k soudu a spravedlnosti jen proto, že by poplatek nemohli z důvodu finanční situace zaplatit.

7.2.2 Konstrukční prvky soudních poplatků

7.2.2.1 Subjekt poplatku

Poplatníkem soudního poplatku je osoba, která dala podnět k řízení nebo úkonu. Nejčastěji je poplatníkem navrhovatel úkonu, ale může to být i jiná osoba, např. osoba, které se týká zápis do obchodního rejstříku. Pokud poplatková povinnost vznikne několika poplatníkům, platí poplatek společně a nerozdílně.

7.2.2.2 Předmět poplatku

Předmětem poplatku jsou **jednotlivé úkony** soudu nebo správy soudu uvedené v sazebníku soudních poplatků a dále **řízení před soudem**, pokud je také uvedeno v sazebníku. V závislosti na tom, se rozlišují soudní **poplatky za úkony** a **poplatky za řízení**.

Předmětem poplatku je také zápis skutečnosti do veřejného rejstříku provedený notářem na žádost osoby oprávněné k jejímu podání.

7.2.2.3 Vznik poplatkové povinnosti

V případě poplatků za řízení vzniká poplatková povinnost zpravidla **okamžikem podání návrhu**.

U **poplatků za úkon** je vznik poplatkové povinnosti spojen s okamžikem sepsání podání do protokolu u soudu, v ostatních případech vzniká podáním návrhu na provedení úkonu.

U **poplatku za zápis skutečnosti do veřejného rejstříku provedený notářem** vzniká poplatková povinnost okamžikem podání žádosti u notáře osobou oprávněnou k jejímu podání.

7.2.2.4 Osvobození od poplatku

Osvobození od soudních poplatků je možné rozlišovat na věcné a osobní. Příkladem **osobního osvobození** může být osvobození České republiky nebo navrhovatele v případě řízení o náhradu újmy na zdraví. **Věcným osvobozením** je např. osvobození řízení týkajícího se způsobilosti k právnímu jednání (blíže viz § 11 zákona o soudních poplatcích).

7.2.2.5 Základ poplatku

Základ je výslovně stanoven pouze v případech, kdy se jedná o poplatek stanovený procentní částkou, nikoliv pevnou částkou. Základem je přitom **cena předmětu řízení vyjádřená peněžní částkou**, většinou zjištěná podle zvláštního zákona (např. v případě zahájení občanskoprávního řízení, jehož předmětem je peněžité plnění přesahující určitou částku, je poplatek stanoven procentní sazbou z této částky případně kombinací pevné částky a procentní sazby).

7.2.2.6 Sazba poplatku

Sazby poplatků za řízení jsou stanoveny **pevnou částkou** nebo **procentem**, a to u poplatků, jejichž základ je vyjádřen peněžitou částkou. Sazby poplatků za úkony a poplatku za zápis skutečnosti do veřejného rejstříku provedený notářem jsou stanoveny pevnou částkou.

Sazby poplatků jsou uvedeny v sazebníku, který je uveden v příloze k zákonu o soudních poplatcích.

7.2.2.7 Výpočet poplatku

V případě poplatku určeného procentní sazbou se poplatek určí jako součin procentní sazby poplatku a jeho základu.

7.2.2.8 Poplatkové období

Vzhledem ke skutečnosti, že soudní poplatky jsou vybírány **jednorázově**, není upraveno poplatkové období.

7.2.2.9 Rozpočtové určení poplatku

Soudní poplatky jsou příjmem **státního rozpočtu**.

7.2.3 Správa soudních poplatků

Správcem soudního poplatku je ten **orgán, který je příslušný k provedení úkonu**, za nějž byl poplatek zaplacen.

Ve věcech soudních **poplatků za řízení** je tímto orgánem zpravidla soud, který je příslušný k projednání a rozhodnutí věci v prvním stupni. Ve výjimečných případech stanovených zákonem to může být i odvolací nebo dovolací soud.

V případě **poplatků za úkon** je tímto orgánem soud nebo správa soudu, které mají příslušný úkon provést.

Při správě placení poplatků se postupuje podle **daňového řádu**, pokud zákon o soudních poplatcích nestanoví něco jiného. V ostatních věcech postupuje soud nebo správa soudu podle **občanského soudního řádu**, pokud není stanoveno jinak.

Splatnost poplatku nastává zpravidla okamžikem vzniku poplatkové povinnosti. Do výše 5 000 Kč je možné uhradit poplatek kolkovými známkami, ostatní poplatky se platí na účet soudu, což je účet státního rozpočtu, který je zřízen u České národní banky pro jednotlivé soudy.

Speciální režim je upraven pro **poplatek za zápis skutečnosti do veřejného rejstříku provedený notářem**, který vybírá a odvádí plátce poplatku. Plátcem tohoto poplatku je notář, který zápis do veřejného rejstříku provádí. Plátce poplatku je povinen poplatek odvést správci poplatku do 15 dnů po provedení zápisu.

Pokud nebude splatný soudní poplatek zaplacen, a to ani v dodatečně soudem stanovené lhůtě, soud zpravidla **řízení zastaví**.

7.3 Správní poplatky

7.3.1 Význam a funkce správních poplatků

Právní úprava správních poplatků je obsažena v zákoně č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o správních poplatcích**“).

Správní poplatek je **úplatou za činnost** (výkon veřejné správy) správních úřadů, za níž platicí subjekt dostává určitý individuální prospěch, výhodu, výsadu apod. jako protihodnotu. Základní funkcí správní poplatků je tedy stejně jako v případě soudních poplatků **funkce úhradová**. Rovněž i správní poplatky mají funkci **regulační**, tj. regulují přístup osob k úkonům a řízením správních úřadů.

7.3.2 Konstrukční prvky správních poplatků

7.3.2.1 Subjekt poplatku

Poplatníkem správního poplatku je osoba, která podala žádost nebo jiný návrh k provedení úkonu správnímu úřadu, nebo osoba, v jejímž zájmu nebo v jejíž věci byl úkon proveden. Vznikne-li povinnost zaplatit poplatek za týž úkon více poplatníkům, zaplatí jej společně a nerozdílně, nestanoví-li sazebník jinak.

7.3.2.2 Předmět poplatku

Předmětem poplatků je **správní řízení a další činnost správního úřadu** související s výkonem veřejné správy. Konkrétní řízení a činnosti jsou vymezeny v jednotlivých položkách sazebníku poplatků, který tvoří přílohu k zákonu o správních poplatcích.

Úkony zahájené správním úřadem z moci úřední, s výjimkou místního šetření, a úkony související s přestupkovým a s trestním řízením nejsou předmětem správního poplatku, nestanoví-li sazebník jinak.

7.3.2.3 Osvobození od poplatku

Stejně jako v ostatních případech je osvobození možné rozlišovat na **osobní** a **věcné**. Příkladem **osobního osvobození** může být osvobození státních orgánů a státních fondů. **Věcným osvobozením** je např. osvobození související s poskytováním dočasné ochrany cizincům (blíže viz § 8 zákona o správních poplatcích).

Od správních poplatků jsou osvobozeny i další osoby nebo úkony, a to v rozsahu stanoveném v sazebníku.

7.3.2.4 Základ poplatku

Základ je stanoven pouze v případech, kdy se jedná o správní poplatek s procentní sazbou, nikoliv poplatek určený pevnou částkou. Základem je **cena předmětu řízení vyjádřená peněžní částkou** (např. v případě podání návrhu na zahájení sporného řízení o sporu z veřejnoprávní smlouvy, jehož předmětem je peněžité plnění v částce vyšší než 20 000 Kč).

7.3.2.5 Sazba poplatku

Sazby správních poplatků jsou stanoveny v sazebníku pevnou částkou (tzv. pevná sazba) nebo procentní sazbou u správního poplatku, jehož základ je vyjádřen v penězích (tzv. poměrná sazba).

7.3.2.6 Výpočet poplatku

V případě správního poplatku s **procentní sazbou** se správní poplatek vypočte jako součin základu poplatku a sazby správního poplatku.

Od roku 2020 se nově aplikuje sleva na správním poplatku. Správce poplatku sníží poplatek o 20 %, nejvýše však o 1 000 Kč, pokud je žádost nebo jiný návrh k provedení úkonu podán na elektronickém formuláři zveřejněném podle zákona upravujícího právo na digitální služby, ovšem pouze v případě, že žádost nebo jiný návrh lze podat i jinak než na tomto elektronickém formuláři.

7.3.2.7 Poplatkové období

Vzhledem ke skutečnosti, že správní poplatky jsou poplatky **jednorázovými**, není upraveno poplatkové období.

7.3.2.8 Rozpočtové určení poplatku

Správní poplatky, jejichž správcem jsou správní úřady se sídlem na území České republiky, jsou **příjmem státního rozpočtu**. Výjimkou jsou správní poplatky, jejichž správcem jsou orgány územních samosprávních celků, které jsou příjmem těchto orgánů, správní poplatky, jejichž správcem je Česká národní banka, které jsou příjmem této banky, a správní poplatky, jejichž správcem jsou státní fondy, které jsou příjmem rozpočtů těchto státních fondů.

7.3.3 Správa správních poplatků

Při správě správních poplatků se postupuje podle zákona o správních poplatcích a podpůrně podle **daňového řádu**.

Správcem správních poplatků je **správní úřad** příslušný k provedení úkonu, nestanoví-li sazebník jinak.

Správní poplatky stanovené v sazebníku **pevnou částkou** jsou splatné **při přijetí podání** směřujícího k provedení úkonu, nebo později, vždy však před provedením úkonu. Konkrétní okamžik je určen v sazebníku. Výjimkou jsou případy, kdy je v sazebníku uvedeno výslovně, že se poplatek platí až po provedení úkonu. Nezaplatí-li poplatník správní poplatek včas, vyzve ho správní úřad, aby tak učinil ve lhůtě do 15 dnů ode dne, který následuje po doručení výzvy k zaplacení správního poplatku. V této výzvě správní úřad zároveň upozorní poplatníka na důsledek nezaplacení správního poplatku, kterým je zastavení řízení. Proti výzvě k zaplacení správního poplatku lze podat odvolání ve lhůtě do 15 dnů ode dne následujícího po jejím doručení.

Správní poplatky vybírané **procentní sazbou** z určité hodnoty, nebo správní poplatky za úkon provedený z podnětu správního orgánu nebo tam, kde je to výslovně uvedeno se platí **do 15 dnů ode dne, který následuje po doručení platebního výměru**.

Není-li poplatek včas zaplacen, je důsledkem **zastavení řízení, resp. neprovedení úkonu**.

Správní poplatek, který je příjmem státního rozpočtu, lze **platit kolkovými známkami**, jestliže nepřevyšuje částku 5 000 Kč. Jestliže tuto částku převyšuje, platí se zpravidla **na účet státního rozpočtu zřízený u České národní banky**.

7.4 Místní poplatky

7.4.1 Význam a funkce místních poplatků

Místní poplatky vymezené zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o místních poplatcích**“) jsou přímým příjmem rozpočtů obcí, jehož výše je přímo ovlivnitelná obcemi. Místní poplatky jsou zařazovány mezi místní (obecní) daně. Obec je oprávněna v samostatné působnosti rozhodovat o jejich zavedení či zrušení, stanovit konkrétní výši sazby v rámci zákonem určených limitů, lhůtu splatnosti, popř. osvobození a úlevy od poplatku. Obec v přenesené působnosti prostřednictvím obecního úřadu, který je správcem místních poplatků, také zajišťuje veškeré činnosti spadající do správy místních poplatků.

Nejdůležitější funkcí místních poplatků je **funkce fiskální**, cílem je tedy zvýšení objemu příjmů obecních rozpočtů, nicméně nezanedbatelná je i **regulační** funkce, která se projevuje např. omezením nežádoucího stánkového prodeje na veřejném prostranství, chovu psů v určitých lokalitách nebo bytech, provozu motorových vozidel v části obce apod.

Poplatky mají **fakultativní povahu** a povinnými (obligatorními) se stávají až jejich zavedením obecně závaznou vyhláškou obce. Z této skutečnosti je zřejmé, že pouze obci přísluší rozhodnout, zda vůbec, a jaké poplatky na svém území zavede. Při zpracování obecně závazné vyhlášky o místních poplatcích musí obec zachovat nejen **princip zákonnosti**, tj. soulad s ostatními právními předpisy, ale i formálně právní úpravu. Obecně závazná vyhláška musí být terminologicky jasná a přesná.

7.4.2 Druhy místních poplatků a jejich konstrukční prvky

Ustanovení § 1 zákona o místních poplatcích uvádí v taxativním výčtu **jednotlivé druhy místních poplatků**, které mohou obce podle zákona o místních poplatcích vybírat. Jsou jimi

- a) poplatek ze psů,
- b) poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt,
- c) poplatek z pobytu,
- d) poplatek ze vstupného,
- e) poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst,
- f) poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace,
- g) poplatky za komunální odpad.

Vzhledem ke skutečnosti, že u některých místních poplatků nelze hovořit o bezprostředním protiplnění, které by poplatník za poplatek obdržel, je možné říci, že takové místní poplatky jsou **spíše daní než poplatkem**.

7.4.2.1 *Místní poplatek ze psů*

Poplatníkem poplatku je osoba, která je držitelem psa. Držitelem psa může být osoba, která je přihlášená (přihlášení k trvalému pobytu podle zákona o evidenci obyvatel, nebo ohlášení místa pobytu podle zákona o pobytu cizinců na území České republiky, zákona o azylu nebo zákona o dočasné ochraně cizinců) nebo má sídlo na území České republiky.

Předmětem poplatku je pes starší 3 měsíců.

Od poplatku je **osvobozen** držitel psa, kterým je osoba nevidomá, osoba, která je považována za závislou na pomoci jiné fyzické osoby podle zákona upravujícího sociální služby, osoba, která je držitelem průkazu ZTP nebo ZTP/P, osoba provádějící výcvik psů určených k doprovodu těchto osob, osoba provozující útulek pro zvířata nebo osoba, které stanoví povinnost držení a používání psa zákon (např. zákon o myslivosti). V působnosti obce je rozšířit osvobození od poplatku ze psů i na další poplatníky, jako např. na vlastníky psů, kteří vykonali zkoušky prokazující určitou zvláštní způsobilost (služební psi, psi záchranářských sborů).

Základem poplatku je počet psů.

Sazba poplatku může být stanovena v maximální výši 1 500 Kč za jednoho psa a za kalendářní rok. Pokud je poplatníkem osoba starší 65 let, činí poplatek ze psů až 200 Kč za kalendářní rok. U druhého a každého dalšího psa může sazba poplatku ze psů činit až o 50 % více, než činí horní hranice poplatku.

7.4.2.2 *Místní poplatek z pobytu*

Poplatek z pobytu lze vybírat od roku 2020, kdy nahradil do té doby upravené poplatky za lázeňský a rekreační pobyt a poplatek z ubytovací kapacity.

Poplatníkem poplatku je osoba, která v obci není přihlášená (tj. není přihlášená k trvalému pobytu podle zákona o evidenci obyvatel, nebo nemá ohlášené místo pobytu podle zákona o pobytu cizinců na území České republiky, zákona o azylu nebo zákona o dočasné ochraně cizinců).

Zákon vymezuje osoby, které jsou z určitých sociálních důvodů od poplatku **osvobozeny**. Poplatku nepodléhá osoba nevidomá, osoba, která je považována za závislou na pomoci jiné fyzické osoby podle zákona upravujícího sociální služby, a osoba, která je držitelem průkazu ZTP/P (zvláště těžce postižený s průvodcem) a její průvodce. Poplatku dále nepodléhají osoby mladší 18 let nebo osoby vykonávající na území obce sezónní práci pro právnickou nebo podnikající fyzickou osobu.

Předmětem poplatku je úplatný pobyt trvající nejvýše 60 po sobě jdoucích kalendářních dnů u jednotlivého poskytovatele pobytu. Předmětem poplatku není pobyt, při kterém je na základě zákona omezoována osobní svoboda, nebo pobyt ve zdravotnickém zařízení

poskytovatele lůžkové péče, pokud je tento pobyt hrazenou zdravotní službou podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění nebo pokud je její součástí.

Základem poplatku je počet započatých dnů pobytu, s výjimkou dne počátku pobytu.

Sazba poplatku je až 50 Kč. Poplatek z pobytu se vypočte jako součin základu poplatku a sazby poplatku.

Plátcem poplatku je poskytovatel úplatného pobytu (tj. osoba, která poplatníkovi poskytuje pobyt za úplatu). Ten je povinen od poplatníka místní poplatek vybrat a odvést správci poplatku ve lhůtě stanovené v obecně závazné vyhlášce.

Plátce poplatku je povinen vést v listinné nebo elektronické podobě **evidenční knihu**, za každé zařízení nebo místo, kde poskytuje úplatný pobyt. Do evidenční knihy zapisuje údaje týkající se fyzické osoby, které poskytuje úplatný pobyt (např. její jméno, den počátku a konce pobytu, datum narození a číslo a druh průkazu totožnosti).

7.4.2.3 Místní poplatek za užívání veřejného prostranství

Poplatníkem poplatku jsou osoby, které využívají veřejné prostranství některým ze zvláštních způsobů, jak je taxativně vymezuje zákon o místních poplatcích.

Předmětem poplatku je zvláštní užívání veřejného prostranství, vymezeného obcí v obecně závazné vyhlášce, kterým je

- provádění výkopových prací,
- umístění dočasných staveb a zařízení sloužících k poskytování prodeje a služeb,
- umístění stavebních nebo reklamních zařízení,
- umístění zařízení cirkusů, lunaparků a jiných obdobných atrakcí,
- umístění skládek,
- vyhrazení trvalého parkovacího místa,
- užívání veřejného prostranství ke kulturním, sportovním, reklamním účelům nebo užívání veřejného prostranství pro potřeby tvorby filmových a televizních děl.

Obecně je pojem **veřejné prostranství** vymezen v § 34 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů. Veřejným prostranstvím jsou všechna náměstí, ulice, tržiště, chodníky, veřejná zeleň, parky a další prostory přístupné každému bez omezení, tedy sloužící obecnému užívání, a to bez ohledu na vlastnictví k tomuto prostoru. Podrobnější úpravu veřejného prostranství provede obec v obecně závazné vyhlášce, kde určí podle § 14 odst. 4 zákona o místních poplatcích, která místa v obci podléhají zpoplatnění místním poplatkem za užívání veřejného prostranství. Určení těchto míst, která jsou obcí stanovena ve vyhlášce jako zpoplatňované veřejné prostranství, musí být jasné a přesné.

Osvobozeny od poplatku jsou držitelé průkazu ZTP nebo ZTP/P, kterým je vyhrazeno trvalé parkovací místo, a pořadatelé akcí pořádaných na veřejném prostranství, pokud je celý výtěžek těchto akcí odveden na charitativní a veřejně prospěšné účely. Výtěžkem se rozumí

finanční částka, která pořadateli zůstane z celkových příjmů souvisejících s pořádanou akcí na veřejném prostranství po odečtení nákladů na její uspořádání.

Základem poplatku je výměra užívaného veřejného prostranství v m².

Sazba poplatku činí až 10 Kč za každý i započatý m² a každý i započatý den. Za užívání veřejného prostranství formou umístění prodejních, reklamních zařízení, lunaparků a jiných atrakcí může obec sazbu poplatku zvýšit až na její desetinásobek. Obec je dále oprávněna určit poplatek jako týdenní, měsíční nebo roční, a to paušální částkou.

7.4.2.4 Místní poplatek ze vstupného

Poplatníkem poplatku je osoba pořádající kulturní, sportovní, prodejní nebo reklamní akci, pokud je podmínkou účasti na nich zaplacení vstupného. Vstupným se rozumí peněžitá částka, kterou je účastník akce povinen zaplatit za to, že se jí může zúčastnit, bez ohledu na to, jakým způsobem je označováno, např. povinná konzumace, místenka.

Předmětem poplatku je vybrané vstupné snížené o daň z přidané hodnoty, je-li v ceně vstupného obsažena. Poplatku podléhají pouze „jednorázově“ pořádané a zákonem o místních poplatcích vymezené akce, nikoliv vstupné na hrady a zámky, na stálé výstavy a expozice.

Od poplatku je **osvobozeno** vstupné na akce, u nichž je celý výtěžek odveden na charitativní a veřejně prospěšné účely. Výtěžkem se rozumí finanční částka, která pořadateli akce zůstane z celkových příjmů souvisejících s pořádanou akcí (nejen příjem ze vstupného) po odečtení celkových nákladů na její uspořádání.

Základem poplatku je úhrnná částka vybraného vstupného z pořádané akce.

Sazba poplatku je až 20 % ze základu poplatku. Obec může po dohodě s poplatníkem stanovit poplatek paušální částkou.

7.4.2.5 Místní poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst

Poplatníkem poplatku jsou osoby, kterým bylo vydáno povolení k vjezdu do částí obce nebo města, do kterých je jinak vjezd zakázán příslušnou dopravní značkou.

Předmětem poplatku je vydání povolení k vjezdu do vybraných míst, kam je jinak vjezd motorovým vozidlům příslušnou dopravní značkou zakázán.

Od poplatku jsou **osvobozeny** fyzické osoby přihlášené ve vybraném místě (přihlášené k trvalému pobytu podle zákona o evidenci obyvatel, nebo mající ohlášené místo pobytu podle zákona o pobytu cizinců na území České republiky, zákona o azylu nebo zákona o dočasné ochraně cizinců) nebo vlastní v tomto místě nemovitou věc, dále osoby těmto osobám blízké včetně manželů těchto osob a jejich dětí. Poplatek také neplatí osoby, které ve vybraném místě užívají nemovitou věc k podnikání nebo veřejně prospěšné činnosti. Osvobození ze zákona se vztahuje i na osoby, které jsou držiteli průkazu ZTP nebo ZTP/P a jejich průvodce.

Základem poplatku je počet dní, pro které bylo vydáno povolení k vjezdu.

Sazba poplatku je až 200 Kč za každý započatý den, bez ohledu na frekvenci jednotlivých vjezdů za den. Obec může po dohodě s poplatníkem stanovit v obecně závazné vyhlášce poplatek také paušální částkou.

7.4.2.6 *Místní poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace*

Poplatníkem poplatku je vlastník stavebního pozemku zhodnoceného možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace vybudovanou obcí. Je-li stavební pozemek ve vlastnictví více osob, jsou povinny platit poplatek společně a nerozdílně.

Předmětem poplatku je stavební pozemek zhodnocený možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace, kterou na své náklady vybuodovala obec.

Základem poplatku je výměra zhodnoceného pozemku v m².

Sazbou poplatku je nejvýše rozdíl ceny stavebního pozemku s možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace a ceny stavebního pozemku bez možnosti připojení. Cena stavebního pozemku se stanoví v kalendářním roce, kdy nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí nebo nabylo právní moci kolaudační souhlas, pro předmětnou stavbu.

7.4.2.7 *Místní poplatky za komunální odpad*

Poplatky za komunální odpad lze vybírat od roku 2021, kdy nahradily do té doby upravený poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů. Mezi tyto poplatky patří **poplatek za obecní systém odpadového hospodářství** a **poplatek za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci**. Obec může zavést pro poplatkové období pouze jeden z těchto poplatků, přičemž volbu mezi těmito poplatky provede v obecně závazné vyhlášce obce.

Účel těchto místních poplatků je především **fiskální**, tj. získání peněžních prostředků na zajištění provozu odpadového hospodářství v obci.

7.4.2.7.1 *Místní poplatek za obecní systém odpadového hospodářství*

Místní poplatek za obecní systém odpadového hospodářství je založen na podobném principu, jako byl poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů. Jde o jednodušší z poplatků za komunální odpad. Jednoduchost jeho správy je ale vyvážena absencí vazby na skutečnou produkci odpadu a dokonce částečně i na to, zda poplatník poplatku v obci skutečně žije, nebo je v ní pouze přihlášen.

Poplatníkem poplatku je **z titulu pobytu** fyzická osoba přihlášená v obci (přihlášená k trvalému pobytu podle zákona o evidenci obyvatel, nebo mající ohlášené místo pobytu podle zákona o pobytu cizinců na území České republiky, zákona o azylu nebo zákona o dočasné ochraně cizinců).

Dále je poplatníkem poplatku **z titulu vlastnictví** fyzická osoba, která má ve vlastnictví nemovitou věc na území obce zahrnující byt, rodinný dům nebo stavbu pro rodinnou rekreaci, ve kterých není přihlášená žádná fyzická osoba (tj. fyzická osoba, která neplatí poplatek z titulu

pobytu). Má-li poplatkovou povinnost z titulu vlastnictví k jedné nemovité věci více osob, jsou povinny platit poplatek společně a nerozdílně.

Předmětem poplatku je samotná možnost využívat obecní systém odpadového hospodářství bez ohledu na to, zda a nakolik je tato možnost poplatníkem skutečně využívána. Tato možnost je založena buď přihlášením poplatníka v obci nebo vlastnictvím nemovité věci na území obce zahrnující byt, rodinný dům nebo stavbu pro rodinnou rekreaci, ve kterých není přihlášena žádná fyzická osoba.

V případě poplatku placeného z **titulu pobytu** je od poplatku **osvobozena** osoba, která je poplatníkem poplatku za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci v jiné obci a má v této jiné obci bydliště. Další skupinu osob osvobozených od poplatku z titulu pobytu tvoří osoby z některých důvodů umístěné v určitých zařízeních, jako je např. školské zařízení pro výkon ústavní nebo ochranné výchovy, zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc, domov pro osoby se zdravotním postižením nebo domov pro seniory.

Výši poplatku činí částka až 1200 Kč. Výše poplatku se snižuje o jednu dvanáctinu za každé **měsíční dílčí období**, na jehož konci je poplatník od poplatku osvobozen nebo nejsou splněny podmínky placení poplatku z titulu pobytu nebo z titulu vlastnictví (např. poplatník na konci daného měsíce nebyl přihlášen v obci).

7.4.2.7.2 Místní poplatek za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci

Místní poplatek za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci vychází ze skutečného množství vyprodukovaného odpadu, který byl odložen do soustředovacích nádob na tento odpad nebo na určená místa, případně z kapacity soustředovacích prostředků na poplatkové období. Odráží tak obecné principy práva životního prostředí „znečišťovatel platí“ (polluter pays) a „plat' tolik, kolik vyhodíš“ (pay as you throw). Tento poplatek je možné zavést ve dvou základních režimech. Buď jde o poplatek za množství (hmotnost nebo objem) vyprodukovaného odpadu, nebo jeho výše vychází z objednané kapacity soustředovacích sběrných prostředků.

Poplatníkem poplatku je fyzická osoba, která má v nemovité věci bydliště, nebo vlastník nemovité věci v případě, že v ní nemá bydliště žádná fyzická osoba. Na rozdíl od evidenčního kritéria přihlášení v obci u poplatku za obecní systém odpadového hospodářství se v tomto případě zohledňuje bydliště, tedy místo, kde se fyzická osoba zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale (pokud takové místo není, pak má fyzická osoba bydliště v místě, kde žije, kde má majetek, popřípadě místo, kde měla bydliště naposledy).

Předmětem poplatku je odkládání směsného komunálního odpadu z jednotlivé nemovité věci zahrnující byt, rodinný dům nebo stavbu pro rodinnou rekreaci, která se nachází na území obce. Odkládáním odpadu se zvláště rozumí jeho odkládání do soustředovacích sběrných nádob nebo na k tomu určená místa. Odkládáním odpadu z nemovité věci zahrnující byt nebo stavbu pro rodinnou rekreaci se pak rozumí odkládání odpadu, který vznikl v této nemovité věci, nebo v souvislosti s ní.

Obec při zavádění poplatku za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci musí zvolit, zda **základ** poplatku bude vycházet z

- a) **hmotnosti** komunálního odpadu odloženého z nemovité věci (hmotnostní základ),
- b) **objemu** komunálního odpadu odloženého z nemovité věci (objemový základ), nebo
- c) **objednané kapacity** soustředovacích sběrných prostředků na odpad pro nemovitou věc (kapacitní základ).

Obec může zvolit **pouze jeden typ základu**, a to pro celé území obce a pro celé poplatkové období. Přitom musí vzít v úvahu své technické možnosti, protože zavedení hmotnostního a objemového základu předpokládá, že bude schopná zjistit hmotnost či objem odloženého odpadu a přiřadit je ke konkrétní nemovité věci.

Základ poplatku se určuje pomocí **dílčích základů za každý jednotlivý kalendářní měsíc**. V každém kalendářním měsíci se dílčí základ určí tak, že se hmotnost, objem či kapacita rozdělí mezi počet poplatníků, kteří v nemovité věci měli na konci měsíce bydliště. Pokud v nemovité věci nemá bydliště žádná fyzická osoba (a poplatníkem je tedy vlastník této nemovité věci), případně na vlastníka celá hmotnost, celý objem nebo celá objednaná kapacita za dané dílčí období.

Obec může určit také **minimální základ dílčího poplatku**, a to maximálně 10 kg, pokud je základem hmotnost odpadu, nebo 60 l, pokud je základem objem odpadu nebo kapacita soustředovacích prostředků (na měsíc a poplatníka). K tomu může obec přistoupit proto, aby omezila motivaci obcházet poplatkovou povinnost tím, že se bude poplatník zbavovat komunálního odpadu nežádoucím způsobem (spalování vlastními silami, černé skládkování apod.).

Sazba poplatku za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci činí nejvýše 6 Kč za kg, pokud je základem hmotnost odpadu, nebo 1 Kč za l, pokud je základem objem odpadu nebo kapacita soustředovacích prostředků.

Poplatek se **vypočte** jako součet dílčích poplatků za jednotlivé kalendářní měsíce. Dílčí poplatek za kalendářní měsíc se pak vypočte jako součin dílčího základu zaokrouhleného na celé jednotky nahoru (tedy množství odloženého odpadu nebo objem objednané kapacity) a sazby pro tento dílčí základ.

Poplatek za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci má **plátce poplatku**, který je povinen poplatek od poplatníka vybrat a odvést ho správci poplatku. Plátcem poplatku je společenství vlastníků jednotek, pokud pro daný dům (který je součástí předmětné nemovité věci) vzniklo. V ostatních případech je plátcem poplatku vlastník nemovité věci.

7.4.3 Další konstrukční prvky místních poplatků

Výpočet poplatku je zpravidla ten, že poplatek se určí jako součin základu poplatku a sazby poplatku. To neplatí v případech, kdy je určena přímo výše poplatku určitou částkou (např. u poplatku za obecní systém odpadového hospodářství), nebo v případech, kdy má poplatek dílčí období, kdy se sčítají součiny dílčích základů poplatku a sazeb pro tyto dílčí základy.

Místní poplatky jsou zpravidla jednorázové. Některé mají **poplatkovým obdobím** kalendářní rok.

Rozpočtové určení poplatku již bylo zmíněno výše. Místní poplatky jsou výlučně příjmem obecního rozpočtu.

7.4.4 Zavedení místních poplatků

Zavedení místních poplatků patří do **samostatné působnosti** obce. Zastupitelstvo obce za tímto účelem vydá **obecně závaznou vyhlášku**. Tento orgán obce je povinen zajistit nejen věcnou správnost vyhlášky, ale i její soulad s právními předpisy.

Z hlediska věcné tvorby obecně závazné vyhlášky k zavedení příslušného místního nebo místních poplatků je nejdůležitější ustanovení § 14 zákona o místních poplatcích. V obecně závazné vyhlášce obec musí upravit sazbu poplatku, lhůtu pro podání ohlášení, nevyloučí-li povinnost ohlášení podat, a splatnost poplatku. Do pravomoci zastupitelstva obce související se zavedením místního poplatku patří i stanovení dalšího osvobození od poplatku nebo úlevy na poplatku nad rámec obligatorního zákonného vymezení. Fakultativně může dále obec stanovit další způsob placení a jemu odpovídající den platby poplatku, než je způsob placení a den platby podle daňového řádu, nebo delší lhůtu pro oznámení změn v podaném ohlášení. V případě některých místních poplatků stanoví obecně závazná vyhláška i další prvky nezbytné pro určení těchto poplatků (např. místa, která podléhají poplatku za užívání veřejného prostranství).

7.4.5 Správa místních poplatků

Samotný zákon o místních poplatcích stanoví jen některé podrobnosti týkající se správy místních poplatků, přičemž pro ostatní procesní postupy se pro řízení o poplatcích subsidiárně použije daňový řád. Podle § 15 odst. 1 zákona o místních poplatcích je správcem místních poplatků obecní úřad. Tento orgán obce je tak v **přenesené působnosti** oprávněn provádět celou správu poplatků, kterou se rozumí povinnost činit veškerá opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění poplatkových povinností, zejména poplatkové subjekty vyhledat, včas a ve správné výši nezaplacené poplatky vyměřit, evidovat a zajistit jejich zaplacení v náhradní lhůtě splatnosti, případně nedoplatky vymáhat.

Je třeba zdůraznit, že místní poplatky se standardně nevyměřují, pokud nejde o případy, kdy **nebyly včas zaplacený nebo odvedeny**. V takovém případě může správce poplatku uložit sankci v podobě **zvýšení poplatku** až na trojnásobek. Dojde-li ke vzniku nedoplatku u poplatníka, který je nezletilý a nenabyl plné svéprávnosti nebo který je ke dni splatnosti omezen ve svéprávnosti a byl mu jmenován opatrovník spravující jeho jmění, přechází jeho poplatková povinnost na jeho zákonného zástupce nebo opatrovníka a správce poplatku vyměří nezaplacený poplatek místo nezletilému poplatníkovi jeho zákonnému zástupci nebo opatrovníkovi.

Specifikem je **vyměřování místního poplatku za odkládání komunálního odpadu z nemovité věci** v případě, kdy obec zvolila v obecně závazné vyhlášce základ dílčího poplatku vycházející z **hmotnosti nebo objemu odpadu** odloženého z nemovité věci. V takovém případě vyměří správce poplatku plátcí poplatek platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. Není-li takový plátc, vyměří správce poplatku poplatek poplatníkovi.

Správce poplatku je oprávněn rozhodnout o **prominutí místního poplatku za obecní systém odpadového hospodářství** na základě individuální žádosti poplatníka z důvodu odstranění tvrdosti a o prominutí všech místních poplatků z důvodu vzniku mimořádné zejména živelné události.

8. JINÁ OBDOBNÁ PENĚŽITÁ PLNĚNÍ

8.1 Pojem jiných obdobných peněžitých plnění

Jiná obdobná peněžitá plnění jsou zbytkovou kategorií, kam lze zařadit všechna ostatní peněžitá plnění, která jsou daňovým příjmem veřejných rozpočtů a která zároveň nejsou daní v užším slova smyslu ani poplatkem. Právě kvůli tomu, že do této kategorie spadají plnění různého charakteru, není možné souhrnně stanovit jejich charakteristické znaky, neboť ty se u jednotlivých druhů jiných obdobných peněžitých plnění odlišují.

8.2 Druhy jiných obdobných peněžitých plnění

Pod pojem jiných obdobných peněžitých plnění lze podřadit zejména veřejná pojistná, cla, odvody, příspěvky, dávky a úhrady.

8.2.1 Veřejná pojistná

Veřejná pojistná **zahrnují** zejména pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na sociální zabezpečení.

Z hlediska **charakteristiky** daní lze o veřejných pojistných říci, že se jedná o zákonná peněžitá plnění, která jsou nenávratná, nedobrovolná, podmíněně ekvivalentní, nesankční a spravovaná státem nebo jinými osobami veřejného práva, případně osobami soukromého práva vykonávajícími veřejnou správu.

O tom, že se v případě veřejných pojistných jedná o plnění **peněžité** povahy, není pochyb. **Zákonnost** je v jejich případě dovozována nikoliv z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, které se týkají jen daní a poplatků, ale z čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle které lze povinnosti ukládat pouze na základě zákona.

Veřejná pojistná jsou zcela jistě **nenávratná**, neboť se zásadně nevrací, přičemž za vracení nelze považovat výplatu dávek na základě tohoto pojištění. Jsou také plněním **nedobrovolným**, neboť jsou uloženy jako povinnost zákonem.

Podmíněná ekvivalentnost je základním znakem veřejných pojistných, neboť ten, kdo plnění poskytuje, může, ale nemusí dostat v budoucnu za tuto platbu protiplnění ve formě dávky. Poskytnutí protiplnění je totiž vázáno na vznik určité události.

Veřejná pojistná jsou kromě výše zmíněné charakteristiky také obdobně jako daně veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla účelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.

8.2.2 Cla

V současné době není clo řazeno pod pojem daň v užším slova smyslu, jedná se tedy o plnění, které se dani blíží.

Clo je možné označit za **zákonné peněžité plnění, které je nedobrovolné, nenávratné, neekvivalentní, nesankční a spravované státem. Toto plnění je příjmem veřejného rozpočtu, a to příjmem neúčelovým, řádným, pravidelným a plánovaným.** Vzhledem

k tomu, že clo naplňuje všechny obligatorní i fakultativní znaky daně, může být považováno i za zvláštní druh daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že clo lze platit jen v penězích, naturální plnění tedy není možné a dále že je ukládáno jen na základě zákona (podle čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod). Clo se těm, kdo ho zaplatili, zásadně nevrací, a proto je plněním nenávratným. Nedobrovolnost zase spočívá v tom, že povinnost platit clo je uložena zákonem, nikoliv převzata smluvně.

Ohledně **ekvivalence** cla není názor na tuto problematiku jednotný, nicméně vzhledem k tomu, že za zaplacení cla není poskytováno žádné přímé, konkrétní a bezprostřední protiplnění ze strany státu, je možné hovořit o neekvivalentnosti cla.

Clu lze v zásadě dělit na cla **vývozní**, **dovozní** a **průvozní**. V současné době se používají v zásadě pouze cla dovozní.

8.2.3 Ostatní jiná obdobná peněžítá plnění

Mezi ostatní jiná obdobná peněžítá plnění lze řadit zejména odvody, dávky, příspěvky nebo úhrady.

Odvody jsou v právním řádu upraveny v celé řadě právních předpisů, nicméně používání pojmu odvod k označení peněžitého plnění obdobného daní není zcela vhodné, neboť pojem odvod je častěji používán ve smyslu odvodu daně nebo poplatku v případě, kdy je dané plnění povinen za poplatníka odvést plátce daně. Mezi odvody řadíme zejména odvod z elektřiny ze slunečního záření, odvod do Vinařského fondu nebo odvod za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu.

Stejně jako v předchozím případě je pojem **úhrady** v právním řádu České republiky používán i v jiné souvislosti než je peněžíté plnění plynoucí do veřejného rozpočtu většinou v souvislosti s úhradou dluhů nebo nákladů. Jedná se tedy spíše o pojem soukromého práva, přesto lze najít i takové úhrady, které mají charakter peněžitého plnění podobného daním. Jedná se například o úhradu z dobývacího prostoru a úhradu z vydobytých nerostů podle horního zákona.

V případě **příspěvků** je situace obdobná. Příspěvky se v právním řádu České republiky vyskytují spíše v jiné souvislosti než jako peněžítá plnění, která jsou příjmem veřejného rozpočtu. Lze se s nimi spíše setkat v oblasti soukromého práva nebo jako s výdaji z veřejných rozpočtů. Těch, které mají obdobný charakter jako daně, je velmi málo, například příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Lze tedy uzavřít, že pojem jiných obdobných peněžitých plnění je velmi široký a lze pod něj zařadit celou řadu různorodých plnění. Nicméně s výjimkou cla a veřejných pojistných jiná obdobná peněžítá plnění naplňují buď znaky daně, nebo poplatku, a proto by takto měla být i označena. Ovšem z různých důvodů tomu tak není.

9. HAZARDNÍ HRY

9.1 *Právní úprava hazardních her v českém právním řádu*

Problematiku hazardních her upravuje s účinností od 1. ledna 2017 zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o hazardních hrách“). Současně se zákonem o hazardních hrách byl přijat také zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z hazardních her“).

Zákon o hazardních hrách přinesl řadu zásadních změn oproti tehdejší právní úpravě, tj. zákonu č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích a jiných podobných hrách“). Právní úprava v zákoně o loteriích a jiných podobných hrách vykazovala značné množství nedostatků jak věcného, tak legislativního charakteru. V obsahové rovině tento zákon nevytvářel dostatečně efektivní zábrany před neúměrným nárůstem podnikatelských aktivit v této oblasti a před projevy některých negativních společenských jevů, jež jsou s touto činností vzhledem k její značně specifické povaze spojeny. Nevyhovující byla také systematika zákona, pojmová a institucionální roztržitost a nepřehlednost, nerespektování technologického vývoje a nedostatečná ochrana společnosti před nežádoucími vlivy hazardních her.

Zákon o hazardních hrách zohlednil upozornění Evropské komise ve věci porušení povinnosti podle čl. 258 Smlouvy o fungování Evropské unie č. 2009/4482, stanoviska a závěry Ústavního soudu České republiky, doporučení veřejného ochránce práv a rovněž závěry studie o sociálně patologických dopadech hazardních her v České republice „Hazardní hraní v České republice a jeho dopady“.

Primární cíle zákonů týkajících se hazardních her byly zejména:

- ochrana sázejících,
- úprava provozování hazardních her prostřednictvím internetu,
- otevření českého trhu hazardních her,
- převedení dozoru na Celní správu České republiky,
- zavedení opatření pro boj s nelegálními internetovými provozovateli,
- nový postup povolovacího řízení,
- zavedení informačního systému provozování hazardních her,
- zvýšení a zefektivnění výběru daní.

Ochrana sázejících

Zákon o hazardních hrách upravuje několik opatření k předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her. Některá z těchto opatření se vztahují jak na hazardní hry provozované prostřednictvím veřejné sítě internet, tak i land-based (v kamenných provozovnách), jiná naopak cílí pouze na internetové provozování.

Od konce roku 2020 byl zprovozněn Rejstřík osob vyloučených z účasti na hazardních hrách, kdy osobám zapsaným do tohoto rejstříku nesmí provozovatel umožnit účast na hazardní hře. Toto ochranné opatření dopadá na všechny druhy hazardních her provozované prostřednictvím internetu a hazardní hry provozované v herních prostorech.

Dále je zakotveno povinné nastavení sebeomezujících opatření, případně možnost jejich nastavení jednotlivě odmítnout. Jde například o možnost sázejícího si předem nastavit např. maximální výši sázek za den, měsíc, výši čisté prohry za měsíc atd.

Úprava provozování hazardních her prostřednictvím internetu

Zákon o hazardních hrách umožňuje vydání povolení k provozování některých druhů hazardních her prostřednictvím internetu, konkrétně se jedná o loterii, kursovou sázku, totalizátorovou hru, bingo, technickou hru a v určité míře i živou hru.

Otevření českého trhu hazardních her

Zákon o hazardních hrách na rozdíl od předchozí právní úpravy umožňuje vydání povolení k provozování hazardních her také právnickým osobám, které mají sídlo na území Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru. V zákoně jsou stanoveny podmínky pro provozování hazardních her, které platí jak pro české tak i pro zahraniční subjekty se sídlem na území Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru, a to na základě principu srovnatelnosti podmínek. Podmínky jsou nediskriminační a platí pro všechny subjekty stejně, v rámci povolovacího řízení není rozlišováno, zda se jedná o právnickou osobu se sídlem v České republice či na území Evropské unie, příp. Evropského hospodářského prostoru.

Převedení dozoru na Celní správu České republiky

Vzhledem k tomu, že je v některých případech při provádění kontrol nutné zajištění pořádku, vykonávají dozor v oblasti hazardních her orgány Celní správy České republiky, která je mj. ozbrojeným bezpečnostním sborem, a v některých případech rovněž Ministerstvo financí.

Opatření pro boj s nelegálními internetovými provozovateli

Instituty blokace internetových stránek či plateb umožňují zabránit nebo ztížit nelegální provozování nepovolených internetových her, a to mimo jiné za účelem ochrany našich hráčů hrajících u zahraničních provozovatelů.

Nový postup povolovacího řízení

Zákon o hazardních hrách upravuje zásadně dvoustupňový systém povolovacího řízení. Ministerstvo financí uděluje základní povolení k provozování určeného druhu hazardní hry. K provozování binga, technické hry a živé hry provozovaných způsobem land-based je dále nutné disponovat povolením k umístění herního prostoru, jež uděluje v přenesené působnosti obecní úřad obce, v jehož územním obvodu se má nacházet herní prostor, ve kterém mají být příslušné hazardní hry provozovány.

Zavedení informačního systému provozování hazardních her

Informační systém pro provozování hazardních her slouží k zajištění efektivní státní správy, dozoru nad plněním zákonných povinností, ochraně účastníků hazardní hry a veřejného

zájmu, kontrole finančních a herních dat, předcházení podvodům a praní špinavých peněz a provádění dalších analýz. Systém je plně funkční od konce roku 2020.

Zvýšení a zefektivnění výběru daní

V roce 2017 byla zavedena daň z hazardních her, která je upravena samostatným zákonem o dani z hazardních her. Tato daň nahradila původní odvod z loterií a jiných podobných her upravený v zákoně o loteriích a jiných podobných hrách. Blíže k této dani viz kapitola 9.4.

K zákonu o hazardních hrách je vydáno i několik prováděcích právních předpisů. Konkrétně jde o:

- vyhlášku č. 439/2016 Sb., o požadavcích na minimální náležitosti výstupních dokumentů odborného posuzování a osvědčování a o jejich poskytování orgánům vykonávajícím státní správu v oblasti provozování hazardních her,
- vyhlášku č. 208/2017 Sb., kterou se stanoví rozsah technických parametrů pro zařízení, jejichž prostřednictvím jsou provozovány hazardní hry, požadavků na ochranu a uchovávání herních a finančních dat a jejich technické parametry a
- vyhlášku č. 10/2019 Sb., o způsobu oznamování a zasilání informací a přenosu dat provozovatelem hazardních her, rozsahu přenášených dat a jiných technických parametrech přenosu dat.

Oblasti hazardních her se dotýká i zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů. V tomto zákoně jsou důležitá ustanovení na ochranu před závislostí na hazardním hraní, jako je například zákaz reklamy na hazardní hru provozovanou bez základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ustanovení, že reklama na hazardní hru nesmí být zaměřena na osoby mladší 18 let.

S provozováním hazardních her rovněž souvisí zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje způsob provedení identifikace hráčů a způsob uchování identifikačních údajů.

9.2 Hazardní hry a jejich druhy

Hazardní hrou se rozumí hra, sázka nebo los, do nichž sázející vloží sázku, jejíž návratnost se nezaručuje, a o výhře nebo prohře rozhoduje zcela nebo zčásti náhoda nebo neznámá okolnost. Touto náhodou nebo předem neznámou okolností může být například tažení určitého čísla, zastavení kuličky na určitém čísle ruletového kola, vygenerování totožných symbolů v horizontální pozici u válcových her technického herního zařízení nebo výsledek sportovního utkání. Předpokladem je skutečnost, že tato náhoda nebo předem neznámá okolnost není nikomu známa, tedy nejen provozovateli hazardní hry, ale ani sázejícímu. Zároveň musí být zaručeno, že výsledek hazardní hry není možné ovlivnit. Pokud by nebyly zaručeny veškeré výše uvedené předpoklady, nebylo by možné takovou hazardní hru povolit, resp. vydat Ministerstvem financí základní povolení k jejímu provozování.

Zákon o hazardních hrách obsahuje taxativní, tedy úplný výčet jednotlivých druhů hazardních her uvedený v § 3 odst. 2 zákona o hazardních hrách, který nesmí být rozšiřován nebo měněn. Druh hazardní hry neuvedený v tomto ustanovení, nesmí být provozován. Za porušení tohoto zákazu může být uložena pokuta až do výše 1 mil. Kč v případě fyzické osoby a až do výše 50 mil. Kč v případě právnické osoby a podnikající fyzické osoby.

Jednotlivé druhy hazardních her podle zákona o hazardních hrách jsou následující:

- loterie,
- kursová sázka,
- totalizátorová hra,
- bingo,
- technická hra,
- živá hra,
- tombola a
- turnaj malého rozsahu.

Loterie

Loterií se rozumí číselná loterie, peněžitá loterie, věcná loterie a okamžitá loterie. Loterie je možné provozovat způsobem land-based, tedy tak, že se sázky přijímají v kamenných provozovnách (např. trafiky, provozovny kursových sázek apod.), nelze však přijímat sázky na loterie v hernách a kasinech. Provozování loterie povoluje zákon o hazardních hrách nově rovněž prostřednictvím internetu. V tomto případě je pak účast na internetové loterii podmíněna registrací účastníka hazardní hry.

Kursová sázka

Kursová sázka je hazardní hra, u níž je výhra podmíněna uhodnutím sázkové příležitosti, kterou se rozumí zejména sportovní výsledek nebo událost veřejné pozornosti. Za událost veřejné pozornosti je možné považovat pouze takovou událost, která má veřejný charakter, tj. její výsledek je veřejně ověřitelný a zjištělný, a především je předmětem pozornosti (zájmu) určité části veřejnosti – např. výsledek voleb, počasí (teplota na určitém místě v určitém čase), aj. Výše výhry je přímo úměrná výhernímu poměru, ve kterém byla sázka přijata, a výši sázky.

Totalizátorová hra

Totalizátorová hra je stejně jako kursová sázka hazardní hra, u níž je výhra podmíněna uhodnutím sázkové příležitosti, nicméně výše výhry je závislá na poměru počtu výherců k celkové výši sázek a předem stanovenému podílu výher.

Bingo

Bingo představuje druh hazardní hry, u které je předpokladem výhry nejrychlejší dosažení předem stanoveného vzorce na sázkovém tiketu. Každý sázkový tiket má odlišné uspořádání čísel. Výhra ve hře je založena na sestavení provozovatelem předem definovaného

vzorci (např. linie nebo diagonála) z čísel uvedených na sázkovém tiketu. Tento vzorec je ponechán na volném uvážení provozovatele, avšak musí být vždy vybrán ze vzorců uvedených ve schváleném herním plánu Ministerstvem financí. Hra probíhá vyplňováním tohoto vzorce na sázkovém tiketu na základě postupného losování čísel, které se provádí veřejně. U binga není předem určen počet účastníků a ani výše herní jistiny. Zákon o hazardních hrách nestanovuje přesné obsahové podmínky sázkového tiketu, neboť na mezinárodním poli existuje několik verzí této hazardní hry, které se odlišují právě tvarem, resp. počtem číselných polí sázkového tiketu.

Technická hra

Technická hra je hazardní hra provozovaná prostřednictvím technického zařízení přímo obsluhovaného sázejícím. Tato definice zahrnuje veškeré typy hazardních her, které jsou provozovány prostřednictvím jakéhokoliv technického zařízení přímo obsluhovaného sázejícím. Jedná se o zcela novou kategorii povolovaných hazardních her, která je založena na principu technické neutrality, tj. zákon nerozlišuje druh či uspořádání použitého technického zařízení. Tato kategorie je všeobecná a je vytvořena do budoucna s ohledem na neustálý technologický a informační vývoj. Technickou hrou se rozumí zejména válcová hra, elektromechanická ruleta a elektromechanické kostky. Technickou hru lze provozovat pouze v herním prostoru nebo prostřednictvím internetu.

Živá hra

Živá hra je hazardní hrou, ve které sázející hrají proti krupiérovi, nebo jeden proti druhému u hracích stolů živé hry s doprovodnou rolí krupiéra, aniž by byl předem určen počet sázejících a výše sázky do jedné hry. Úkolem krupiéra je tak vykonávat veškeré činnosti související s řízením hry, přerozdělováním žetonů a dohledem nad dodržováním veškerých pravidel s hrou spojených. Vzájemná interakce hráčů mezi sebou, popřípadě hráčů s krupiérem odlišuje a zároveň definuje i živou hru jako takovou a tvoří její nezastupitelný charakteristický prvek. Živá hra probíhá u hracích stolů, z čehož plyne, že ji nelze provozovat prostřednictvím technických zařízení. Živou hrou se rozumí zejména ruleta (mechanické zařízení s ruletovým kolem), karetní hra (např. Black Jack), a to provozovaná i formou turnaje (poker), a hra v kostky. Živou hru lze provozovat pouze v kasinu nebo prostřednictvím internetu.

Tombola

Tombola je hazardní hra, u níž se výhry rozdělují na základě slosování, do kterého se zahrnou pouze prodané sázkové tikety. Sázkové tikety lze prodávat a výhry vydávat pouze v den a na místě slosování. Tombolu je možné provozovat pouze land-based a je ohlašovanou hazardní hrou. Tombolu s herní jistinou nižší než 100 000 Kč je možné provozovat bez ohlášení.

Turnaj malého rozsahu

Turnaj malého rozsahu je hazardní hra provozovaná na principu turnaje v karetní hře vyřazovacího typu, jehož se mohou účastnit nejméně 3 a nejvýše 90 účastníků hazardní hry, přičemž úhrnný vklad jednotlivého účastníka hazardní hry do jednoho turnaje nesmí převýšit 500 Kč za 24 hodin. Turnaj malého rozsahu je ohlašovanou hazardní hrou. Stejně jako tombolu jej lze provozovat pouze způsobem land-based, nikoli jako internetovou hru.

9.3 Účastník hazardní hry, sázející, vklad a sázka

Pro účely právní úpravy hazardních her se **účastníkem hazardní hry** rozumí fyzická osoba, která se k účasti na hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad. V případě internetové hry platí, že účastníkem hazardní hry je pouze fyzická osoba, která má bydliště na území České republiky. Neprokáže-li provozovatel hazardní hry, že fyzická osoba, která se účastní internetové hry na území České republiky, má bydliště v jiném státě, má se za to, že má bydliště na území České republiky.

Naproti tomu **sázejícím** se rozumí účastník hazardní hry, který zaplatil sázku.

Vkladem je podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o hazardních hrách jakékoliv plnění, opravňující k účasti na hazardní hře, které představuje zejména (i) jedna nebo více sázek, nebo (ii) další plnění stanovená provozovatelem, která kromě sázky opravňují účastníka hazardní hry k účasti na hazardní hře. Podle § 7 odst. 4 zákona o hazardních hrách se zakazuje přijímání nepeněžních vkladů. Vklady proto lze rozdělit do dvou skupin, a sice na sázky a jiné vklady, které představují například manipulační poplatek nebo vstupné do kasina.

Sázka představuje užší pojem než je vklad do hazardní hry, jehož je součástí. Sázka je (vedle náhody a výhry) jedním ze tří pojmových znaků hazardní hry. Zákon ji definuje jako sázejícím dobrovolně určené nevratné plnění, které bude porovnáváno s výsledkem hazardní hry, včetně

- rozdílu mezi nabízenou cenou zboží nebo služby a jejich cenou obvyklou; za cenu obvyklou se považuje cena stanovená podle zákona upravujícího oceňování majetku, a
- částky převyšující cenu za volání nebo odeslání textové nebo multimediální zprávy vyplývající ze smlouvy mezi účastníkem hazardní hry a poskytovatelem služeb elektronických komunikací.

9.4 Daň z hazardních her

Právní úprava daně z hazardních her je obsažena v zákoně o dani z hazardních her. Z hlediska dělení daní je daň z hazardních her atypická a obvykle se řadí mezi přímé daně ostatní.

9.4.1 Konstrukční prvky daně z hazardních her

9.4.1.1 Subjekt daně

Poplatníkem daně z hazardních her je ten, kdo provozuje hazardní hry, ať už je z tuzemska nebo ze zahraničí a ať už je držitelem základního povolení nebo ohlásil hazardní hru (legální provozovatel), nebo hazardní hru provozuje, aniž by byl držitelem základního povolení nebo hru ohlásil (nelegální provozovatel). Nelegální provozovatelé tak nejsou daňově zvýhodněni oproti legálním provozovatelům.

9.4.1.2 Předmět daně

Předmětem daně je obecně **provozování hazardní hry** na území České republiky pro účastníky hazardní hry.

Předmětem daně naopak není provozování tombol s herní jistinou ve výši 100 000 Kč a méně.

Zákon o dani z hazardních her reaguje na rozvoj internetových her, proto je specificky řešeno, kdy je hazardní hra provozována na území České republiky a pro koho musí být internetová hazardní hra provozována, aby byla předmětem daně. Internetová hazardní hra je provozována na území České republiky, je-li i jen z části zaměřena nebo cílena mimo jiné na osoby, které mají bydliště na území České republiky. Účastníkem internetové hazardní hry pak zákon rozumí fyzickou osobu, která se ke hře registrovala nebo zaplatila vklad a zároveň má bydliště na území České republiky. Tím má být dosaženo toho, aby byl co nejvíce naplněn princip zdanění internetových her v místě, kde dochází k jejich spotřebě a kde se projevují jejich negativní následky.

9.4.1.3 Základ daně

Základ daně z hazardních her je **valorický** a je jím částka, o kterou úhrn přijatých vkladů převyšuje součet úhrnu vyplacených výher a úhrnu vrácených vkladů. Do 31. března 2019 byla základem částka, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšoval úhrn vyplacených výher. Došlo tak ke změně uplatňování vrácených vkladů v základu daně.

9.4.1.4 Sazba daně

Sazba daně je poměrná **lineární a diferenciovaná** v závislosti na druhu hazardní hry. Pro technické hry a loterie je stanovena sazba 35 %, pro ostatní taxativně vymezené druhy her je stanovena sazba 23 %.

Pro technické hry je stanovena i tzv. **minimální dílčí daň**. Výše minimální dílčí daně z technických her se určí podle počtu povolených herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení, a to na 9 200 Kč za herní pozici za čtvrtletí (tj. cca 100 Kč za herní pozici a den). Pokud by dílčí daň vypočtená podle zákona byla nižší než tato minimální dílčí daň, je dílčí daní minimální dílčí daň.

Herní pozicí se přitom rozumí přístupové místo k technické hře, jehož prostřednictvím je možné technickou hru ovládat a které je součástí technického zařízení.

9.4.1.5 Výpočet daně

Daň za hazardních her se vypočte jako součet dílčích daní.

Dílčí daň se vypočte jako součin dílčího základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby pro tento dílčí základ daně.

9.4.1.6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je **kalendářní čtvrtletí**.

9.4.1.7 Rozpočtové určení daně

Výnos daně z hazardních her je rozdělován mezi státní rozpočet a rozpočty obcí, a to obecně v poměru 70 % pro státní rozpočet a 30 % pro rozpočty obcí. Mezi jednotlivé rozpočty obce se výnos rozděluje stejně jako výnos daně z příjmů právnických osob.

Výjimkou je výnos z technických her, který je z 65 % příjmem rozpočtů obcí a z 35 % příjmem státního rozpočtu. Pro účely rozdělení příslušného podílu na části tohoto výnosu mezi jednotlivé obce je rozhodující počet povolených herních pozic v dané obci k celkovému počtu povolených herních pozic na území České republiky.

Príslušenství daně z hazardních her je v zájmu lepší a jednodušší spravovatelnosti vždy v celém rozsahu příjmem státního rozpočtu.

9.4.2 Správa daně z hazardních her

Správa daně z hazardních her se řídí zákonem o dani z hazardních her a podpůrně daňovým řádem.

Správce daně z hazardních her je výlučně Specializovaný finanční úřad.

Daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání k dani z hazardních her se podává pouze elektronicky, a to datovou zprávou. Daňové přiznání je třeba podat **do 25 dnů** po skončení zdaňovacího období (kalendářního čtvrtletí). Ve stejné lhůtě je daň z hazardních her **splatná**.

Zákon o dani z hazardních her upravuje speciální úpravu stanovení daně, tzv. **samovyměření a samodoměření daně**. Samovyměření daně spočívá v tom, že daň je poplatníkovi vyměřena přímo ze zákona ve výši tvrzené v daňovém přiznání. Daň se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty k podání daňového přiznání. V případě, že poplatník daňové přiznání nepodá, je mu vyměřena daň ve výši 0 Kč. Pokuta za opožděné tvrzení daně se proto v tomto případě neuplatní.

V případě samodoměření je daň poplatníkovi doměřena na základě dodatečného daňového přiznání ke dni jeho podání, a to ve výši rozdílu mezi poslední známou daní a daní tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání. Doměření daně může proběhnout i z moci úřední, buď na základě postupu k odstranění pochybností, provedené daňové kontroly, nebo pokud poplatník nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového přiznání.

9.5 Provozování hazardní hry a osoba provozovatele

Provozováním hazardní hry se rozumí vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku, zejména příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry.

Provozovatelem hazardní hry, s výjimkou turnaje malého rozsahu, může být pouze Česká republika a dále právnická osoba, která má:

1. sídlo v České republice, jiném členském státě Evropské unie nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru

Podmínku sídla je Ministerstvo financí schopno zajistit samo z Obchodního rejstříku u tuzemských provozovatelů. U zahraničních se vyžaduje výpis opatřený apostilou (podle Haagské úmluvy) a úředně ověřený překlad tohoto výpisu.

2. organizační strukturu s řádným, průhledným a uceleným vymezením působnosti a rozhodovacích pravomocí

Nutné minimální obsahové náležitosti organizačního schématu jsou schéma statutárního a kontrolního orgánu (včetně uvedení informací o rozdělení pravomocí) a případně uvedení právnických osob ve skupině a skutečných majitelů.

3. zřízenou dozorčí radu, správní radu nebo jiný obdobný kontrolní orgán

Striktně vyžadováno i u zahraničních společností, orgán musí být zřízen nejvyšším orgánem společnosti a být nezávislý na statutárním orgánu společnosti.

4. vlastní zdroje v minimální výši 2 000 000 EUR

Vlastní kapitál, který se v účetní rozvaze vyjadřuje jako souhrn základního kapitálu, kapitálových fondů, rezervních fondů a ostatních fondů tvořených ze zisku, výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření běžného období.

Z pohledu zákona o hazardních hrách nezáleží na tom, v jaké konkrétní výši bude základní kapitál, rezervní fond atd.; je nutné, aby tato pasiva v souhrnu představovala částku min. 2 000 000 EUR.

Vlastní zdroje se hodnotí pouze v rámci žadatele – tedy konkrétní právnické osoby, nikoli celé skupiny, do které právnická osoba (žadatel) spadá.

5. průhledný a nezávadný původ zdrojů

Jedná se o původ všech zdrojů, tedy i cizích (hlavní doklad je účetní závěrka ověřená auditorem s výrokem bez výhrad).

6. průhlednou vlastnickou strukturu, ze které je zřejmé, kdo je jejím skutečným majitelem podle zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů

Skutečným majitelem je každá fyzická osoba, která je koncovým příjemcem nebo osobou s koncovým vlivem.

7. věcné, personální a organizační předpoklady potřebné pro výkon činnosti v rozsahu, v jakém hodlá provozovat hazardní hry

Jedná se o doložení relevantní části profesního životopisu dokládající délku praxe (min. 3 roky) v oblasti provozování konkrétního druhu hazardní hry alespoň pěti osob (např. krupiér u živé hry).

K vydání žádosti o základní povolení vydalo Ministerstvo financí Metodický pokyn a formulář k vyplnění žádosti o vydání základního povolení, které jsou dostupné na internetových stránkách ministerstva.

Provozovatelem tomboly může být i jiná právnická osoba než ta, která má sídlo v České republice, jiném členském státě Evropské unie nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru.

Provozovatelem turnaje malého rozsahu může být pouze právnická osoba, která má sídlo v České republice, jiném členském státě Evropské unie nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru. Další podmínkou je, že jejím předmětem hlavní činnosti není podnikání, a konečně, že její podnikání v rámci vedlejší činnosti a jeho výtěžky, pokud takovou činnost vyvíjí, slouží jen k podpoře hlavní činnosti. Jde například o spolky a nadace podle § 217 a § 307 občanského zákoníku nebo obdobné zahraniční entity.

9.6 Obecné podmínky pro provozování hazardních her

Herní plán představuje dokument, jenž podrobným způsobem upravuje pravidla konkrétní hazardní hry a podmínky účasti účastníků hazardní hry na hazardní hře.

Provozovatel je povinen k žádosti o vydání základního povolení doložit herní plán, který Ministerstvo financí v rámci tohoto řízení posoudí. Odpovídá-li herní plán požadavkům zákona o hazardních hrách, je Ministerstvem financí schválen a tvoří nedílnou součást základního povolení. Provozovatel jej nesmí bez schválení měnit a jeho ustanovení jsou závazná. Pro každý druh hazardní hry je vydáván jeden herní plán.

Herní plán obsahuje alespoň tyto náležitosti:

- pravidla hazardní hry,
- způsob provedení slosování nebo zjištění okolnosti, jež určuje výhru,
- výši výhry nebo způsob jejího určení,
- způsob a lhůty pro výplatu výhry.

Umožňuje-li to povaha hazardní hry, je provozovatel povinen upravit v herním plánu tyto náležitosti:

- částku nejvyšší sázky, nejvyšší výhry a nejvyšší hodinové prohry,
- minimální výherní podíl,
- pravděpodobnost výhry.

Veškeré informace a údaje související s provozováním hazardních her musí být každému snadno dostupné **v českém jazyce** (§ 9 zákona o hazardních hrách). To především znamená, aby těmito informacím a údajům běžný účastník hazardní hry, jehož zájmy chrání zákon o hazardních hrách, rozuměl. Toto ustanovení však nevylučuje, aby takové informace či údaje byly dostupné i v dalších jazycích.

Při definování pojmu **výhra** se vychází z obecného významu tohoto slova a za výhry lze tedy považovat vše, co poskytuje provozovatel hazardní hry účastníkovi na základě náhody nebo neznámé okolnosti, kterou musí provozovatel předem stanovit v herním plánu.

Stejně jako v zákoně o loteriích a jiných podobných hrách je základním pravidlem, že předmětem výhry mohou být **pouze peněžní prostředky**, a to s určitými výjimkami pro některé druhy hazardních her. V případě věcné loterie a tomboly mohou být předmětem výhry pouze hmotné věci (např. kniha) nebo služby (např. lístky do ZOO, zájezd). U okamžité loterie a doplňkové loterie mohou být kromě peněžních prostředků předmětem výhry i hmotné věci

nebo služby. Je-li předmětem výhry hmotná věc, je nutno tento pojem vykládat občanského zákoníku, tj. ve smyslu věci movité i nemovité. Hodnoty nepeněžních výher jsou oceňovány podle zákona o oceňování majetku.

Zákon upravuje, co **nemůže být předmětem výhry**. Zakázanou výhrou se rozumí tabákové výrobky, kuřácké pomůcky, bylinné výrobky určené ke kouření, elektronické cigarety nebo alkoholické nápoje.

Provozovatel a jeho zaměstnanci, příp. další osoby vykonávající činnost nebo úkol pro provozovatele související s provozováním hazardních her, jsou povinni zachovávat **mlčenlivost** o účastnících hazardní hry a jejich účasti na hazardní hře. Tato povinnost zachovávat mlčenlivost se nevztahuje na případy, kdy účastník hazardní hry zprostit provozovatele povinnosti mlčenlivosti. Povinnosti mlčenlivosti nelze provozovatele zprostit dříve, než je známo, zda sázející získal výhru v souladu s herním plánem. Komplexně je v zákoně o hazardních hrách upravena mlčenlivost o osobách uvedených v Rejstříku osob vyloučených z účasti na hazardních hrách, která je srovnatelná s daňovou mlčenlivostí.

Výše uvedené mlčenlivosti se provozovatel nemůže rovněž dovolávat vůči

- správním orgánům vykonávajícím působnost podle tohoto zákona,
- soudům pro účely soudního řízení,
- orgánům činným v trestním řízení,
- probační a mediační službě pro účely výkonu její činnosti nebo
- Národnímu bezpečnostnímu úřadu při provádění úkonů bezpečnostního řízení podle zákona upravujícího ochranu utajovaných informací a bezpečnostní způsobilost.

Ingerence územních samosprávných celků v rámci regulace hazardních her na konkrétních místech je zajištěna institutem **obecně závazných vyhlášek** vydávaných v rámci samostatné působnosti obce. Právní úprava plně zohledňuje právo územních samosprávných celků na samosprávu uvedené v čl. 100 odst. 1 Ústavy České republiky, kdy je v souladu s příslušnou judikaturou Ústavního soudu ponecháno obcím právo na regulaci výskytu hazardních her na jejich území.

Obec může vydat obecně závaznou vyhlášku, ve které stanoví, že bingo, technická hra, živá hra nebo turnaj malého rozsahu mohou být provozovány pouze na místech a v čase určených obecně závaznou vyhláškou, nebo stanoví, na kterých místech a v jakém čase je v obci provozování těchto hazardních her zakázáno, anebo stanoví, že provozování těchto hazardních her je na celém území obce zcela zakázáno. V takovém případě je obec povinna bez zbytečného odkladu zaslat Ministerstvu financí obecně závaznou vyhlášku, nejpozději však do 5 kalendářních dnů ode dne jejího vyhlášení.

Zákon rovněž reguluje místa, kde nesmí být hazardní hry provozovány s ohledem na specifický účel těchto budov (tzv. chráněné budovy). Hazardní hry **nesmí být provozovány** ve škole a školském zařízení, zařízení pro volnočasové aktivity dětí a mládeže, zařízení sociálních služeb, zdravotnickém zařízení poskytujícím ambulantní, jednodenní nebo lůžkovou péči, v prostoru sloužícím církvi nebo náboženské společnosti a v zařízeních složky integrovaného

záchranného systému. Kursová sázka a totalizátorová hra nesmí být navíc provozovány v prostorech sloužících orgánu veřejné moci.

9.7 Povolování a ohlašování hazardních her

9.7.1 Základní povolení

K provozování hazardní hry je třeba mít **základní povolení**, které uděluje Ministerstvo financí. Základnímu povolení podléhají tyto druhy hazardních her:

- loterie,
- kursová sázka,
- totalizátorová hra,
- bingo,
- technická hra,
- živá hra.

Základní povolení je rozhodnutí o udělení oprávnění k provozování druhu hazardní hry. O jeho vydání rozhoduje Ministerstvo financí **na žádost**, která musí vedle obecných náležitostí podání podle správního řádu obsahovat požadovaný druh hazardní hry a žadatel k ní musí přiložit zákonem stanovené dokumenty.

Přílohou žádosti o základní povolení musí být

- seznam osob, které jsou členem žadatele, statutárního orgánu žadatele, kontrolního orgánu žadatele, dále, seznam osob které vykonávají činnost prokuristy a seznam osob, které jsou skutečným majitelem žadatele,
- doklad o poskytnutí kauce; s výjimkou žádosti o bingo, technickou hru a živou hru,
- doklad prokazující bezdlužnost,
- identifikační údaje osob, jichž se týká povinnost bezúhonnosti, a v případě cizích státních příslušníků doklad o bezúhonnosti,
- herní plán,
- dokument o odborném posouzení a osvědčení o provozuschopnosti,
- dokument o umístění serveru, jde-li o druh hazardní hry, u níž nedochází k tvorbě náhody v místě účasti na hazardní hře.

Dokumenty nesmějí být v době podání žádosti starší 3 měsíců, s výjimkou dokladu o poskytnutí kauce a dokumentu o odborném posouzení a osvědčení o provozuschopnosti.

V případě žádosti o živou hru je žadatel povinen přiložit i sadu znehodnocených vzorů hodnotových a hracích žetonů. V případě žádosti o peněžitou, věcnou nebo okamžitou loterii je žadatel povinen přiložit i vzor losu, který musí být takto označen, a dokumentaci prokazující jejich zabezpečení proti zneužití nebo jejich výrobní specifikaci. V případě žádosti o kursovou sázku nebo totalizátorovou hru je žadatel povinen přiložit i seznam míst, kde bude umožňována

účast na kursové sázce nebo totalizátorové hře, a smlouvu uzavřenou s tím, kdo bude monitorovat ovlivňování sportovních výsledků.

Žadatel o vydání základního povolení je povinen poskytnout **kauci** za každý druh hazardní hry a za každý druh internetové hry složením peněžních prostředků na zvláštní účet Ministerstva financí, nebo bankovní zárukou, kterou přijalo Ministerstvo financí (§ 89 zákona o hazardních hrách).

Kauce složená na zvláštním účtu Ministerstva financí musí být na tomto účtu uložena v plné výši po celou dobu platnosti základního povolení.

Bankovní záruku může poskytnout pouze banka, spořitelni a úvěrní družstvo, zahraniční banka se sídlem v jiném členském státě Evropské unie nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, a zahraniční banka se sídlem v jiném než členském státě Evropské unie nebo ve státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, pokud vykonává činnost na území členského státu Evropské unie nebo státu, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, prostřednictvím své pobočky. Bankovní záruka musí být poskytnuta na dobu určitou, nejméně však na dobu o 1 rok delší, než je žádaná doba provozování.

Kauci lze použít pouze k úhradě

- daně z hazardních her a jejího příslušenství,
- pokuty uložené za přestupek podle tohoto zákona,
- nevyplacené výhry sázejícímu, o které bylo příslušným orgánem veřejné moci pravomocně rozhodnuto, že má být vyplacena, a která byla sázejícím přihlášena u ministerstva k uhrazení z kauce.

Výše kauce činí od 5 do 50 mil. Kč podle jednotlivého typu hry a způsobu provozování (viz § 89 odst. 5 zákona o hazardních hrách). Žadatel je také povinen prokázat původ peněžních prostředků použitých na složení kauce.

Ministerstvo financí **vydá** základní povolení

- splňuje-li žadatel podmínky stanovené v § 6 zákona o hazardních hrách, podmínku bezdlužnosti podle § 91 zákona o hazardních hrách a požadavek bezúhonnosti podle 92 zákona o hazardních hrách,
- poskytl-li žadatel kauci podle § 89 zákona o hazardních hrách,
- není-li žadatel v době vydání rozhodnutí nebo nebyl v posledních 3 letech v likvidaci a nebyl-li vůči žadateli v posledních 3 letech pravomocně zjištěn úpadek,
- nebude-li provozování hazardní hry narušovat veřejný pořádek, a
- je-li zaručeno řádné provozování hazardní hry a zajištěno řádné technické vybavení.

V základním povolení Ministerstvo financí stanoví hazardní hru, na niž se povolení vydává, její druh a podmínky jejího provozování a schválí herní plán a zařízení, jehož pomocí má být hazardní hra provozována.

Základní povolení se vydává **nejdéle na dobu 6 let** (a je nepřevoditelné).

Provozovatel je povinen **oznámit** ministerstvu bez zbytečného odkladu všechny **změny** skutečností, na základě kterých bylo vydáno základní povolení, a předložit o nich doklady do 30 dnů ode dne, kdy ke změně došlo. Oznamovací povinnost provozovatele se nevztahuje na údaje, které má Ministerstvo financí k dispozici, nebo jejichž změnu může automatizovaným způsobem zjistit z rejstříků a evidencí, do nichž má zřízen automatizovaný přístup (okruh těchto údajů zveřejní Ministerstvo financí na svých internetových stránkách).

Ministerstvo financí **nahradí** dosavadní základní povolení novým, pokud

- provozovatel podá žádost, ve které navrhne změnu údajů, k jejichž změně
 - 1. může dojít až na základě změny základního povolení,
 - 2. došlo při bezodkladném zásahu podle § 109b zákona o hazardních hrách, nebo
 - 3. došlo podle § 109c odst. 5 zákona o hazardních hrách,
- dojde ke změně dalších údajů, které jsou uvedeny v základním povolení, nebo
- jím v odůvodněných případech změní nebo doplní podmínky pro řádné provozování hazardní hry stanovené v dosavadním základním povolení.

Výše uvedené nové základní povolení se vydává nejdéle na dobu trvání právních účinků původního základního povolení.

K nahrazení dosavadního základního povolení novým Ministerstvo financí přistoupí pouze tehdy, jsou-li i nadále splněny podmínky pro vydání základního povolení. V odůvodnění nového povolení se odůvodňují pouze změny oproti dosavadnímu povolení.

Pokud Ministerstvo financí zjistí, že provozovatel přestal splňovat podmínky stanovené pro vydání základního povolení, nejprve vyzve provozovatele k jejich splnění ve stanovené lhůtě, pokud povaha těchto podmínek toto splnění připouští a nehrozí nebezpečí z prodlení. Ministerstvo financí **zruší** základní povolení **z moci úřední**, jestliže

- provozovatel nezajistí na výzvu ministerstva ve stanovené lhůtě splnění podmínek stanovených pro vydání základního povolení,
- vyjdou dodatečně najevo skutečnosti, pro které by nebylo možné základní povolení udělit,
- poruší-li provozovatel opakovaně nebo závažným způsobem povinnosti stanovené tímto zákonem, zákonem upravujícím daň z hazardních her nebo základním povolením, nebo
- přestane provozovatel splňovat podmínky stanovené tímto zákonem pro vydání základního povolení a nelze-li postupovat výše uvedenou výzvou k jejich splnění ve stanovené lhůtě.

Ministerstvo financí **zruší** základní povolení také **na žádost** provozovatele.

Základní povolení **zaniká** uplynutím doby, na kterou bylo uděleno, nebo zánikem provozovatele, kterému bylo základní povolení uděleno.

Pokud dojde přeměnou provozovatele, kterému bylo uděleno základní povolení, k jeho zániku, přechází základní povolení na nástupnickou právnickou osobu, pokud Ministerstvo financí udělí k přeměně provozovatele předem souhlas.

9.7.2 Povolení k umístění herního prostoru

K provozování bingo, technické hry a živé hry je nutné získat **povolení k umístění herního prostoru**, jež uděluje v přenesené působnosti obecní úřad obce, v jejímž územním obvodu se má nacházet herní prostor, ve kterém mají být příslušné hazardní hry provozovány. To neplatí pro bingo, technickou hru a živou hru provozované jako internetová hra. Žadatelem o udělení povolení k umístění herního prostoru může být pouze provozovatel, kterému bylo uděleno základní povolení k provozování příslušné hazardní hry. Pro jednu hernu nebo pro jedno kasino je vydáváno právě jedno povolení.

Povolení k umístění herního prostoru vydá **obecní úřad** jestliže

- splňuje-li žadatel podmínky stanovené v ustanovení § 97 odst. 3 a § 99 zákona o hazardních hrách,
- poskytl-li žadatel kauci podle ustanovení § 100 zákona o hazardních hrách,
- nebude-li umístění herního prostoru v rozporu s obecně závaznou vyhláškou obce vydanou podle § 12 zákona o hazardních hrách.

Dále je nutné reflektovat § 13 zákona o hazardních hrách upravující tzv. chráněné budovy, § 65 odst. 2 zákona o hazardních hrách stanovující podmínku jednoho provozovatele v herním prostoru a § 67 a 68 zákona o hazardních hrách upravující podmínky kladené na samostatnost a stavební oddělitelnost herního prostoru.

9.7.3 Ohlášení hazardní hry

Tombola, u níž výše herní jistiny činí více než 100 000 Kč, a turnaj malého rozsahu jsou hazardními hrami, které mohou být provozovány pouze na základě ohlášení (tzv. **ohlašované hazardní hry**). Koncepce ohlašování hazardních her je tak rozdílná od standardního povolovacího režimu, kdy ohlašované hazardní hry mohou být provozovány na základě ohlášení za předpokladu, že správní orgán provozování ohlašované hazardní hry nezakáže.

Ohlašované hazardní hry se ohlašují **obecnímu úřadu** obce, na jejímž území má být hazardní hra provozována, a to nejméně 30 dní přede dnem předpokládaného zahájení provozování hazardní hry.

Rozhodnutí o zákazu provozování ohlášené hazardní hry musí být vydáno nejpozději do 15 dnů ode dne ohlášení se všemi náležitostmi stanovenými v zákoně o hazardních hrách, jinak se má za to, že hra byla řádně ohlášena a může na základě takového ohlášení dojít k jejímu provozování. Tedy uplynutím 15 denní lhůty vzniká fikce řádného ohlášení.

Ohlášení hazardních her musí splňovat zákonem stanovené **náležitosti** (§ 107 zákona o hazardních hrách). Ministerstvo financí připravilo na svých internetových stránkách formulář ohlášení hazardní hry. Využití formuláře však není povinné. Za každou jednotlivou hazardní hru se podává samostatné ohlášení.

Ohlášení podává osoba, která má hazardní hru provozovat, tedy provozovatel. Vzhledem k tomu, že provozovatelem může být pouze právnická osoba, z ohlášení musí být patrný název nebo obchodní firma, identifikační číslo osoby nebo obdobný údaj a adresa sídla, popřípadě jiná adresa pro doručování.

Ohlášení musí být podáno nejméně 30 dní přede dnem předpokládaného zahájení provozování hazardní hry. Pokud nebude podatelem dodržena tato lhůta, vydá správní orgán rozhodnutí o zákazu provozování ohlášené hazardní hry.

Pokud by ohlášení hazardní hry nemělo náležitosti stanovené zákonem, nelze jej považovat za řádné ohlášení se všemi náležitostmi, tudíž není možné s doručením takového podání spojovat v souladu s § 108 odst. 2 zákona o hazardních hrách počátek běhu lhůty pro vydání rozhodnutí o zákazu provozování ohlášené hazardní hry.

Rozhodnutí o zákazu provozování ohlašované hazardní hry vydá obecní úřad za předpokladu, že provozování ohlašované hazardní hry nesplňuje podmínky stanovené zákonem. O zákazu provozování ohlašované hazardní hry však musí obecní úřad rozhodnout bezodkladně, nejpozději do 15 dnů ode dne doručení ohlášení. V případě rozhodnutí o zákazu provozování ohlašované hazardní hry je stanoven zvláštní proces doručování. Rozhodnutí o zákazu ohlašované hazardní hry se oznamuje vyvěšením na úřední desce obecního úřadu a současně jej obecní úřad zašle ohlašovateli na vědomí.

Odvolání proti rozhodnutí o zákazu provozování ohlášené hazardní hry má odkladný účinek, přesto však tato skutečnost nemůže způsobit fikci rozhodnutí ve věci a možnost řádného provozování ohlášené hazardní hry.

9.8 Dozor v oblasti hazardních her

Orgány dozoru (dozorovými orgány) v oblasti hazardních her jsou:

- Ministerstvo financí,
- orgány Celní správy České republiky.

Celní správa České republiky je nadto nadána i výkonem dozoru nad reklamou, propagací nebo podporou hazardních her podle zákona zakázaných.

Na rozdíl od předchozí právní úpravy v zákoně o loteriích a jiných podobných hrách již výkon státního dozoru nevykonávají obce, krajské úřady ani finanční úřady. Obce nadále vykonávají pouze tzv. pasivní dozor, který spočívá v podání informace výše uvedenému dozorovému orgánu, že dochází k porušování zákona o hazardních hrách.

Dozorovým orgánům přísluší výkon dozoru nad dodržováním zákona o hazardních hrách, podmínek stanovených v základním povolení, dále v povolení umístění herního prostoru a náležitostí uvedených v ohlášení. Dozorována je jak oblast internetových hazardních her, tak i oblast land-based provozoven.

Kontroly v rámci dozoru jsou prováděny v souladu s kontrolním řádem.

Dozoru **podléhají** vedle provozovatelů i právnické a fyzické osoby, které provozují hazardní hru bez platného povolení nebo ohlášení. Dozorové orgány jsou oprávněny vstupovat

do prostor, do kterých jsou v souvislosti s výkonem dozoru oprávněny vstupovat podle kontrolního řádu, a to i za použití síly. Dále jsou dozorové orgány oprávněny v herním prostoru provádět zkoušky technických zařízení.

Dozorové orgány disponují také pravomocí **zadržet** věc (například technické zařízení), existuje-li důvodné podezření, že v souvislosti s jejím užíváním dochází k porušování zákona o hazardních hrách (technické zařízení je využíváno k hazardní hře bez příslušného povolení). Dozorující orgán v rámci provádění zadržovacího institutu pouze ústně oznámí opatření o zadržení věci osobě, která má věc v době zadržení u sebe, a neprodleně vyhotoví úřední záznam, ve kterém uvede důvod zadržení, popis zadržených věcí a jejich množství.

Obecně podle kontrolního řádu (§ 8 kontrolního řádu) jsou dozorové orgány oprávněny:

- požadovat prokázání totožnosti fyzické osoby, jež je přítomna na místě kontroly (např. zaměstnanec provozovatele hazardní hry nebo aktivní hráč konkrétní hazardní hry),
- provádět kontrolní nákupy (sázky),
- požadovat poskytnutí údajů, dokumentů a věcí vztahujících se k předmětu kontroly nebo k činnosti kontrolované osoby,
- pořizovat obrazové nebo zvukové záznamy,
- vyžadovat od kontrolované osoby a povinné osoby (např. zaměstnanec kontrolované osoby) součinnost potřebnou k výkonu kontroly.

Skutečnosti zjištěné v rámci výkonu kontroly uvede dozorový orgán do **protokolu** o kontrole, jehož náležitosti jsou uvedeny v § 12 kontrolního řádu; námitky proti kontrolnímu zjištění může kontrolovaná osoba podat ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení protokolu o kontrole. Dozorový orgán je povinen námitky vyřídit nejpozději ve lhůtě 30 dnů ode dne jejich doručení (lhůtu lze v odůvodněných případech prodloužit o dalších 30 dnů).

Nesplní-li kontrolovaná osoba některou povinnost stanovenou kontrolním řádem (např. neposkytne požadovanou součinnost potřebnou k výkonu kontroly), dopustí se přestupku, za který může být udělena pokuta až do výše 500 000 Kč. Neposkytne-li požadovanou součinnost potřebnou k výkonu kontroly povinná osoba (např. zaměstnanec provozovatele hazardní hry), lze jí uložit pokutu až do výše 200 000 Kč.

Příslušná kontrolní zjištění mohou být následně využita v navazujících řízeních o porušení právních předpisů, nebo při správě daně z hazardních her správcem této daně.

9.9 Přestupky v oblasti hazardních her

Zákon o hazardních hrách upravuje odpovědnost za přestupky fyzických, právnických a podnikajících fyzických osob v oblasti provozování hazardních her.

Obecná právní úprava odpovědnosti za přestupek pak rovněž vychází ze zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

Přestupkem se rozumí společensky škodlivý protiprávní čin, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin.

Podle § 7 zákona o hazardních hrách **se zakazuje** provozovat hazardní hru

- a) jejíž druh není upraven zákonem o hazardních hrách,
- b) ke které nebylo uděleno povolení, nebo která nebyla řádně ohlášena podle zákona o hazardních hrách,
- c) která nezaručuje všem účastníkům hazardní hry rovné podmínky a rovnou možnost výhry,
- d) která odporuje dobrým mravům nebo veřejnému pořádku,
- e) u které nelze před jejím zahájením spolehlivě ověřit věk účastníka hazardní hry,
- f) u které je možnost výhry zcela nebo zčásti závislá na vložení vkladu pozdějším účastníkem hazardní hry,
- g) která neumožňuje účastníkům hazardní hry tuto hru kdykoliv před zaplacením sázky ukončit,
- h) která používá státní symboly členského státu Evropské unie nebo státu, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, symbolu Evropské unie, nebo jejich napodobeniny,
- i) ve které o výhře nebo prohře rozhoduje zcela nebo zčásti náhoda nebo neznámá okolnost, které mohou být sázejícím nebo provozovatelem ovlivněny, nebo
- j) jejíž výsledek je předem znám.

Provozovatel rovněž nesmí umožnit účast na hazardní hře osobě mladší 18 let a nesmí v souvislosti s provozováním hazardní hry poskytovat účastníkovi hazardní hry jakoukoliv výhodu v podobě potravin, nápojů, tabákových výrobků nebo povzbuzujících látek.

Dále je provozovateli zakázáno v rámci hazardních her přijímat nepeněžní vklady nebo sázky. Rovněž tak osoba, která pro provozovatele vykonává činnost nebo úkol související s provozováním hazardní hry, se nesmí účastnit hazardní hry v herním prostoru, kde tuto činnost nebo úkol vykonává.

Dále jsou povinnosti provozovatelů stanoveny v dalších ustanoveních zákona o hazardních hrách a váží se například k jednotlivým druhům hazardních her nebo konkrétnímu hernímu prostoru.

Skutkové podstaty přestupků jsou vymezeny poměrně konkrétně, tj. takřka každé povinnosti stanovené v zákoně o hazardních hrách odpovídá skutková podstata přestupku.

Pokuta za přestupky **fyzických osob** se uloží do výše

- 500 000 Kč, jedná-li se např. o porušení zákazu účasti na hazardní hře osobě, která pro provozovatele této hazardní hry vykonává činnost nebo úkol související s provozováním této hazardní hry nebo porušení zákazu poskytnout účastníkovi hazardní hry jakoukoliv výhodu v podobě potravin, nápojů, tabákových výrobků nebo povzbuzujících látek,
- 1 000 000 Kč, jedná-li se např. o porušení zákazu umožnit účast na hazardní hře osobě mladší 18 let nebo o provozování hazardní hry v rozporu s § 7 odst. 2 zákona o hazardních hrách (provozování hazardní hry, jejíž druh není upraven zákonem o hazardních hrách nebo ke které nebylo uděleno povolení, apod.).

Pokuty za přestupky **právnických a podnikajících osob** se uloží do výše:

- 500 000 Kč, jedná-li se např. o porušení zákazu poskytnout účastníkovi hazardní hry jakoukoliv výhodu v podobě potravin, nápojů, tabákových výrobků nebo povzbuzujících látek nebo nesplnění povinnosti oznámit celnímu úřadu nejpozději 5 pracovních dnů přede dnem zahájení provozování kurzové sázky nebo totalizátorové hry okamžik zahájení provozování těchto her,
- 1 000 000 Kč, jedná-li se např. o porušení povinnosti vést nebo uchovávat evidenci všech přijatých sázek nebo zákaz zřídít účastníkovi hazardní hry více než jedno uživatelské konto,
- 3 000 000 Kč, jedná-li se např. o zákaz přijmout v rámci hazardní hry nepeněžitý vklad nebo sázku nebo porušení povinnosti mlčenlivosti,
- 50 000 000 Kč, jedná-li se např. o porušení zákazu umožnit účast na hazardní hře osobě mladší 18 let nebo o provozování hazardní hry v rozporu s § 7 odst. 2 zákona o hazardních hrách (provozování hazardní hry, jejíž druh není upraven zákonem o hazardních hrách nebo ke které nebylo uděleno povolení, apod.)

Spolu s pokutou případně místo pokuty lze uložit správní trest zákaz činnosti nebo propadnutí věci, eventuálně náhradní hodnoty; rovněž lze uložit ochranné opatření zabránění věci, popřípadě náhradní hodnoty.

Přestupky **projednává** příslušný **celní úřad**. V oblasti internetových her přestupky v prvním stupni projednává **Celní úřad pro Plzeňský kraj**. **Ministerstvo financí** je příslušné k projednání přestupků pověřených osob, poskytovatelů připojení k internetu na území České republiky a poskytovatelů platebních služeb. Jinak tomu bylo do konce roku 2020, kdy Ministerstvo financí bylo příslušné k projednání přestupků v oblasti internetových her a celní úřady projednávaly v prvním stupni ostatní přestupky.

V řízení o přestupcích se uplatňuje **subsidiarita správního řádu**. Platí, že nestanoví-li zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich nebo zákon o hazardních hrách jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

Řízení o přestupcích se zahajuje vždy **z moci úřední**, přičemž podkladem pro zahájení řízení může být poznatek z vlastní úřední činnosti správního úřadu (ministerstva nebo celního úřadu), popř. oznámení o přestupku od jiného orgánu státní (veřejné) správy nebo oznámení učiněné konkrétní fyzickou nebo právnickou osobou. Oznámení o zahájení řízení o přestupku musí obsahovat popis skutku (skutkový děj, místo a čas spáchání, osobu obviněného, apod.) a jeho právní kvalifikaci.

V rámci vedeného řízení o přestupku lze nařídit **ústní jednání** (§ 80 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich), a to buď z moci úřední nebo na požádání obviněného nebo poškozeného.

Podklady pro vydání rozhodnutí o přestupku opatřuje správní orgán a mohou jimi být zejména návrhy účastníků, důkazy, skutečnosti známé správnímu orgánu z úřední činnosti, podklady od jiných správních orgánů nebo orgánů veřejné moci, jakož i skutečnosti obecně známé.

Rozhodnutí o přestupku by mělo být vydáno do 60 dnů ode dne zahájení řízení. Ve výrokové části rozhodnutí o přestupku, kterým je obviněný shledán vinným, se kromě náležitostí podle správního řádu uvede například:

- popis skutku s označením místa, času a způsobu jeho spáchání,
- právní kvalifikace skutku,
- vyslovení viny,
- forma zavinění u obviněného, který je fyzickou osobou,
- druh a výměra správního trestu,
- další skutečnosti uvedené v § 93 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

Proti rozhodnutí o přestupku může obviněný podat ve lhůtě 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí **odvolání** (popř. rozklad, je-li v prvním stupni rozhodováno ministerstvem), které má vždy odkladný účinek (nelze jej vyloučit).

Správní orgán může o přestupku rozhodnout **příkazem** (§ 90 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, § 150 správního řádu), považuje-li skutkové zjištění za dostatečné (vydání příkazu může být prvním úkonem v řízení). Proti příkazu lze podat odpor ve lhůtě 8 dnů ode dne oznámení příkazu; podáním odporu se příkaz ruší a řízení pokračuje.

Délka **promlčecí doby** je podle § 30 písm. b) zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich 3 roky, přičemž promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku. V případě stavení nebo přerušení promlčecí doby podle § 32 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději 5 let od jeho spáchání.