

**UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA**

# **BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

**2014**

**Marcela Hruboňová**

**UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA**

**BAKALÁŘSKÉ KOMBINOVANÉ STUDIUM**

2013–2014

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

Marcela Hruboňová

Postup správce daně při daňové kontrole

**Praha 2014**

**Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.**

**JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE**

**BACHELOR COMBINED STUDIES**

2013–2014

**BACHELOR THESIS**

Marcela Hruboňová

**TAX ADMINISTRATOR'S PROCEDURE DURING TAX CHECKING**

**Prague 2014**

**The Bachelor Thesis Work Supervisor:**

**JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.**

### **Prohlášení**

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpala, v práci řádně cituji a uvádím v seznamu použitých zdrojů.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Praze dne 28. února 2014

Marcela Hruboňová

## **Poděkování**

Děkuji vedoucímu bakalářské práce JUDr. Zdeňku Fialovi, Pr.D. za cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování této práce.

**Anotace:**

Bakalářská práce se ve své teoretické části zabývá postupem správce daně v daňové kontrole s odkazem na ustanovení daňového řádu při dodržování základních zásad správy daní. Praktická část popisuje klíčové fáze daňové kontroly jako je e-audit, mezinárodní dožádání, proces dokazování, hodnocení důkazních prostředků, a v závěru uvádí praktický příklad daňového úniku na karuselovém obchodu.

**Klíčová slova:**

Daň, daňová kontrola, daňové tvrzení, daňový subjekt, dokazování, dožádání, e-audit, karuselový obchod, protokol, správce daně, svědecká výpověď, zpráva o daňové kontrole.

**Annotation:**

Thesis in its theoretical part deals with tax administrator's procedure during tax checking in a way of tax law and keeping basic rules of tax administration. Practical part describes key stages of tax checking as e-audit, international requesting, process of proving, evaluation of evidence and in conclusion there is a practical example of the carousel fraud (trade) stated.

**Key words:**

Tax, tax checking, tax claiming, taxation subject, proving, request, e-audit, carousel fraud (trade), statement, tax administrator, testimony, tax-checking report.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>1 DEFINICE VYBRANÝCH POJMŮ</b> .....	<b>11</b>
1.1 Pojem daňová kontrola .....	11
1.2 Ostatní vybrané pojmy související s daňovou kontrolou.....	11
<b>2 PROCES DAŇOVÉ KONTROLY DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU</b> .....	<b>14</b>
2.1 Základní zásady správy daní.....	14
2.2 Zahájení daňové kontroly .....	18
2.3 Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly .....	21
2.4 Zpráva o daňové kontrole .....	22
<b>3 POSTUP SPRÁVCE DANĚ PŘI DAŇOVÉ KONTROLE</b> .....	<b>24</b>
3.1 Příprava na daňovou kontrolu.....	24
3.2 Předmět a rozsah daňové kontroly.....	25
3.3 E-audit.....	28
3.4 Protokol o ústním jednání .....	30
3.5 Dokazování - klíčová fáze daňové kontroly .....	32
3.6 Svědecká výpověď.....	36
3.7 Ukončení daňové kontroly.....	39
<b>4 MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE A VÝMĚNA INFORMACÍ</b> .....	<b>42</b>
4.1 Právní rámec mezinárodní výměny informací .....	42
4.2 Formy výměny informací .....	44
<b>5 VYBRANÉ NÁLEZY Z DAŇOVÝCH KONTROL SE ZAMĚŘENÍM NA KARUSELOVÉ OBCHODY</b> .....	<b>45</b>



5.1 Daňové úniky na dani z přidané hodnoty .....	45
5.2 Karuselové obchody .....	46
5.3 Příklad karuselového podvodu, řešený daňovou správou .....	50
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>53</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....</b>	<b>55</b>
<b>SEZNAM ZKRATEK .....</b>	<b>58</b>
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ.....</b>	<b>59</b>

## ÚVOD

Daňová kontrola je nástrojem státní moci sloužící primárně ke správnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Postupem času se daňová kontrola dopracovala do procesu, který je jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně složitější, a to zejména z důvodu stále vyšších požadavků na znalost jak procesních, tak i hmotněprávních daňových předpisů včetně judikatury.

Na rozdíl od dřívější právní úpravy obsažené v zákonu č. 337/1993 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), je daňová kontrola upravena v daňovém řádu koncipována s důrazem na efektivní provedení daňové kontroly, které lze docílit správnými kontrolními postupy, metodami a technikami s využitím výpočetní techniky.

Zásluhou judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu se činnost správců daně v poslední době sjednocuje a kultivuje. Ze strany Ministerstva financí je kladen velký důraz na klientský přístup.

Význam daňové kontroly pro správu daní vyplývá předně ze skutečností, že daně jsou vybírány na základě principu samovyměření. Daňový subjekt je tím, kdo je povinen si daň vypočítat, přiznat, uhradit a zejména prokázat. Zodpovědnost za stanovení daně je tedy na daňovém subjektu.

Daňová kontrola podle daňového řádu je postupem při správě daní, tedy nejedná se o samostatné řízení a ani o úkon správce daně. Je to ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek, který lze realizovat v rámci konkrétního daňového řízení (např. doměřovací, nalézací), přičemž daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani a za jedno zdaňovací období.

Cílem daňové kontroly je správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola působí jako preventivní prvek, který svou existencí odrazuje daňový subjekt od společensky nežádoucího chování v podobě zatajování příjmů, nadhodnocování nákladů či jejich fingování.

Pozitivním prvkem daňové kontroly je skutečnost, že na základě kontrolního zjištění dojde do budoucna k nápravě nesprávně uplatňovaných postupů. Daňová kontrola plní funkci inspekční, která spočívá v objektivním zjišťování a vyhodnocování daňovým

subjektem přiznané daně, a to s ohledem na požadavky správného zjištění a stanovení daňové povinnosti. V neposlední řadě je nutno zmínit, že daňovou kontrolou je realizována samotná fiskální funkce daní, tedy získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů.

## **Cíl práce**

Cílem bakalářské práce je představit a popsat postup a dílčí částí daňového řízení, respektive daňové kontroly, a to především z pohledu správce daně. Na základě teoretických i praktických poznatků budou okomentovány klíčové fáze a aspekty daňové kontroly, tj. jednoho z nástrojů v boji proti daňovým podvodům. Podvody, zejména karuselové, se uskutečňují na území více členských států a jejich prokazování je bezesporu složité v návaznosti na komplikovanou a složitou právní úpravu a proces harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii.

**Proto cílem teoretické části bakalářské práce je provedení rozboru a analýzy jednotlivých částí daňové kontroly** v návaznosti na ustanovení daňového řádu. Zejména pak vymezení jejího významu a podstaty jako je proces dokazování, hodnocení důkazních prostředků, e-audit, formy mezinárodní pomoci využívané správci daně v průběhu daňové kontroly a obsahové náležitosti zprávy o daňové kontrole.

**Hlavním cílem praktické části bakalářské práce je poukázat na problematiku karuselových obchodů**, jež bezesporu patří do kategorie daňových podvodů, které jsou komplexní a jejich dopad, zejména na státní rozpočet, je velice aktuální. V textu je provedena jejich identifikace, informace k situacím samotným a jejich dopady, slabiny, které tato oblast má a to na konkrétním řešeném příkladu v oblasti daně z přidané hodnoty, se kterou jsou karuselové obchody primárně svázány.

Závěrečná část této práce je věnována možným způsobům zamezení daňovým únikům spojeným s karuselovým obchodem.

# 1 DEFINICE VYBRANÝCH POJMŮ

Daňový řád nemá samostatné úvodní ustanovení, které by vymezovalo základní pojmy. Tyto pojmy jsou obvykle uvozeny větou „pro účely tohoto zákona se rozumí“, nicméně definiční normou je i jiné vymezení obsahu či rozsahu určitého pojmu, např. použitím slovesa „je“ atp. V daňovém řádu nalezneme vymezení některých pojmů až na místě, kde jsou použity poprvé.<sup>1</sup> V následujícím textu budou vymezeny pojmy používané v daňovém řádu a uváděné v dalších kapitolách.

## 1.1 Pojem daňová kontrola

Daňová kontrola patří mezi postupy při správě daní (viz část druhá, hlava VI, díl 2 daňového řádu); je to ucelený soubor úkonů. Daňovou kontrolou správce daně naplňuje cíl správy daní zakotvený v § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.<sup>2</sup> Pojem daňové kontroly nelze ztotožňovat s pojmem daňové řízení. Daňová kontrola je formalizovaným procesem opatřování důkazů v rámci daňového řízení a svou povahou je procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly stanovil daň, již není součástí daňové kontroly.

## 1.2 Ostatní vybrané pojmy související s daňovou kontrolou

- **Daně** – ve smyslu daňového řádu jsou peněžitá plnění označovaná jako daň, clo, poplatek, daňový odpočet, daňová ztráta a příslušenství daně.
- **Správce daně** – je orgánem veřejné moci v rozsahu, v jakém je mu svěřena kompetence ke správě daní. Např. územní finanční orgány, obce, celní orgány.

---

<sup>1</sup> KOPŘIVA, MILOSLAV, NOVOTNÝ JAROSLAV. *Manuál k daňovému řádu*. 2., rozšířené a aktualizované vydání Ostrava: Sagit, 2013, s. 16. ISBN 978-80-7208-947-5.

<sup>2</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., ze dne 22. července 2009, daňový řád, § 1 odst. 2. In: *Úplné znění, Daňový řád, Daňové poradenství, Finanční správa 2013* podle stavu k 1. 2. 2013: Sagit, a.s, 2013. ISBN: 978-80-7208-967-3.

- **Úřední osoba** – je zaměstnanec správce daně, která je pověřena výkonem pravomocí správce daně.
- **Daňový subjekt** – je osoba, kterou takto označuje zákon. Je to souhrnný termín pro poplatníka a plátce daně, kteří mají práva a povinnosti ve vztahu ke správnému zjištění a stanovení daně.
- **Daňové řízení** – je řízením o daních, které vede správce daně, který v jeho průběhu rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů s cílem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.<sup>3</sup>
- **Daňová kontrola** – ucelený soubor úkonů správce daně v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení, s cílem správného zjištění, a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.<sup>4</sup>
- **Právní moc rozhodnutí** – vlastnost rozhodnutí, která znamená jeho závaznost a neměnitelnost kromě napadení mimořádnými opravnými prostředky.
- **Prekluze** – zánik práva jeho neuplatněním v prekluzivní (propadné) době. Právo přestává existovat.
- **Dožádání** – je možnost vyžádat od jiného správce daně provedení úkonu v daňovém řízení.
- **Dokazování** – je proces získávání informací, mající vztah k projednávané věci, pro správné rozhodnutí správce daně.
- **Důkazní břemeno** – je povinnost toho, kdo něco tvrdí.
- **Důkazní prostředek** – věci nebo postupy, kterými se prokazuje existence určitých, pro daňové řízení rozhodných skutečností. Např. listiny, znalecké posudky, výpovědi svědků.

---

<sup>3</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 18-20, s. 592-594.

<sup>4</sup> ZATLOUKAL, TOMÁŠ, KRUPÍČKOVÁ, LENKA, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přepracované vydání Praha: C.H. Beck, 2011, s. 1. ISBN 978-80-7400-366-0.

- **Důkaz** – informace a poznatky získané z důkazních prostředků v průběhu dokazování.
- **Protokol** – je dokument o ústních podáních a jednáních při správě daní, které jsou činěny u správce daně v průběhu daňového řízení. Je veřejnou listinou.
- **Úřední záznam** – je poměrně univerzálním způsobem zachycení nejrůznějších skutečností vázaných k daňovému řízení. Např. obsah telefonických hovorů, záznam o místním šetření.
- **Spis** – je souborem písemností o právech a povinnostech daňového subjektu, který zakládá a vede jemu místně příslušný správce daně.
- **Plná moc v daňovém řízení** – jednostranný právní úkon, kterým zastupovaný sděluje správci daně, že jej bude v daňovém řízení zastupovat jeho zástupce.
- **Zpráva o daňové kontrole** – je záznam vyhotovený správcem daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly. Je odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně. Obsahuje konkrétní kontrolní zjištění a slouží jako podklad pro případné vydání platebního výměru.<sup>5</sup>
- **Karuselový obchod** – podvod na DPH, obvykle se zbožím např. mobilní telefony, tonery, betonářská ocel, pohonné hmoty apod., který je založen na benevolenci daňového systému, jež umožňuje inkaso odpočtu daně z přidané hodnoty při pohybu dotčeného zboží mezi státy Evropské unie, ale i mimo ni.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 315. ISBN 978-80-7263-616-7.

<sup>6</sup> LICHNOVSKÝ, ONDŘEJ. *Definice podvodu na DPH*. [online]. 1. 7. 2010 [cit. 2013-11-27]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d32107v39326-definice-podvodu-na-dph/>

## **2 PROCES DAŇOVÉ KONTROLY DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU**

S účinností od 1. 1. 2011 je právní úprava daňové kontroly obsažena v ustanoveních § 85 až § 88 daňového řádu, a patří do části druhé Obecná část o správě daní, hlava VI Řízení a další postupy, díl 2 Postupy při správě daní.

Daňová kontrola je specifickým postupem správce daně, který slouží k dosažení správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu – zabezpečení první části cíle správy daní). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, tj. řádné daňové tvrzení, a dále dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, tj. dodatečné daňové tvrzení (§ 1 odst. 3 daňového řádu).

Samotná daňová kontrola i její důsledky jsou zásahem do soukromí i vlastnictví daňového subjektu, a proto je důležité, aby správce daně dodržoval základní zásady a principy upravené daňovým řádem.

### **2.1 Základní zásady správy daní**

Základní zásady vyplývají z Ústavy a z Listiny základních práv a svobod. Daňový řád stanoví základní zásady v ustanovení § 5 až § 9 a jsou platné pro celou správu daní. Uplatňování těchto zásad správy daní úzce souvisí se zásadami tzv. „dobré správy“, tj. s takovým postupem správce daně, který je v souladu se zákonem, a zároveň mu nelze vytknout svévoli, účelovost, vyhýbavost, neefektivnost, liknavost a jiné nežádoucí znaky.

- **Zásada zákonnosti (legality)**

Zásada zákonnosti (legality) odpovídá ústavním principům, podle kterých lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona (viz čl. 11 odst. 5 LZPS). Správce daně je při správě daní vázán tím, že ve smyslu čl. 2 odst. 2 LZPS a Čl. 2 odst. 3 Ústavy může působit pouze v případech a mezích stanovených zákonem.

Zásada zákonnosti má absolutní platnost pro celou správu daní a nemůže být omezena ve prospěch jiných psaných i nepsaných zásad, jako je např. zásada hospodárnosti správy daní či zásada rychlosti.<sup>7</sup>

- **Zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení**

Správce daně nemůže rozšiřovat své kompetence a jednat a rozhodovat ve věcech, které mu podle zákona nepřísluší. Stejně tak nemůže zneužívat správní uvážení. Musí dodržovat zásadu, že pokud zákon stanoví pro rozhodování jednoznačná kritéria, není pro správní uvážení vůbec prostor. V rámci správního uvážení je vyloučeno, aby správce daně postupoval jinak než objektivně a nestranně.

- **Zásada přiměřenosti a princip šetření práv osob, vůči nimž směřují pravomoci správce daně**

Zásadu přiměřenosti (proporcionality) použije správce daně při ukládání a vyžadování povinností osob zúčastněných na správě daní, přičemž nemůže jít proti základnímu cíli správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Zásada přiměřenosti by měla být pro správce daně stěžejním kritériem při aplikaci těch institutů daňového řízení, při kterých se uplatňuje jeho správní uvážení.

- **Zásada deklarující rovná procesní práva a povinnosti**

Zásada rovnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu vyjadřuje, že před správcem daně jsou si osoby zúčastněné na správě daní rovny, a to s odkazem na čl. 1 a čl. 37 odst. 3 LZPS. Tedy bez ohledu na majetek, velikost firmy, volební výsledky či jiné skutečnosti. V žádném případě se nejedná o rovnost postavení správce daně a osoby zúčastněné na správě daní. Daňový řád je koncipován na vrchnostenském postavení správce daně ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní. Správci daně jsou ve

---

<sup>7</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vydání Praha: Vox, 2010, s. 28. ISBN 978-808-6324-876.



vztahu k daňovým subjektům tedy v nadřazeném postavení, protože rozhodují o jejich právech a povinnostech. Se zásadou rovných procesních práv a povinností úzce souvisí i další zásada, podle níž správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.<sup>8</sup>

- **Zásada vzájemné spolupráce, součinnosti při správě daní**

Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. S tím souvisí zásada, podle které správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a vychází jim podle možnosti vstříc. Úřední osoby jsou povinny se vyvarovat nezdvořilostí při správě daní a dodržovat tzv. klientský přístup. Ačkoliv v základních zásadách není vymezeno, že se zdvořilost týká i osob zúčastněných na řízení, je možnost sankce za urážlivé chování vůči úřední osobě zakotvena v ustanovení § 247 odst. 1 daňového řádu.

- **Zásada poučovací**

Správci daně je uložena povinnost poskytovat osobám zúčastněným na řízení přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech. Zásada poučovací je plně v souladu se zásadou vzájemné spolupráce a součinnosti a vyplývá z ústavní zásady uvedené v čl. 37 odst. 2 LZPS. Každý má právo na právní pomoc v řízení před státními orgány, a to od začátku řízení.

- **Zásada ekonomie řízení a zásada rychlosti**

Podle zásady hospodárnosti řízení nemají vznikat zbytečné náklady jak osobám zúčastněným na správě daní, tak i orgánu, který správu vykonává. Správce daně může spojit některé úkony pro různá řízení, např. provádění jednotlivých důkazních prostředků při daňové kontrole, kdy správce daně zjišťuje jediný skutkový stav, který je

---

<sup>8</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: Vox, 2010, s. 28. ISBN 978-808-6324-876.

rozhodný pro řízení ve věci daně z příjmů i daně z přidané hodnoty. Uplatněním zásady hospodárnosti nesmí být zkrácena práva osob zúčastněných na správě daní a nesmí být v rozporu se zásadou zákonnosti.

Zásada rychlosti souvisí se zásadou ekonomie řízení a ukládá správci daně postupovat bez zbytečných průtahů.<sup>9</sup>

- **Zásada volného hodnocení důkazů a materiální pravdy**

Zásada volného hodnocení důkazů spočívá v tom, že nejsou stanovena pravidla, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání dokazované skutečnosti, a dále v tom, že není stanovena věrohodnost každého důkazního prostředku. Správce daně při hodnocení důkazů posuzuje každý důkazní prostředek jednotlivě, přičemž se rozhoduje, jestli je nutné jej provést, či nikoliv, následně posuzuje každý provedený důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

Správce daně při uplatňování daňových zákonů bere v úvahu vždy pouze skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho formální označení. Zmiňovanou zásadu materiální pravdy správce daně uplatňuje v případech, kdy nebylo vyměřeno v souladu s tvrzením daňového subjektu. Pro zdaňování je tedy podstatné, zda byla naplněna skutková podstata pro vznik daňové povinnosti, a je irelevantní, jestliže se jedná, které naplňuje skutkovou podstatu daňového zákona zcela nebo z části, prohřešuje proti zákonnému příkazu nebo zákazu nebo proti dobrým mravům.

- **Zásada oficiality a daňové tajemství**

Zásada oficiality ukládá správci daně povinnost zahájit a vést řízení z moci úřední, pokud nebyly povinnosti osob zúčastněných na správě daní splněny. V rámci vyhledávací činnosti má správce daně povinnost soustavně sledovat a zjišťovat možnost splnění zákonných podmínek pro vznik a existenci daňové povinnosti.

---

<sup>9</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vydání Praha: Vox, 2010, s. 28-29. ISBN 978-808-6324-876.

Správa daní je neveřejná a daňový řád ukládá všem osobám zúčastněným na správě daní, aby zachovávaly mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly, přičemž povinnost zachování mlčenlivosti se vztahuje i na úřední osoby.

- **Zásada ochrany osobních údajů**

Správce daně shromažďuje osobní údaje a jiné informace získané při správě daní, jsou-li potřebné, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. S ohledem na různorodost daňových povinností a obecnost procesu nevymezuje daňový řád taxativní výčet shromažďovaných údajů. Zákonem střežícím v České republice ochranu informací je zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a změně některých zákonů.<sup>10</sup>

## **2.2 Zahájení daňové kontroly**

Zahájení daňové kontroly je jedním ze zásadních okamžiků procesního postupu správce daně při daňové kontrole, a to především z hlediska běhu lhůty pro vyměření daně, případně jejího přerušení. Daňová kontrola je dle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, ze kterého je zřejmé, co je jejím předmětem a v jakém rozsahu bude daňový subjekt kontrolován. Daňový řád na tento úkon klade důraz v tom smyslu, že správce daně spolu se sepsáním protokolu, musí začít zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.<sup>11</sup>

Publikace *Orientační průvodce novým daňovým řádem* k uvedené problematice uvádí: „Zahájení, jakož i provedení daňové kontroly, předpokládá součinnost správce daně a kontrolovaného daňového subjektu. Pokud ze strany daňového subjektu chybí tato součinnost, platí, že správce daně postupuje následujícím způsobem:

---

<sup>10</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vydání Praha: Vox, 2010, s. 28-29. ISBN 978-808-6324-876.

<sup>11</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 328-332. ISBN 978-80-7263-616-7.

- správce daně vydá výzvu, ve které určí lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu, kdy je připraven k zahájení kontroly. Tento den musí nastat v intervalu od třech dnů po doručení výzvy do dvanácti dnů od uplynutí lhůty pro podání odpovědi správci daně,
- nevyhoví-li daňový subjekt výzvě, aniž by sdělil závažné důvody, které ho k tomu vedou, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Tato skutečnost má rovněž za následek obnovu běhu lhůty pro vyměření daně, stejně jako je tomu u zahájení kontroly.“<sup>12</sup>

Ve většině případů je postupováno v souladu se zásadou součinnosti a daňový subjekt je o úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu předem neformálně (telefonicky, písemným oznámením) informován.

Vlastní zahájení daňové kontroly pak představuje úkon správce daně, v němž je vymezený předmět a rozsah kontroly a především musí správce daně začít fakticky prověřovat daňový základ pro stanovení daně.

Pokud po zahájení daňové kontroly dojde ke změně místní příslušnosti, daňový řád umožňuje, aby kontrolu dokončil ten správce daně, který ji zahájil, a to s ohledem na zásadu hospodárnosti, podle které správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů.

- **Místo provedení daňové kontroly**

Úřední osoba pověřená provedením daňové kontroly určí, zda je vhodné provést daňovou kontrolu u daňového subjektu nebo v prostorách správce daně, a to v souladu se zásadou hospodárnosti a zásadou vzájemné spolupráce (§ 85 odst. 2 daňového řádu).<sup>13</sup>

Základním kritériem pro stanovení vhodného místa jsou rozsah kontrolovaných písemností, předpokládaná časová náročnost kontroly, dostupnost daného místa pro pracovníky správce daně.

<sup>12</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vydání Praha: Vox, 2010, s. 42. ISBN 978-808-6324-876.

<sup>13</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 317-318. ISBN 978-80-7263-616-7.

- **Osoby zúčastněné na daňové kontrole**

Osoby zúčastněné na daňové kontrole jsou správce daně, daňový subjekt a třetí osoby. Věcně a místně příslušný správce daně je osobou oprávněnou k provedení daňové kontroly. Daňovou kontrolu není možné zahájit bez daňového subjektu, který je nositelem práv a povinností týkající se právě správného zjištění a stanovení daně. Třetí osoby jsou všechny další osoby, které se na daňové kontrole podílejí s výjimkou daňového subjektu a úředních osob správce daně (např. svědci, osoby, které mají ve svém držení listiny, znalci, tlumočníci, ručitelé, atd.). V případech, kdy fyzická osoba není způsobilá k právním úkonům (nezletilost, omezení či zbavení způsobilosti), musí být zastoupená zákonným zástupcem. Daňové subjekty, třetí osoby, zákonní a ustanovení zástupci se mohou nechat v daňové kontrole zastoupit zvoleným zmocněncem, a to na základě písemné plné moci. Pro posílení postavení daňového subjektu přinesl daňový řád institut odborného konzultanta, jehož účast slouží pro konzultaci odborných otázek v průběhu daňové kontroly.

- **Prekluze práva stanovit daň**

Z ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že právo státu na vyměření či doměření daně zaniká, pokud nebylo uplatněno v zákonem stanovené lhůtě. Marným uplynutím prekluzivní lhůty není stát oprávněn výši stanovené daně změnit a jeho právo zjistit nebo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně se stává bezpředmětným. Prekluzivní lhůta je 3 roky a počátek lhůty pro stanovení daně je stanoven na den, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou.<sup>14</sup>

- **Institut opakované daňové kontroly**

Daňový řád v ustanovení § 85 odst. 5 vymezuje případy, kdy je možné daňovou kontrolu opakovat. Vždy se jedná o případy, kdy vyvstaly nové skutečnosti, nežli jsou ty, které správce daně již prověřoval, a není podstatné, zda tyto nové skutečnosti zjistí správce daně anebo sám daňový subjekt. Pro posouzení toho, zda v konkrétním případě

---

<sup>14</sup> ZATLOUKAL, TOMÁŠ, KRUPÍČKOVÁ, LENKA, *Daňová kontrola v širších souvislostech. 2.*, přepracované vydání Praha: C.H. Beck, 2011, s. 51-99. ISBN 978-80-7400-366-0.

správce daně použije institut opakované daňové kontroly nebo zahájí obnovu řízení je rozhodující vymezení rozsahu daňové kontroly. Správce daně může opakovat kontrolu téže daně a téhož období, jestliže v pořadí druhá daňová kontrola bude mít vymezen jiný rozsah, který bude odpovídat nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům.<sup>15</sup>

### **2.3 Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly**

Daňový řád v ustanovení § 86 odst. 2 přiznává daňovému subjektu v průběhu daňové kontroly jak práva, tak i povinnosti. Přitom platí, že právům daňového subjektu odpovídají povinnosti správce daně a jeho povinnostem odpovídají práva správce daně.

Mezi nejvýznamnější právo daňového subjektu, který je v režimu daňové kontroly, patří právo na předkládání či navrhování důkazních prostředků, a to až do ukončení daňové kontroly, a dále právo vyvracet pochybnosti sdělené správcem daně. Povinností správce daně je se zabývat, těmito důkazními prostředky a návrhy daňového subjektu. Zároveň má správce daně povinnost seznámit daňový subjekt se svými pochybnostmi náležitě doloženými tak, aby je mohl předkládáním nebo navrhováním důkazních prostředků vyvracet. Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností.<sup>16</sup>

V ustanovení § 86 odst. 3 daňového řádu jsou vymezeny povinnosti daňového subjektu, jimž odpovídají oprávnění úřední osoby, která daňovou kontrolu provádí. K povinnostem daňového subjektu patří především povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly, poskytnout úřední osobě, která daňovou kontrolu provádí, všechny přiměřené prostředky a součinnost, zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro provedení daňové kontroly správcem daně.

K právu dokazování daňového subjektu se váže povinnost předložit důkazní prostředky, prokazující jeho tvrzení, nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž ví, kde se nacházejí. Jedná se tedy zejména o povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady či

---

<sup>15</sup> ZATLOUKAL, TOMÁŠ, KRUPÍČKOVÁ, LENKA, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přepracované vydání Praha: C.H. Beck, 2011, s. 51-99. ISBN 978-80-7400-366-0.

<sup>16</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s.321-324. ISBN 978-80-7263-616-7.

pisemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné. Takovéto důkazní prostředky si pochopitelně obstarává i správce daně sám a to s odkazem na § 92 odst. 2 daňového řádu, kdy správce daně dbá, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu.<sup>17</sup>

## 2.4 Zpráva o daňové kontrole

Zpráva o daňové kontrole se sepisuje o zahájení, průběhu a ukončení kontroly, obsahuje výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu kontroly a dle ustanovení § 88 daňového řádu musí splňovat určité obsahové náležitosti. V obecné části správce daně shrne základní údaje o kontrolovaném subjektu (identifikace subjektu, předmět podnikání, údaje o vykázané dani, datum daňové registrace) a o daňové kontrole (datum zahájení, předmět kontroly, jména úředních osob). Ve zvláštní části správce daně zrekapituluje, které konkrétní doklady byly kontrolovány, druhy kontrolovaných daní, zdaňovací období a samotný výsledek daňové kontroly. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně odkáže na protokoly, úřední záznamy, vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady, o stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům a výhradám daňového subjektu. Zprávu o daňové kontrole podepíší jak úřední osoby, které kontrolu prováděly, tak i daňový subjekt nebo jeho zástupce. Případné vyhýbání se projednání zprávy má za následek doručení této zprávy daňovému subjektu, přičemž se den doručení považuje rovněž za den ukončení kontroly. Podpis zprávy neznamena, že daňový subjekt musí nutně souhlasit s obsahem zprávy. Znamená pouze tolik, že se zpráva o daňové kontrole považuje za projednanou. Bezdůvodné odepření podpisu nemá vliv na použitelnost zprávy jako důkazního prostředku. Pokud se daňový subjekt odmítne dostavit k projednání zprávy o daňové kontrole, nebo se tomu vyhýbá bez udání relevantního důvodu, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou.<sup>18</sup> Zpráva

---

<sup>17</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 325-327. ISBN 978-80-7263-616-7.

<sup>18</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 336-346. ISBN 978-80-7263-616-7.

o daňové kontrole je podkladem pro stanovení daně, a pokud je jediným pokladem pro stanovení daně, nahrazuje odůvodnění dodatečného platebního výměru.



## **3 POSTUP SPRÁVCE DANĚ PŘI DAŇOVÉ KONTROLE**

Správce daně před vlastním zahájením daňové kontroly získává a shromažďuje základní informace o daňovém subjektu, neboť poté je schopen upravit rozsah daňové kontroly a přesněji specifikovat požadavky na konkrétní informace, které bude po daňovém subjektu vyžadovat při zahájení daňové kontroly. Dostatek informací na straně správce daně je rozhodujícím faktorem pro kvalitu průběhu daňové kontroly.

### **3.1 Příprava na daňovou kontrolu**

Správce daně průběžně vyhledává daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností, které jim při správě daní vznikají. Daňový řád nestanovuje správcům daně, které konkrétní daňové subjekty kontrolovat, jaké typy daní a jak často je kontrolovat. Správce daně při přípravě plánu kontrol vychází z informací a skutečností, které zjistil při správě daní, přičemž základním zdrojem informací je databáze ADIS<sup>19</sup>. Výběrem z databáze ADIS je zefektivněn celý proces výběru, neboť umožňuje provádět analýzu velkého objemu dat. Při přípravě plánu kontrol jsou rovněž zpracovány podněty jiných oddělení (územních pracovišť) příslušného správce daně, jiných správců daně, státních orgánů a dále oznámení třetích osob. V plánu kontrol se promítají praktické zkušenosti správce daně o poměrech daňových subjektů a poznatky z vlastní vyhledávací činnosti. Obvykle je prováděna kontrola více daní najednou, což je výhodné z hlediska jejich provázanosti a efektivnějšího využití času úředních osob provádějících daňovou kontrolu, zároveň dochází k šetření práv daňových subjektů. Prioritou správce daně musí být kvalita provedení daňových kontrol, nikoliv jejich kvantita.

Konkrétní informace o činnosti daňového subjektu, vývoji daňové povinnosti, placení daní, o úrovni spolupráce se správcem daně lze získat z databáze ADIS, ze spisu daňového subjektu a dalších informačních zdrojů, jako jsou webové stránky podnikatelských subjektů a povinné přílohy k účetní závěrce umístěné v obchodním rejstříku.

---

<sup>19</sup> Automatizovaný daňový informační systém.

Ještě před zahájením kontroly účetních dokladů je vhodné provést kontrolu vazeb mezi daňovým přiznáním a účetními výkazy či jinými povinnými evidencemi. Pokud daňový subjekt vede účetnictví, pak je příloha k účetní závěrce zdrojem množství zásadních informací o společnosti, které mohou být využitelné nejen v případě kontroly daní z příjmů. V příloze k účetní závěrce je společnost povinna uvést údaje týkající se jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisků a ztrát (např. informace o osobách, které mají ve společnosti podstatný a rozhodující vliv, včetně uvedení výše podílů, uvedení celkové výše závazků včetně zástavních práv apod.) a další skutečnosti vypovídající o daňovém subjektu, které správce daně použije.<sup>20</sup>

### 3.2 Předmět a rozsah daňové kontroly

Daňovou kontrolou správce daně prověřuje správnost daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti stanovené daňovému subjektu na základě údajů uvedených v jeho daňovém přiznání či jiném tvrzení, popřípadě v průběhu zdaňovacího období (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Rozsah daňové kontroly stanoví správce daně v protokolu při jejím zahájení, přičemž tento rozsah může být rozšířen, a to stejným postupem (§ 85 odst. 3 daňového řádu). Při daňové kontrole správce daně stanoví předmět kontroly, neboť ustanovení § 85 odst. 4 daňového řádu nevyklučuje provádět kontrolu společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu.<sup>21</sup>

Daňový řád předpokládá při zahajování a provádění daňové kontroly součinnost správce daně a daňového subjektu. Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a zároveň, při němž správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu. Při vymezení předmětu daňové kontroly je nutné vycházet z § 85 odst. 1 daňového řádu. *„Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení*

---

<sup>20</sup> Interní zdroj: *Pomůcka k daňové kontrole*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

<sup>21</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 315-316. ISBN 978-80-7263-616-7.

*daně vztahující se k jednomu daňovému řízení“.*<sup>22</sup> Klíčové pro daňovou kontrolu, ve vztahu k jejímu cíli je, aby správce daně jednoznačně vymezil její předmět. Ten bude vždy určen ve vztahu k daňovému řízení, tedy konkrétnímu druhu daně a zároveň konkrétnímu zdaňovacímu období.

Rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. dané daně za dané zdaňovací období) kontrolovány. Nemusí být vždy komplexním prověřením všech v úvahu přicházejících okolností (neomezený rozsah), ale může být tematicky zaměřen pouze na předem deklarovanou oblast (omezený rozsah). Je na správci daně, zda bude kontrolován celý rozsah nebo si určí, že bude kontrolovat např. jen skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu případu nebo skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu partnerovi daňového subjektu nebo jen výdaje (nikoli příjmy). Správné vymezení rozsahu daňové kontroly je důležitým ukazatelem pro oprávněnost dalších kontrol. Vymezený rozsah daňové kontroly může správce daně v jejím průběhu upřesnit shodným postupem pro její zahájení, tedy formou protokolu o ústním jednání. Pojem upřesnit je třeba chápat ve smyslu rozšířit (jiné zdaňovací období, jiná daň) či zúžit. S odkazem na zásadu hospodárnosti a rovněž i povinnosti co nejméně zatěžovat daňový subjekt, lze daňovou kontrolu provádět společně i pro více daňových řízení, které se týkají téhož daňového subjektu.<sup>23</sup>

Blíže k rozsahu daňové kontroly uvádí i důvodová zpráva k daňovému řádu. *„Berní správa není dimenzována na provedení celkové revize předmětu daňové kontroly. Většinou dochází ke koncentraci na důkazní prostředky v rozsahu, který se týká věci, kde se vyskytuje nejčastěji pochybení, ať již úmyslné nebo nedbalostní. Šíře vymezeného rozsahu může být různá, např. se zaměřením na výdajovou stránku, či určitý typ nákladů, nebo může jít o celkové prověření všech důkazních prostředků relevantních*

---

<sup>22</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., ze dne 22. července 2009, daňový řád, In: *Úplné znění, Daňový řád, Daňové poradenství, Finanční správa 2013* podle stavu k 1. 2. 2013; Sagit, a.s., 2013, s. 26. ISBN: 978-80-7208-967-3.

<sup>23</sup> KELNEROVÁ, SOŇA. Daňová kontrola dle daňového řádu. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2011, Praha: Ing. Jan Polák, Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, roč. IXX, č. 1, s. 52. ISSN 1210-5570.

*pro určité daňové řízení. Rozsah kontroly lze v průběhu upřesnit (tzn. rozšířit či zúžit) postupem pro její zahájení“.*<sup>24</sup>

V současné době je praxe taková, že prioritně správce daně provádí tzv. „auditní“ kontrolu daně za dané zdaňovací období a pouze v odůvodněných případech zahájí daňovou kontrolu pouze v úzkém rozsahu.

K výše zmiňované problematice je vhodné zmínit nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, ze dne 18. 11. 2008, v němž byla v uplynulých letech opakovaně řešena otázka svévole při zahajování daňové kontroly. Dle názoru Ústavního soudu, který byl uveden v tomto nálezu, musí důvody k zahájení daňové kontroly existovat již v okamžiku zahájení této kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. Po mnoha judikátech Nejvyššího správního soudu a několika judikátech Ústavního soudu, které se ne zcela s daným názorem ztotožnily, vydal Ústavní soud dne 8. 11. 2011 stanovisko pléna sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, kde mimo jiné uvedl: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 ZSDP bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“*<sup>25</sup>

Zmiňované stanovisko lze vztáhnout i na daňovou kontrolu zahájenou podle daňového řádu, neboť právní úprava se v této oblasti v porovnání se ZSDP téměř nezměnila. Správce daně tedy nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním

---

<sup>24</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA, PČR, *Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád*. 19. 11. 2008. ASPI - Automatizovaný Systém Právních Informací.

<sup>25</sup> PLÉNEM ÚSTAVNÍHO SOUDU. *Sdělení Ústavního soudu*. [online]. 8. listopadu 2011 [cit. 2013-11-27]. Dostupné z: [http://dane-krizova.cz/images/pl\\_usst\\_3311.pdf](http://dane-krizova.cz/images/pl_usst_3311.pdf)

podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti. Navíc i v případě, že správce daně nějakými konkrétními pochybnostmi při zahájení daňové kontroly disponuje, není povinen důvody pro zahájení daňové kontroly sdělit daňovému subjektu. Daňová kontrola je tak i nadále považována za preventivní nástroj a správce daně je oprávněn provádět i tzv. namátkové daňové kontroly.<sup>26</sup>

### 3.3 E-audit

E-audit je proces, při kterém správce daně za pomoci analytického softwaru IDEA<sup>27</sup> shromažďuje, zpracovává, analyzuje, kontroluje daňově relevantní data za účelem správného zjištění a stanovení daně. Správce daně používá E-auditní postupy při vyhledávání důkazních prostředků v rámci daňové kontroly k zefektivnění kontrolní činnosti a minimalizaci zátěže pro daňové subjekty a dále při procesu dokazování, kdy dochází k zjišťování skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených povinných evidencí a účetních záznamů.

Kontrolní postupy za pomoci analytického softwaru odpovídají současným trendům elektronizace a digitalizace veškerých údajů a do budoucna se E-audit stane jediným možným kontrolním nástrojem u většiny daňových subjektů. Zavádění E-auditních postupů jakožto běžné součásti správy daní odpovídá evropskému trendu, který už za své přijala řada zemí Evropské unie. Jedná se o zefektivnění kontrolní činnosti, ale i prohloubení klientského přístupu přičemž je potřeba mít vždy na paměti znění § 5 odst. 3 daňového řádu, že správce daně šetří práva daňových subjektů a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen prostředky, které je nezatěžují.

V rámci E-auditů volí správce daně vždy individuální přístup k předmětu a rozsahu prověřování i k daňovému subjektu. Správce daně zvažuje konkrétní podmínky jako např. velikost daňového subjektu, složitost účetního systému, jeho vazby na související databáze, znalosti a schopnosti kontrolora. Úvaha o využití E-auditů v rámci daňové kontroly začíná již ve fázi přípravy na daňovou kontrolu. Správce daně získává informace o daňovém subjektu formou seznámení se se spisovým materiálem

---

<sup>26</sup> Interní zdroj: *Pomůcka k daňové kontrole*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

<sup>27</sup> Software IDEA patří mezi světově uznávanou špičku mezi srovnatelnými softwary a pracují s nimi auditoři, analytici a kontroloři v mnoha zemích světa.

a získáním informací z neveřejných i veřejných informačních zdrojů. S ohledem na předmět ekonomické činnosti a způsob vedení povinných záznamů si již v této fázi může činit úsudek o tom, zda je vhodné u daňového subjektu využít E-audit či nikoliv. Správce daně se rozhoduje podle toho, zda daňový subjekt vede účetnictví nebo daňovou evidenci, zda je s ohledem na vykázaný obrát účelné požadovat data v elektronické podobě, zda bylo v minulosti v rámci jiného daňového řízení zjištěno, že daňový subjekt vede účetnictví na PC, případně zda je vůbec technicky možné data v elektronické podobě od daňového subjektu získat.

Úvaha kdy a za jakých okolností si má správce daně vyžádat účetní data v elektronické podobě je plně v kompetenci správce daně, neboť paušální aplikace E-auditů by v některých případech mohla být kontraproduktivní. Rozhodujícím kritériem je forma a rozsah povinně vedených evidencí.

Doklady v elektronické podobě požaduje správce daně v rámci daňové kontroly po daňovém subjektu již v průběhu sepisování protokolu o zahájení daňové kontroly, ve kterém uvede požadavek na předložení účetních a daňových záznamů v elektronické podobě včetně doporučených formátů dat. Správce daně vysvětlí daňovému subjektu výhody kontroly dat v elektronické podobě ještě před jejich vyžádáním. Využití e-auditních postupů v rámci daňové kontroly je výhodné zejména pro daňový subjekt, neboť je pak ze strany správce daně méně zatížen, jelikož správce daně může provádět převážnou část kontroly na svém pracovišti. V neposlední řadě jsou minimalizovány náklady daňového subjektu související s vyhotovováním kopií vyžadovaných záznamů v papírové podobě.

Pracovní sestavy vzniklé zpracováním původních dat pomocí software IDEA je povinen správce daně uchovávat v režimu ustanovení § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. V rámci E-auditů vychází správce daně z účetních a daňových informací a následně na základě jejich hodnocení ověřuje správnost daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud správce daně analyzuje data převzatá od daňového subjektu a vzniknou mu pochybnosti o správnosti výše daně deklarované daňovým subjektem v jim podaném tvrzení, lze neformálně požádat daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil a nejasnosti vysvětlil. Jestliže se daňový subjekt k pochybnostem nevyjádří a pochybnosti přetrvávají, je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání

skutečností potřebných pro správné stanovení daně s odkazem na ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Elektronické sestavy a veškerá převzatá původní data, ze kterých vyplývá pochybení daňového subjektu nebo části sestav, které mají význam pro kontrolní nález, jsou uchovávány ve spise daňového subjektu při striktním dodržení podmínek ustanovení § 55 odst. 1 daňového řádu a správce daně s nimi zachází jako s důkazními prostředky.<sup>28</sup>

### **3.4 Protokol o ústním jednání**

Protokol je jednou z nejdůležitějších písemností, ve kterém jsou zachycena práva a povinnosti daňového subjektu a důležité úkony provedené v rámci správy daní. Sepisuje jej správce daně v případě, kdy je učiněno podání do protokolu či na základě vlastní úvahy. Protokol je sepisován vždy v případě, kdy dochází k jednání s jinou osobou. Správce daně je povinen sepisovat protokol o veškerých ústních jednáních, která při daňové kontrole provádí ať již se samotným daňovým subjektem nebo s další osobou při dokazování (např. svědecká výpověď).

Protokol je považován za veřejnou listinu, což znamená, že se jedná o listinu sepsanou státním orgánem, o níž se má za to, že vše, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno, je pravdivé, pokud není dokázán opak. Nelze ovšem vyvozovat, že vše, co daňový subjekt řekl je pravdivé, ale že pravdou je, že uvedl to, co je v protokole zapsáno. Protokol je tedy důležitým a silným důkazním prostředkem.

Z protokolu musí být zejména patrné, kdo, kde a kdy daňové řízení prováděl, které osoby se řízení zúčastnily, označení hlavního předmětu jednání, dále musí obsahovat souvislé vylíčení jeho průběhu, označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených při jednání k nahlédnutí. Musí rovněž obsahovat poučení, která byla udělena účastníkům, vyjádření poučených osob, jejich návrhy nebo námitky směřující proti obsahu protokolu, rozhodnutí o těchto návrzích a námitkách. Součástí protokolu mohou být i různá ujednání mezi správcem daně a daňovým subjektem. Je-li při sepisování protokol hlasitě diktován, nemusí být před podepisováním znovu čten. Pokud však nebyl hlasitě diktován, je nutno jej před

---

<sup>28</sup> Interní zdroj: *E-audit*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

podpisem hlasitě přečíst, to musí být v závěru protokolu výslovně uvedeno. Stejně tak musí být v závěru protokolu uvedeno, jaké opravy v něm byly provedeny, co bylo změněno a přeškrtnutá místa přitom musí zůstat čitelná. Konkrétní uvedení opravy je důležité z toho důvodu, aby později nebylo možné tvrdit, že opravy byly provedeny bez vědomí a souhlasu některého z účastníků.<sup>29</sup>

Správce daně musí též rozhodnout o návrzích na doplnění protokolu a o námitkách proti jeho znění, tato rozhodnutí musí být v protokolu zachycena. Po vyznačení všech oprav, změn, jakož i návrhů a námitek a rozhodnutí o nich musí být protokol schválen a jednání skončeno. Schválení protokolu a skončení jednání musí být v závěru protokolu zachyceno, přitom v protokolu musí být uveden přesný čas jak zahájení, tak i ukončení ústního jednání. Po skončení protokol podepíší všichni, kteří se jednání zúčastnili. Má-li protokol více stránek, je zapotřebí, aby každá stránka byla podepsána samostatně. Tím se zamezí možné námitce, že některá stránka byla dodatečně vyměněna.

Jestliže některá z osob zúčastněných na jednání odmítne protokol podepsat, je nutno důvody tohoto odepření, popř. námitky proti obsahu protokolu, v protokolu zaznamenat. K tomu by ovšem mělo docházet pouze výjimečně, protože všechny námitky a návrhy je nutno v protokolu zachytit a rozhodnout o nich. Pokud kdokoliv z účastníků odmítne protokol bez udání důvodů podepsat, nemá to žádný vliv na důkazní sílu protokolu jako veřejné listiny.

Po skončení jednání správce daně vydá opis (stejnopis) protokolu daňovému subjektu. Jestliže bylo jednáno s osobou třetí, opis (stejnopis) protokolu jí bude vydán na její žádost. Skutečnost, že protokol je veřejnou listinou, nezbavuje účastníky jednání povinnosti zachovávat mlčenlivost.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 218-227. ISBN 978-80-7263-616-7.

<sup>30</sup> Interní zdroj: *Pomůcka k daňové kontrole*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.



### 3.5 Dokazování - klíčová fáze daňové kontroly

Fáze dokazování patří mezi klíčovou v celé daňové kontrole. Představuje proces, který začíná předkládáním a zajišťováním důkazních prostředků, jejich konkrétním prováděním správcem daně a následným vyhodnocováním, zda se osvědčily jako důkaz či nikoliv. Dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení a přitom dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, byly zjištěny co nejúplněji. Zároveň při této činnosti musí správce daně dbát základních zásad (zásada materiální pravdy, zásada volného hodnocení důkazů). Dokazování správce daně provádí s využitím postupů a úkonů, které mu daňový řád umožňuje, přičemž je oprávněn dožádat o některý z úkonů jiného správce daně stejného nebo nižšího stupně.

*„Dokazování je zákonem upravený postup správce daně, jehož cílem je získání poznatků nezbytných pro vydání rozhodnutí ve věci nebo pro další procesní postup.“<sup>31</sup>*

Dokazování provádí správce daně při daňové kontrole, kdy musí shromáždit důkazní prostředky v takovém množství a kvalitě, aby mohl dokazování provést. Správce daně získává důkazní prostředky od daňového subjektu, který je předkládá nebo navrhuje, a dále pak i svou vlastní činností, přitom dbá, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji. Důkazní břemeno je především na straně daňového subjektu, který je povinen předložit takové důkazy, které mu pomohou jeho tvrzení prokázat.

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má povinnost sám daň přiznat, ale též povinnost toto své tvrzení doložit. Je na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky předloží, případně navrhne provedení konkrétních důkazních prostředků v případě, kdy není schopen je s vynaložením běžného úsilí a s dodržением zákonných mezí sám opatřit. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení primárně svým účetnictvím a dalšími povinnými záznamy.

Tvrzení daňového subjektu, před zahájením daňové kontroly, že mu bylo odcizeno kompletní účetnictví, další písemnosti a doklady, jej nezbavuje povinností prokázat údaje, které uvedl v daňovém tvrzení. Daňový subjekt je povinen uchovávat veškeré

---

<sup>31</sup> KOPŘIVA, MILOSLAV, NOVOTNÝ JAROSLAV. *Manuál k daňovému řádu*. 2., rozšířené a aktualizované vyd. Ostrava: Sagit, 2013, s. 298. ISBN 978-80-7208-947-5.

relevantní důkazní prostředky po dobu, kdy mu může být vyměřena či doměřena daň (§ 148 daňového řádu).<sup>32</sup>

Daňový subjekt je povinen prokázat i to, co měl tvrdit, respektive co byl povinen uvést v daňovém tvrzení, i když to neuvedl. V případě, že správce daně při daňové kontrole zjistí, že na bankovním účtu, který slouží daňovému subjektu k podnikání, jsou příjmy, o kterých daňový subjekt neúčtoval a nejsou zahrnuty v daňovém přiznání k dani z příjmů, má daňový subjekt povinnost prokázat, že tyto příjmy nejsou předmětem daně z příjmů nebo že jsou od daně osvobozeny nebo podléhají jinému režimu zdanění.

Existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

V případě, že správce daně vysloví pochybnost o správnosti předloženého účetnictví, dochází k přechodu důkazního břemene na správce daně, a ten musí odůvodnit své pochybnosti. Jestliže správce daně úspěšně zpochybní správnost a průkaznost účetnictví předloženého daňovým subjektem, umožňuje daňový řád daňovému subjektu prokázat tvrzení jinak než účetními doklady, například svědeckou výpovědí.

Jestliže daňový subjekt nepředloží důkazní prostředky v dostatečném množství nebo kvalitě, není na správci daně, aby je vyhledával za daňový subjekt.<sup>33</sup>

*„Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. Důkazní břemeno tedy primárně stíhá daňový subjekt, a to v rozsahu tvrzení uvedeném v přiznání k dani. Poplatníka tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 ZSDP). Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje*

---

<sup>32</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 362-386. ISBN 978-80-7263-616-7.

<sup>33</sup> KOPŘIVA, MILOSLAV, NOVOTNÝ JAROSLAV. *Manuál k daňovému řádu*. 2., rozšířené a aktualizované vydání Ostrava: Sagit, 2013, s. 298 - 301. ISBN 978-80-7208-947-5.

*uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů.*<sup>34</sup>

Výsledek daňové kontroly do značné míry závisí na kvalitě předložených důkazních prostředků a zvolené strategii důkazního řízení. Daňový subjekt má povinnost prokázat na základě výzvy správce daně jen skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení. V žádném případě nelze po daňovém subjektu požadovat prokázání skutečností, které se týkají jiných subjektů (například obchodních partnerů). Nelze nutit daňový subjekt k prokázání neexistujících skutečností, například že jiný daňový subjekt nedodal určité zboží nebo neposkytl službu. Důkazní prostředky, které správce daně požaduje po daňovém subjektu, musí souviset s věcným a časovým rámcem daňové kontroly. Daňový řád uvádí v § 93 odst. 1 demonstrativní výčet důkazních prostředků jako je tvrzení daňového subjektu (ústní nebo písemné), listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. V případě, že to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. U listin vydaných orgánem veřejné moci a u tzv. veřejných listin (např. doručenka) platí presumpce pravdivosti (lze je vyvrátit pouze pomocí důkazu opaku).

Důkazní prostředky, které správce daně získal před zahájením řízení nebo v jeho průběhu, nemohou být v žádném případě získány či použity v rozporu s právním předpisem. Správce daně musí daňový subjekt s těmito podklady seznámit předtím, než je vyhodnotí a použije jako důkaz.

Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Platí zásada volného hodnocení důkazů s tím, že volnost úvahy se týká věrohodnosti (pravdivosti) důkazů a nutné kvantity důkazních prostředků, které je třeba provést, nikoli závažnosti či

---

<sup>34</sup> NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 39/2010-65, ze dne 31. 1. 2011. [online]. 31. 1. 2011 [cit. 2013-11-27]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0008\\_8Afs\\_120\\_20130220091726\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0008_8Afs_120_20130220091726_prevedeno.pdf)

zákonnosti důkazů. Správce daně hodnotí důkazy podle svého volného uvážení, přičemž úvahou správce daně se rozumí myšlenková činnost úředních osob, která nesmí obsahovat formy libovůle či nelogičnosti, na základě které přiřazuje pravdivost získaným informacím. Správce daně při hodnocení dokazování přisuzuje provedeným důkazům hodnotu závažnosti, pravdivosti a zákonitosti. Kritérium závažnosti určuje, který důkaz má význam pro skutkové zjištění, jež je nutné pro zhodnocení hypotézy právní normy, neboť právě hypotéza právní normy vymezuje ty konkrétní skutečnosti, které je potřeba dokazováním zjistit. Kritérium zákonitosti vymezuje, zda důkazní prostředky nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Kritérium pravdivosti celý proces dokazování završí, a z takto provedeného dokazování určí skutečnosti významné pro řádné skutkové zjištění. V této fázi správce daně dochází k závěrům, které skutečnosti lze osvědčit jako pravdivé s ohledem na získané informace z předložených důkazních prostředků.

Hodnocení důkazů popíše správce daně ve zprávě o daňové kontrole poté, co seznámil s tímto hodnocením daňový subjekt v rámci seznámení se zjištěními správce daně a daňový subjekt s těmito zjištěními souhlasil. V případě, že daňový subjekt navrhne další důkazní prostředky, je povinností správce daně pokračovat v dokazování. Rozsah a způsob zjišťování podkladů určuje správce daně, a je tedy v jeho kompetenci, zda provede navržený důkazní prostředek, či použije jiný. S odkazem na povinnost správce daně zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, by měl správce daně navrhované důkazní prostředky do řízení připustit. Správce daně může od provedení navrhovaných důkazních prostředků upustit pouze v případě, že se jedná o důkazní prostředky, které jsou pro posouzení kontrolované skutečnosti nerozhodné, nadbytečné, a právně nevýznamné, to znamená, jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Tyto skutečnosti musí správce daně řádně odůvodnit a následně s nimi seznámit daňový subjekt obvykle formou protokolárního ústního jednání.

Výsledek dokazování musí odpovídat spolehlivému zjištění o tom, že tvrzené skutečnosti nastaly, nebo nenastaly. Pokud v průběhu daňové kontroly vyjdou najevo určité skutečnosti (ať již svědčí v neprospěch, či ve prospěch daňového subjektu), je povinností správce daně k nim přihlídnout, vyhodnotit je, a případně i v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Právo daňového

subjektu na objektivně provedené dokazování je zakotveno v článku 36 odst. 1 LZPS, z něhož vyplývá právo na zajištění nestranného a spravedlivého procesu. Správce daně postupuje i v daňové kontrole tak, aby neupřednostňoval zájmy státu před právy a právem chráněnými zájmy daňového subjektu. Ačkoliv v obecné rovině platí, že správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, podle zákona musí dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Z hlediska úplnosti zjištění skutečností je povinností správce daně, pokud daňový subjekt uvede při jednání osobu, která by mohla objasnit určité otázky v daňovém řízení, tuto osobu vyslechnout.<sup>35</sup>

### 3.6 Svědecká výpověď

Svědecká výpověď je v daňovém řízení důležitým důkazním prostředkem. Správce daně je oprávněn předvolat ke svědecké výpovědi fyzickou osobu, o níž předpokládá, že svými smysly vnímala potřebné skutečnosti, které by mohly být důkazem daňové povinnosti. Osoba svědka nemusí disponovat odbornými znalostmi, rozhodující je schopnost udržet vnímané v paměti a po určité době dokázat interpretovat skutečnosti tak, aby svědecká výpověď byla dostatečně konkrétní, věrohodná a měla dostatečnou vypovídací hodnotu. Svědkem nemůže být osoba zbavená způsobilosti k právním úkonům. Výslech svědka provádí správce daně zásadně v nepřítomnosti jiných svědků a daňový subjekt má právo být výslechu přítomen.

Správce daně postupuje při vlastním výslechu podle následujících zásad:

- před výslechem musí úřední osoba zjistit totožnost svědka a jeho poměr k daňovému subjektu, a poučit jej o možnosti odepřít výpověď, o jeho povinnosti vypovídat pravdivě a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. V případě odepření svědecké výpovědi musí uvést konkrétně, o jakou osobu se jedná a důvod, pro který výpověď odmítá,

---

<sup>35</sup> ZATLOUKAL, TOMÁŠ, KRUPÍČKOVÁ, LENKA, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přepracované vydání Praha: C.H. Beck, 2011, s. 213 - 218. ISBN 978-80-7400-366-0.

- svědek musí být na počátku dotázán na poměr k projednávané věci i na jiné okolnosti významné pro zjištění jeho hodnověrnosti,
- svědkovi musí být v rámci svědecké výpovědi dána možnost souvislého sdělení o všem, co sám o věci ví. Následně správce daně svědkovi položí doplňující otázky a případně umožní klást otázky svědkovi i daňovému subjektu,
- při výslechu svědka je vyloučeno, aby správce daně kladl svědkovi sugestivní otázky, které naznačují odpověď a takové otázky, které předstírají klamavé a nepravdivé okolnosti,
- správce daně svědeckou výpověď v plném rozsahu zaprotokoluje a po ukončení jednání předá opis protokolu přítomnému daňovému subjektu a svědkovi na jeho žádost.<sup>36</sup>

Svědecká výpověď je jedním z důkazních prostředků, který sám daňový subjekt nemůže předložit ani zajistit. Pokud daňový subjekt v průběhu daňové kontroly navrhne jako důkazní prostředek svědeckou výpověď, je správce daně povinen svědka předvolat a výslech svědka provést. Daňový subjekt musí správci daně o osobě svědka sdělit potřebné údaje k jejímu předvolání (identifikační údaje osoby a místo, kde se zdržuje) a důvod její účasti v daňovém řízení. To znamená uvést, jaký vztah má osoba svědka k předmětu dokazování, jaké skutečnosti by měla prokázat nebo vysvětlit. Výslech svědka provádí správce daně, proto musí znát důvod svědecké výpovědi, aby mohl pokládat svědkovi logicky navazující otázky týkající se prokazované skutečnosti. Jestliže daňový subjekt informaci o tom, které skutečnosti hodlá svědeckou výpovědí prokázat správci daně nesdělí, případně podaná informace není relevantní k předmětu dokazování, je správce daně oprávněn návrh daňového subjektu odmítnout.<sup>37</sup>

*„Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz*

<sup>36</sup> KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání Olomouc: Anag, 2010, s. 406-417. ISBN 978-80-7263-616-7.

<sup>37</sup> KOPŘIVA, MILOSLAV, NOVOTNÝ JAROSLAV. *Manuál k daňovému řádu*. 2., rozšířené a aktualizované vydání Ostrava: Sagit, 2013, s.313-317. ISBN 978-80-7208-947-5.

*k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt“.*<sup>38</sup>

Je-li podkladem předaným správci daně jinými orgány veřejné moci (tedy v rámci „nedaňového“ řízení) či podkladem převzatým z jiných daňových řízení protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Pokud tedy správce daně získá protokol o svědecké výpovědi uskutečněné v průběhu trestního řízení (daňová trestná činnost) a daňový subjekt bude požadovat opakování této svědecké výpovědi, správce daně je povinen daňovému subjektu vyhovět a svědeckou výpověď opakovat.

*„Důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze a priori vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízen účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazů, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, kdy jsou poznatky z výpovědi osob zaznamenaných v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů. Nejvhodnějším způsobem zpravidla bude provedení výslechu dotyčné osoby. Je přitom nepochybné, že takovou osobu bude třeba vyslechnout zejména v situaci, požaduje-li to daňový subjekt. Ten tak bude z pochopitelných důvodů činit obzvláště tehdy, kdy pro něj nebudou poznatky získané správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních příznivé. V případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků provedených*

---

<sup>38</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 3/2010-76, ze dne 25. 2. 2010, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

*v příslušném daňovém řízení je logickou a legitimní cestou předestřít vyslýchaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí“.<sup>39</sup>*

Právo daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky je vyjádřením jednoho z aspektů práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 LZPS. Pokud správce daně odepře daňovému subjektu právo klást svědkům otázky, následkem je nemožnost použití svědeckých výpovědí v daňovém řízení, s odůvodněním, že se jedná o důkazy získané v rozporu se zákonem. Správce daně má povinnost vyrozumět daňový subjekt o tom, kdo a v jaké věci bude vypovídat. Naproti tomu účast při výslechu a právo klást svědkům otázky je právem daňového subjektu nikoliv jeho povinností. Jestliže daňový subjekt svého práva nevyužije, vystavuje se riziku, že neunes své důkazní břemeno.<sup>40</sup>

### **3.7 Ukončení daňové kontroly**

Po provedené kontrolní činnosti a vyhodnocení důkazů správcem daně, se daňová kontrola přesouvá do závěrečné fáze ukončení. Proces ukončení daňové kontroly podle § 88 daňového řádu počíná vyhotovením zprávy o daňové kontrole správcem daně, pokračuje jejím projednáním s daňovým subjektem a je završen jejím spolupodepsáním pracovníkem správce daně a daňovým subjektem.<sup>41</sup>

V případě, že má správce daně z provedeného dokazování k dispozici dostatek relevantních poznatků, sepíše výsledek kontrolního zjištění. Ve výsledku kontrolních zjištění správce daně nemůže uvádět vlastní hypotézy či domněnky, jimiž by dokládal vlastní pochybnosti o údajích tvrzených daňovým subjektem místo toho, aby prováděl dokazování.

Správce daně zrekapituluje, které konkrétní doklady byly kontrolovány, a následně uvede vlastní kontrolní nález včetně odkazu na ustanovení zákona, které daňový subjekt porušil. Správce daně do výsledku kontrolních zjištění uvede, které skutečnosti má za

---

<sup>39</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 32/2009-157, ze dne 26. 10. 2009, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>40</sup> VESELÁ LENKA, *Daňová kontrola a právo daňového subjektu klást svědkům a znalcům otázky v rámci dokazování svých práv a povinností*. Daně a finance. 2012, Praha: Sagit, roč. 2012, č. 2, s. 3. ISSN 1801-6006.

<sup>41</sup> ZATLOUKAL, TOMÁŠ, KRUPÍČKOVÁ, LENKA, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přepracované vydání Praha: C.H. Beck, 2011, s. 241. ISBN 978-80-7400-366-0.



prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jak věc posoudil po právní stránce a rovněž uvede odůvodnění, proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem.

Součástí kontrolních zjištění jsou listiny vyhotovené správcem daně v průběhu daňové kontroly (protokoly o ústním jednání, úřední záznamy, protokoly o místním šetření, zjištění z dožádání jiného správce daně). Správce daně v souladu se zásadou součinnosti již v průběhu kontroly seznámí po částech daňový subjekt se svými zjištěními. Tento postup správce daně však nelze pojmout jako projednání výsledku kontrolního zjištění ve smyslu ustanovení § 88 daňového řádu.

Výsledek kontrolního zjištění předloží správce daně daňovému subjektu v protokolu a poučí ho o možnosti požádat o přiměřenou lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolních zjištění a případně navrzení jeho doplnění. Smyslem práva stanoveného v § 88 odst. 2 daňového řádu je poskytnout daňovému subjektu možnost se kvalifikovaně vyjádřit k závěrům správce daně, nikoli účelové protahování okamžiku ukončení daňové kontroly a tím i případného vydání rozhodnutí o stanovení daně.

Neobsahuje-li podané vyjádření daňového subjektu žádné relevantní skutečnosti, důkazní prostředky či návrhy na provedení dalších důkazů, které mohou zpochybnit, změnit nebo doplnit kontrolní zjištění, nemůže ukončení daňové kontroly ze strany správce daně znamenat svévoli a nerespektování procesních práv daňového subjektu.<sup>42</sup>

Pokud daňový subjekt doručí správci daně své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, zaleží na správci daně, zda své stanovisko podle § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu zapracuje do stávajícího výsledku kontrolního zjištění nebo zda bude stanovisko správce daně obsaženo pouze v protokolu (příčemž ve zprávě o daňové kontrole bude odkaz na tento protokol).

Řádným projednáním není pouhé formální přednesení kontrolních závěrů. Projednání zprávy o daňové kontrole je procesní součástí daňové kontroly a daňový subjekt má i v této fázi daňového řízení stále ještě zákonnou možnost zpochybnit zjištění správce daně a navrhnout jeho další doplnění, aby mohly být tyto pochybnosti vyvráceny.

Zpráva o daňové kontrole existuje až v okamžiku, kdy obsahuje veškeré zákonem

---

<sup>42</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 27/2010-130 ze dne 30. 11. 2010, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

stanovené náležitosti, pochopitelně za předpokladu, že se všechna jednání a skutečnosti při provádění daňové kontrole stala.

Pojem „zpráva o daňové kontrole“ není možné ztotožnit s pojmem „výsledek kontrolního zjištění“. Zpráva o daňové kontrole je širší pojem s odkazem na § 88 odst. 1 daňového řádu, který stanoví jakožto náležitost zprávy o daňové kontrole jednak výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů, ale také odkaz na protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Současně ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu požaduje, aby byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů, a připouští možnost změny výsledku kontrolního zjištění. Z uvedeného vyplývá, že výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů musí skutečně existovat ještě před vyhotovením zprávy o daňové kontrole a následně se stává její součástí.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Interní zdroj: *Pomůcka k daňové kontrole*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

## 4 MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE A VÝMĚNA INFORMACÍ

Česká republika se stala od vstupu do Evropské unie právoplatným členem mezinárodního společenství, s čímž souvisí rozvíjení obchodních aktivit českých podnikatelských subjektů v zahraničí, a naopak zahraničních osob v České republice. Podnikatelské aktivity velkých mezinárodních společností, středně velkých a malých subjektů s sebou automaticky přináší různé daňové důsledky. V souvislosti se stále prohlubující se globalizací, tak daňovým správám jednotlivých zemí vzniká potřeba prověřovat daňově relevantní skutečnosti mimo území svého státu. Správa daní České republiky, zahrnující taktéž prvek daňové kontroly, přitom představuje výkon státní moci, který je však omezen vnitrostátní jurisdikcí. Správci daně nemají pravomoc vykonávat kontrolní činnost na suverénním území cizího státu, což představuje významnou překážku z hlediska provedení efektivní kontroly konkrétního daňového subjektu. Pro účely ověření určité skutečnosti v zahraničí využívají daňové správy vzájemné pomoci na mezinárodní úrovni.<sup>44</sup>

### 4.1 Právní rámec mezinárodní výměny informací

Legislativní rámec pro mezinárodní spolupráci a mezinárodní výměnu informací v oblasti daní z příjmů v ČR tvoří zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, kterým byla do českého právního řádu implementována Směrnice Rady č. 77/779/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci. Stávající směrnice však již z důvodu obrovského vývoje mobility daňových poplatníků, počtu příhraničních transakcí nevyhovovala novým požadavkům správní spolupráce, a proto byla přijata Směrnice 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní, čímž došlo ke zrušení směrnice 77/779/EHS. Směrnice č. 2011/16/EU byla do zákona České republiky implementována zákonem č. 164/2003 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní s účinností od 21. 06. 2013, který nahradil zákon č. 253/2000

---

<sup>44</sup> ZATLOUKAL, TOMÁŠ, KRUPÍČKOVÁ, LENKA, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přepracované vydání Praha: C.H. Beck, 2011, s. 227 - 231. ISBN 978-80-7400-366-0.

Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní. Tím došlo k významnému zlepšení správní spolupráce a výměny informací.

Mezinárodní výměna informací v oblasti daní z příjmů mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie probíhá rovněž na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (zpravidla článek 26, popřípadě článek 25 nebo 27 dle konkrétní smlouvy). Výměna informací v oblasti daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie probíhá na základě nařízení Rady č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Nařízení jakožto pramen práva Evropské unie je obecně závazným a přímo použitelným předpisem v každém členském státě Evropské unie, a proto nebyla potřeba implementace do českého práva formou přijetí obecně závazného předpisu. Zmiňované nařízení stanovuje pravidla a postupy, jejichž cílem je umožnit správcům daně členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací pro správné vyměření daně z přidané hodnoty.<sup>45</sup>

Významným nástrojem v boji proti daňovým únikům, který umožní zefektivnit správu daní je mnohostranná Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (dále jen „Úmluva“), která vstoupila v platnost dne 1. února 2014.

Úmluva byla vytvořena pod patronátem OECD<sup>46</sup> a Rady Evropy a byla otevřena k podpisu od roku 1988. Dne 1. června 2011 vstoupil v účinnost Protokol, kterým se mění Úmluva (dále jen „Protokol“) a který ji uvedl do souladu s novým standardem OECD pro výměnu informací v daňové oblasti. Od 1. června 2011 lze podepsat pouze Úmluvu ve znění Protokolu. Úmluva ve znění Protokolu zahrnuje všechny formy spolupráce při správě daní:

- výměnu informací na žádost, automatickou a spontánní,
- souběžná daňová šetření,
- přítomnost při daňových kontrolách v zahraničí,
- dožádání vymáhání a předběžných opatření,
- doručování dokumentů.

---

<sup>45</sup> Interní zdroj: *Mezinárodní spolupráce*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

<sup>46</sup> Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj.

Úmluva ve znění Protokolu se vztahuje na všechny druhy daní vymezené vnitrostátními předpisy smluvních států, přičemž každý ze smluvních států může uplatnit výhrady k jednotlivým formám správní spolupráce, které bude poskytovat a přijímat, a výhrady vůči jednotlivým kategoriím daní, na které se bude Úmluva pro tento stát vztahovat.<sup>47</sup>

Z mezinárodního hlediska tímto aktem Česká republika potvrdí svoji aktivní účast na tvorbě a rozšiřování systému spolupráce při správě daní.

## 4.2 Formy výměny informací

Mezinárodní výměna informací je důležitým nástrojem v boji proti daňovým únikům a správci daně v rámci daňové kontroly tuto formu mezinárodní spolupráce využívají ve stále větším měřítku. Mezinárodní výměna informací se opírá o tři formy výměny informací:

- výměna informací na dožádání (vztahuje se k ověření konkrétních skutečností v konkrétním případě u daňového subjektu poté, co správce daně vyčerpá veškeré vlastní obvyklé zdroje),
- poskytování informací z vlastního podnětu (jedná se o spontánní výměnu informací, kdy správce daně jednoho státu důvodně předpokládá, že daná informace o daňovém subjektu by mohla posloužit správci daně druhého státu ke stanovení správné daňové povinnosti u tohoto subjektu),
- automatická výměna informací (pravidelně se opakující výměna informací vztahující se k určitému druhu příjmů jako jsou úroky, dividendy, poplatky).

Partnerem pro zahraniční správu daní za účelem mezinárodní výměny informací je Generální finanční ředitelství (GFŘ). Vybrané finanční úřady a územní pracoviště v České republice a Slovenské republice mohou na základě zvláštního pověření GFŘ provádět výměnu informací přímo bez prostřednictví GFŘ.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech*. [online]. 18. 11. 2013 [cit. 2014-01-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>

<sup>48</sup> Interní zdroj: *Mezinárodní spolupráce*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

## 5 VYBRANÉ NÁLEZY Z DAŇOVÝCH KONTROL SE ZAMĚŘENÍM NA KARUSELOVÉ OBCHODY

Česká ekonomika, která se podobně jako ekonomiky řady zemí střední a východní Evropy, postupně vyrovnává s některými negativními dopady přechodu z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní, byla v důsledku celosvětové krize silně poznamenána. Tuzemská politická scéna, která vytváří legislativu, neprojevila ochotu reagovat na vzniklou situaci a mnohými přijatými populistickými opatřeními ji spíše zhoršila. Tuzemské banky a finanční instituce zpřísnily podmínky pro poskytování úvěrů, zvyšováním úrokových sazeb a dalšími kroky, které podnikatelské sféře znesnadnily přístup k finančním zdrojům. Za vzniklé ekonomické a finanční situace se v podnikatelských kruzích objevily snahy o získání finančního prospěchu takovými cestami, které jsou v rozporu s platnou legislativou, zejména daňovou, a vedou ve svých důsledcích k narůstání rozpočtového schodku.<sup>49</sup>

### 5.1 Daňové úniky na dani z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je jedním z nejdůležitějších transferových nástrojů, který zajišťuje stabilní příjem státního rozpočtu. Podléhá jí většina dodání zboží či poskytování služeb. Platí ji všichni při nákupu zboží a služeb, a tato daň je vyměřována prakticky na celém světě.

Předchozí obrátové daně měly nevýhodu v tom, že zdaňovaly stejný výrobek na několika stupních výroby. Daň z přidané hodnoty daní pouze tu hodnotu, kterou přidal plátce daně k výrobku svým zásahem v určité fázi do výrobního cyklu, přitom však dani neunikne žádná etapa výroby. Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně, přičemž její nepřímost se projevuje tak, že výběr je rozložen mezi jednotlivé plátce, prostřednictvím kterých je daň odváděna státu, ale ten kdo skutečně nese daňové břemeno, ačkoli neplní svou povinnost přímo, jsou koneční spotřebitelé.

---

<sup>49</sup> SATO, ALEXEJ. *Daňové úniky z karuselových obchodních operací*. Česká republika a Slovensko v mezinárodním obchodě a podnikání: vliv finanční krize na mezinárodní podnikání: 10. mezinárodní vědecká konference: Praha a Bratislava, 29. dubna 2010: sborník z mezinárodní vědecké konference. Praha: Oeconomica, 2010, s. 72. ISBN 978-80-245-1583-0.

Výhodou daně z přidané hodnoty je její neutralita, která má za následek téměř nulovou diskriminaci jakéhokoliv zboží, služeb, spotřebitele nebo podnikatele. Daň z přidané hodnoty je pro všechny a všechno stejná, každé zboží či služba jsou v konečném důsledku zdaněny pouze jednou. Další výhodou daně z přidané hodnoty je snadné použití v mezinárodním obchodě. Většina států nezdaňuje zboží určené pro export a naopak importované zboží je daněno stejně jako domácí.

Zavedení a používání daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie dává však i velký prostor daňovým podvodům. V poslední době se daňové správy členských států unie potýkají s podvody na dani z přidané hodnoty, které vznikají při pořízení zboží či služeb z Evropské unie, kdy po následném prodeji tohoto zboží či služeb v tuzemsku není odvedena daň na výstupu do státního rozpočtu. Úniky v oblasti daně z přidané hodnoty ovlivňují příjmy členských států a narušují hospodářskou činnost v rámci vnitřního trhu tím, že vytvářejí neoprávněné toky zboží a uvádějí na trh zboží za neobvykle nízké ceny. Vyhýbání se daňovým povinnostem dochází k daňovým únikům, které překračují hranice členských států unie, přičemž vedou k porušování zásady spravedlivého zdanění.<sup>50</sup>

## 5.2 Karuselové obchody

Jedním z nejzávažnějších projevů deliktního jednání podnikatelů jsou daňové úniky, vznikající při realizaci tzv. karuselových obchodních operací. Karuselové obchody svými důsledky velmi vážně poškozují jak tuzemskou, tak i unijní ekonomiku. Daňový únik z karuselových obchodů je založen na zneužití benevolence nadnárodního daňového systému, který umožňuje odpočet daně z přidané hodnoty při pohybu zboží přes hranice členských států Evropské unie. Nejvíce využívaná forma daňového úniku je založena na realizaci obchodní operace v partnerství s chybějícím obchodníkem. Řetězce se nejčastěji vyskytují v souvislosti s intrakomunitárním obchodem nebo v souvislosti s vývozem zboží. Předmětem obchodování v řetězci je buď neexistující

---

<sup>50</sup> SATO, ALEXEJ. *Daňové úniky z karuselových obchodních operací*. Česká republika a Slovensko v mezinárodním obchodě a podnikání: vliv finanční krize na mezinárodní podnikání: 10. mezinárodní vědecká konference: Praha a Bratislava, 29. dubna 2010: sborník z mezinárodní vědecké konference. Praha: Oeconomica, 2010, s. 72-74. ISBN 978-80-245-1583-0.

zboží a řetězec tak funguje pouze „naoko“, anebo předmětem obchodování je zboží téměř nulové hodnoty (nepoužitelný textil, sklo, součástky a komponenty, šrot). Podmínky pro uskutečnění zmíněné obchodní transakce musí v souladu s platnou daňovou legislativou umožňovat zdanění zboží v zemi příjemce, a to tak, aby dodavatelem a příjemcem zboží byly osoby registrované k dani z přidané hodnoty, dodání zboží mělo souvislost s ekonomickou činností, dodání zboží do země příjemce bylo možné považovat za zdanitelné plnění a přeprava zboží byla v zemi příjemce ukončena.

Plátce daně, který dodává zboží osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě Evropské unie, sám získává nárok na odpočet daně. Příjemci vzniká při pořízení zboží povinnost přiznat a odvést daň, která se však na rozdíl od dovozu zboží ze třetích zemí neodvádí při přechodu zboží přes vnější hranice unie, ale až současně s podaným daňovým přiznáním. V případě, že příjemce zboží mezitím dodá osobě do jiného členského státu unie, vzniká mu také nárok na odpočet daně. Daňový únik vznikne, když uplatní příjemce zboží nárok na odpočet daně při dalším dodání zboží, ale daň z jeho pořízení neodvede, což současný daňový systém umožňuje.

Většina delikventů neprovádí popsanou dovozní a vývozní transakci izolovaně, ale jednotlivé operace na sebe karuselovým způsobem navazují a následně v několika státech unie vznikají daňové úniky v řádech statisíců či milionů Eur.

Příčinou vzniku daňových úniků nebývá ani rafinované počínání delikventů, ani liknavost finanční správy, ale zejména využití rychlosti jejich realizace, nedokonalost stávající daňové legislativy a velmi omezená akceschopnost kontrolních institucí.<sup>51</sup>

Postup správce daně při daňové kontrole u daně z přidané hodnoty v případech, kde se daňový subjekt stane nekontaktním, tzv. „missing trader“<sup>52</sup>, je značně problematický. Z pohledu daně z přidané hodnoty ve vztahu ke zmíněným nekontaktním či jinak problémových subjektům, jde především o co možná nejpřesnější zjištění aktuálního

---

<sup>51</sup> SATO, ALEXEJ. *Daňové úniky z karuselových obchodních operací*. Česká republika a Slovensko v mezinárodním obchodě a podnikání: vliv finanční krize na mezinárodní podnikání: 10. mezinárodní vědecká konference: Praha a Bratislava, 29. dubna 2010: sborník z mezinárodní vědecké konference. Praha: Oeconomica, 2010, s. 72-74. ISBN 978-80-245-1583-0.

<sup>52</sup> Missing trader - plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcí ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH nebo přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává daňová přiznání a stává se pro správce daně nekontaktní.



reálného statusu vykonávání ekonomických činností a v návaznosti na to pak o vyhodnocení relevantních dopadů v daňovém řízení včetně stanovení daně z přidané hodnoty. Správce daně v daňovém řízení vychází z konkrétních objektivních skutečností. Především analyzuje, vyhodnocuje a doplňuje informace a získané údaje tak, aby zjistil, s jakým daňovým subjektem vede řízení.

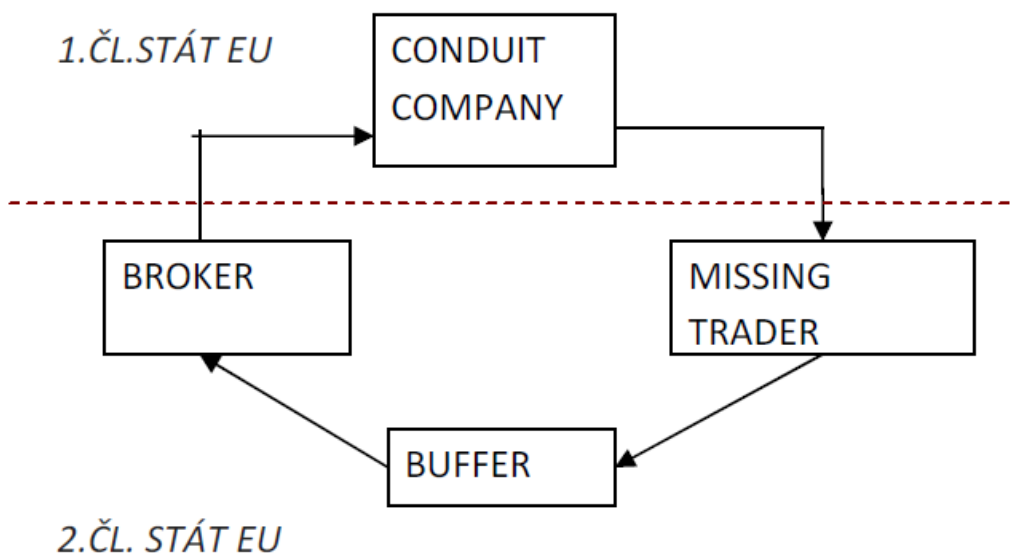
Kromě subjektů řádně plnících své povinnosti se setkáváme se subjekty typu:

- „missing trader“ - viz. výše vysvětlený pojem,
- „broker“ - plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného plnění při dodání zboží do Evropské unie,
- „buffer“ - plátce, jehož role je pomocná a zastírací, podvod funguje i bez jeho účasti. Typický je rychlý sled nákupních a prodejních operací s často nízkým nebo žádným ziskem a splnění případných povinností v souvislosti s předmětnými transakcemi,
- „cross invoicer“ - plátce zpravidla vykazuje skutečná intrakomunitární plnění a uskutečňovaná plnění v tuzemsku, avšak zároveň i prokázané či podezřené či fiktivně vykazovaná přijatá plnění v tuzemsku a fiktivní transakce do Evropské unie, výsledná daňová povinnost je nízká nebo existence nadměrného odpočtu.

Cílem karuselových podvodů není zpravidla reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“. Ke krácení DPH dochází ve státě, ve kterém se nachází „missing trader“ a „broker“. Často dochází k uskutečnění deklarovaných transakcí, pro fyzickou přepravu dotčeného zboží bývá pak často využíváno zboží malé velikosti a váhy, které má vyšší hodnotu (např. mobilní telefony, drahé kovy). Pro platby za zdanitelná plnění jsou využívány účty v nejrůznějších zemích, tok plateb nemusí respektovat tok zdanitelného plnění ani časově. Opakovaná cirkulace zboží pochopitelně přímo úměrně zvyšuje fiskální ztrátu na území státu, kde je společnost typu „missing trader“ a „broker“.

Pro lepší znázornění karuselového obchodu bude uvedené schéma oběhu zboží mezi členskými státy Evropské unie.

**Obrázek 1: Schéma karuselového obchodu**



*Pramen: vlastní zpracování*

Výše uvedené schéma je značně zjednodušené. V praxi může být podvodný obchod značně rozsáhlý, může zasahovat do více členských států s tím, že k fiskální ztrátě může docházet v jednom či dokonce ve více členských státech. Bez zastavení podvodu jsou pak ztráty DPH prakticky neomezené a zisk z daňového podvodu může být ve skutečnosti rozdělován mezi všechny účastníky.

Rozhodujícím aspektem pro postup správce daně v daňovém řízení je vyhodnocení otázky, zda daňový subjekt skutečně uskutečňuje reálnou ekonomickou činnost a zda se tedy jedná o osobu povinnou k dani z přidané hodnoty. V rámci místního šetření správce daně zkoumá reálné zázemí daňového subjektu pro deklarovanou ekonomickou činnost, odpovídající vybavení, existenci zaměstnanců, informace o obchodních partnerech. Prověření skutečné ekonomické činnosti vychází rovněž z ověření účelu plateb dle bankovních výpisů daňového subjektů a to i za součinnosti se třetími osobami.

V případech řetězových obchodů, kdy zboží prochází mezi řadou obvykle vzájemně propojených mezičlánků s tím, že některým z nich není uhrazena daň z přidané hodnoty na výstupu, je velmi sporná otázka, zda osoba nárokuje odpočet daně věděla či vědět mohla o tom, že někde na začátku řetězce obchodujících firem je podvodný úmysl spočívající v neodvedení daně z přidané hodnoty. Z dostupné judikatury plyne, že skutečnost, že někdo ve zmíněném řetězci neodvede daň, ještě automaticky nemůže vést ke zpochybnění nároku na odpočet daně u daňového subjektu, který o podvodu nevěděl. Daňové úniky v oblasti nadhodnocených vývozů a s tím související nadměrné odpočty jsou řešeny prostřednictvím institutu zneužití práva, které není upraveno v žádném konkrétním ustanovení právního předpisu, ale je založeno výhradně na právní teorii a judikatuře.

Zneužití práva je chování, kdy ze zjištěných okolností vyplývá, že jeho smyslem a výsledkem je výhradně nebo převážně získání nelegitimního daňového zvýhodnění (získání odpočtu daně, přičemž pro daný úkon neexistují ekonomické důvody), a to i přestože jsou formálně naplněna zákonná ustanovení.<sup>53</sup>

### **5.3 Příklad karuselového podvodu, řešený daňovou správou.**

Daňový únik lze nejlépe demonstrovat na následujícím příkladu. Pro detekci podvodu mezi dvěma tuzemskými plátcí a zahraniční osobou povinnou k dani správce daně využil dostupných prostředků, které mu právní řád, resp. daňový řád svěřuje. Je nesporné, že cílem každého karuselového obchodu je snaha daňového subjektu využít právní úpravy zákona za účelem jeho vlastního obohacení se.

Český plátcce Beta s.r.o. deklaroval ve svém daňovém tvrzení nárok na odpočet daně při pořízení zboží od jiného českého plátce. Předmětné zboží mělo sloužit pro osvobozený vývoz, který byl plátcem deklarován v příslušném řádku daňového tvrzení. Předmětem zdanitelného plnění, tj. obchodní transakce, ze které chtěl plátcce Beta s.r.o. získat daňovou výhodu, byl nákup spodního prádla a jeho následný prodej do třetí země, do Libye.

---

<sup>53</sup> Interní zdroj: *Pomůcka k některým aspektům stanovení DPH dokazováním*. 2013, metodika Generální finanční ředitelství.

Plátce Beta s.r.o. neměl žádné zaměstnance, žádný majetek, jednalo se o relativně nového plátce se sídlem v bytové jednotce. Do doby nákupu zboží, které mělo být předmětem vývozu do třetí země, plátce podával pouze negativní daňová tvrzení, čímž správci daně vznikla oprávněná pochybnost o reálnosti dané transakce.

Správce daně vyzval plátce Beta s.r.o. k prokázání skutečností, že přijatá zdanitelná plnění, deklarovaná v daňovém tvrzení byla použita k ekonomické činnosti plátce. Plátce Beta s.r.o. předložil správci daně nabídku zboží, objednávku, kupní smlouvu, smlouvu o uložení věci (protože plátce Beta s.r.o. neměl vhodné skladovací prostory, do doby dodání zboží do třetí země, mělo být zboží uloženo ve skladu prodávajícího plátce Alfa s.r.o.) a daňový doklad s šestiměsíční lhůtou splatnosti. Zboží skutečně existovalo. Bylo přepraveno ze skladu plátce Alfa s.r.o. do Libye. Celní správou bylo zboží odbaveno. Formální stránka obchodního případu byla plátcem Beta s.r.o. splněna.

Správce daně dožádáním ověřoval u dodavatele zboží, plátce Alfa s.r.o. naplnění obchodní transakce a ekonomickou podstatu dané transakce. U plátce Alfa s.r.o. bylo zjištěno, že tento s předmětným zbožím dříve neobchodoval, jednalo se o „jednorázovou“ záležitost. Plátce Alfa s.r.o. bezplatně opatroval zboží ve svém skladu pro plátce Beta s.r.o. až do doby jeho vyvezení do třetí země. Jednotková cena zboží byla 500 Kč za kus. Plátce, firma Alfa s.r.o., poskytla plátcí Beta s.r.o. pouze třídní záruku na dané zboží. Jednalo se o obchodní transakci bez ekonomické podstaty.

Plátcí Beta s.r.o. nebyla za strany libyjského odběratele poskytnuta žádná záloha či záruka zaplacení dodávaného zboží, jehož hodnota měla činit 19 milionu. Vše mělo být založeno pouze na důvěře v obchodním vztahu mezi dodavatelem a odběratelem. Situace, pokud by libyjský odběratel za zboží nezaplatil, nebyla nijak řešena. Vlastnické právo ke koupi zboží měla libyjská firma nabýt podpisem převímacího protokolu, nikoliv zaplacením za zboží. Veškeré administrativní povinnosti, jako povolení k vývozu do Libye, způsob vývozu či certifikát o původu a kvalitě zboží měl zajistit libyjský odběratel.

Správce daně zaslal žádost o spolupráci při zjištění informací na Velvyslanectví ČR v Tripolisu. V uvedené odpovědi bylo sděleno, že na adrese poskytnutí pro obchodní vztah deklarovaná libyjská firma nesídlí, telefonní číslo uvedené na daňovém dokladu patřilo jiné firmě, než která je uvedena na daňovém dokladu. Správci daně oprávněně

vznikly pochybnosti o existenci deklarovaného kupujícího. Dále bylo zjištěno, že zboží, které mělo být předmětem obchodní transakce mezi společností Beta s.r.o. a libyjskou firmou, je na libyjském trhu neprodejné, protože běžná cena za předmětné zboží se pohybuje v řádu od 60 do 150 Kč za kus. Tzn. prodejní cena zboží minimálně 500 Kč za kus je bez ekonomické podstaty.

Dalším úkonem správce daně bylo sepsání protokolu s osobou předzvědnou na základě reprezentativního vzorku. Tato osoba sdělila, že běžná tržní cena vzorku činí 5-10 Kč. S odvoláním na rozsudek NSS č.j. 2 AFS 194/2006-52 ze dne 24.07.2007, že daňový subjekt má právo klást nejen svědkům otázky, ale také osobám předzvědným, nemohl být protokol osvědčený v daném daňovém řízení jako důkazní prostředek.

Plátce Alfa s.r.o. nakoupil předmětné zboží od společnosti Omega s.r.o., která dle dožádání zasláního správcem daně je nekontaktní. Dle výpisu z obchodního rejstříku je jednatelem spol. Omega s.r.o. občan Ukrajiny. Ve spolupráci s Policií ČR bylo zjištěno, že jednatel společnosti Omega s.r.o. nikdy s jednatelem plátce Beta s.r.o. nejednal, daňové doklady nevystavil, nevlastnil tyto a s předmětným zbožím neobchodoval.

V daném případě se jednalo o řetězec obchodních transakcí, jejichž pravý účel nebyl ekonomické podstaty. Zúčastněným firmám nešlo o dosažení zisku z prodeje zboží, ale o vyinkasování prostřednictvím koncové firmy na úkor státního rozpočtu nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> Interní zdroj: Konkrétní případ karuselového obchodu řešený finanční správou.

## ZÁVĚR

Ve své práci jsem popsala principy daňové kontroly podle současně platného daňového řádu a její klíčové fáze jako je dokazování, e-audit, formy mezinárodní spolupráce a ukončení daňové kontroly. Přestože daňová kontrola představuje institut značně složitý a komplikovaný, zásluhou judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu se činnost a postup správců daně sjednocuje. Na správce daně jsou kladeny zvyšující se nároky spočívající ve znalosti procesních a hmotněprávních předpisů, využití výpočetní techniky a v neposlední řadě je vyžadován kultivovaný přístup úředních osob spočívající ve vzájemné spolupráci a součinnosti s daňovým subjektem.

Obecně lze konstatovat, že současná právní úprava procesu daňové kontroly v daňovém řádu vychází ze soudní judikatury, na daňové subjekty působí především jako preventivní prvek, přičemž cílem daňové kontroly zůstává správné zjištění a stanovení daně. Dle poznatků finanční správy je nesporným přínosem efektivního provedení daňových kontrol zavedení kontrolních mechanismů pomocí softwaru IDEA.

Závěrečná část je věnovaná daňovým únikům se zaměřením na karuselové obchody s uvedením praktického příkladu. Zásadním řešením při zamezení daňových úniků by mohla být změna unitárního systému inkasa DPH a to i přesto, že řešení touto cestou je obecně považováno za porušení svobodného pohybu zboží, základního pilíře fungování Evropské unie. Jako účinný prostředek v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty v rámci Evropské unie byl na vybrané komodity (např. dodání zlata, poskytnutí stavebních a montážních prací a další) zaveden zvláštní režim přenesení daňové povinnosti tzv. revers charge. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování daně z přidané hodnoty, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění, v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. Jelikož byl zvláštní režim zaveden pouze na vybrané výrobky a zboží, nebylo možné zabránit daňovým únikům v jiných oblastech podnikatelské činnosti.

V souvislosti s připravovanými legislativními změnami na DPH bude možné do 31. 12. 2018 uplatnit režim přenesené daňové povinnosti i na dodání mobilních telefonů, dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, dodání plynu a elektřiny obchodníkovi povinnému k dani, dodání

certifikátů plynu a elektřiny, poskytnutí telekomunikačních služeb, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání obilovin a technologických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů. Zavedení režimu přenesení daňové povinností na výše zmiňované komodity je nutné považovat jako zvláštní opatření mechanismu rychlé reakce za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým podvodům, které mohou vést ke značným a nenapravitelným finančním ztrátám.

Domnívám se, že časově méně náročné řešení daňových úniků by bylo možné hledat zejména v oblasti zdokonalení a zkvalitnění administrace týkající se DPH, která může nabýt podoby cílených, mezinárodně koordinovaných kontrolních akcí, nebo vyšetřování trestní odpovědnosti účastníků obchodní operace. Pro prevenci daňových úniků z karuselových obchodů je rozhodující rychlost, s jakou se podaří deliktní jednání odhalit. Kontrolní akce specializovaných orgánů a institucí jsou vhodnější a účinnější, neboť nevyžadují použití příliš složitých a zdlouhavých schvalovacích mechanismů.

# SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

## 1. MONOGRAFIE

KOPŘIVA, MILOSLAV, NOVOTNÝ JAROSLAV. *Manuál k daňovému řádu. 2.*, rozšířené a aktualizované vydání Ostrava: Sagit, 2013, ISBN 978-80-7208-947-5.

ZATLOUKAL, TOMÁŠ, KRUPIČKOVÁ, LENKA, *Daňová kontrola v širších souvislostech. 2.*, přepracované vydání Praha: C.H. Beck, 2011, ISBN 978-80-7400-366-0.

KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA, *Daňový řád s komentářem. 1.* vydání Olomouc: Anag, 2010, ISBN 978-80-7263-616-7.

KOBÍK, JAROSLAV, KOHOUTKOVÁ, ALENA. *Orientační průvodce novým daňovým řádem. 1.* vydání Praha: Vox, 2010, ISBN 978-808-6324-876.

## 2. ODBORNÉ ČLÁNKY

KELNEROVÁ, SOŇA. Daňová kontrola dle daňového řádu. *Finanční, daňový a účetní bulletin. 2011*, Praha: Ing. Jan Polák, Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, roč. IXX, č. 1, ISSN 1210-5570.

POSLANECKÁ SNĚMOVNA, PČR, *Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. 19. 11. 2008.* ASPI - Automatizovaný Systém Právních Informací.

VESELÁ LENKA, *Daňová kontrola a právo daňového subjektu klást svědkům a znalcům otázky v rámci dokazování svých práv a povinností.* Daně a finance. 2012, Praha: Sagit, roč. 2012, č. 2, ISSN 1801-6006.



SATO, ALEXEJ. *Daňové úniky z karuselových obchodních operací*. Česká republika a Slovensko v mezinárodním obchodě a podnikání: vliv finanční krize na mezinárodní podnikání: 10. mezinárodní vědecká konference: Praha a Bratislava, 29. dubna 2010: sborník z mezinárodní vědecké konference. Praha: Oeconomica, 2010, ISBN 978-80-245-1583-0.

### 3. LEGISLATIVNÍ DOKUMENTY

Zákon č. 280/2009 Sb., ze dne 22. července 2009, daňový řád, In: *Úplné znění, Daňový řád, Daňové poradenství, Finanční správa 2013* podle stavu k 1. 2. 2013: Sagit, a.s, 2013, ISBN: 978-80-7208-967-3.

### 4. ELEKTRONICKÉ ZDROJE

LICHNOVSKÝ, ONDŘEJ. *Definice podvodu na DPH*. [online]. 1. 7. 2010 [cit. 2013-11-27]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d32107v39326-definice-podvodu-na-dph/>

PLÉNEM ÚSTAVNÍHO SOUDU. *Sdělení Ústavního soudu*. [online]. 8. listopadu 2011 [cit. 2013-11-27]. Dostupné z: [http://dane-krizova.cz/images/pl\\_usst\\_3311.pdf](http://dane-krizova.cz/images/pl_usst_3311.pdf)

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č j. 8 Afs 39/2010-65, ze dne 31. 1. 2011. [online]. 31. 1. 2011 [cit. 2013-11-27]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0008\\_8Afs\\_120\\_20130220091726\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0008_8Afs_120_20130220091726_prevedeno.pdf)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 3/2010-76, ze dne 25. 2. 2010, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 32/2009-157, ze dne 26. 10. 2009, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 27/2010-130 ze dne 30. 11. 2010, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech*. [online]. 18. 11. 2013 [cit. 2014-01-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>

## 5. OSTATNÍ ZDROJE

Interní zdroj: *Pomůcka k daňové kontrole*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

Interní zdroj: *E-audit*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

Interní zdroj: *Mezinárodní spolupráce*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

Interní zdroj: *Pomůcka k některým aspektům stanovení DPH dokazováním*. 2013, metodika Generálního finančního ředitelství.

Interní zdroj: Konkrétní případ karuselového obchodu řešený finanční správou.

## SEZNAM ZKRATEK

Daňový řád	- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
ZDP	- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZSDP	- zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
LZPS	- Listina základních práv a svobod
DPH	- daň z přidané hodnoty
např.	- například
tj.	- to je
atd.	- a tak dále
ADIS	- automatizovaný daňový informační systém
apod.	- a podobně
aj.	- a jiné
tzn.	- to znamená
ÚS	- Ústavní soud
sp. zn.	- spisová značka
PČR	- Poslanecká sněmovna České republiky
ČR	- Česká republika
EU	- Evropská unie
Sb.	- Sbírky
OECD	- organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
GFŘ	- Generální finanční ředitelství

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Schéma karuselového obchodu .....	49
--	----

## **BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE**

**Jméno autora:** Marcela Hruboňová

**Obor:** Evropská hospodářskosprávní studia

**Forma studia:** kombinovaná

**Název práce:** Postup správce daně při daňové kontrole

**Rok:** 2014

**Počet stran:** 46

Počet titulů české literatury a pramenů: 14

Počet internetových zdrojů: 7

Vedoucí práce: JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.