

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Daňová kontrola v teorii a praxi

Bc. Kateřina Zářecká

© 2021 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Kateřina Zářecká

Veřejná správa a regionální rozvoj – k.s. Litoměřice

Název práce

Daňová kontrola v teorii a praxi

Název anglicky

Tax control in theory and practice

Cíle práce

Cílem diplomové práce je seznámení s procesem daňové kontroly po novele daňového řádu, aplikování jednotlivých ustanovení daňového řádu na konkrétní případ daňové kontroly a v případě zjištěných nedostatků navržení změn v legislativě vedoucích k zefektivnění procesu daňové kontroly. Dílčím cílem je vymezení základních pojmů dle daňového řádu a poskytnutí komplexního přehledu jednotlivých fází daňové kontroly.

Metodika

V teoretické části diplomové práce budou na základě studia dostupné literatury a právních předpisů zpracována teoretická východiska. Budou zvoleny vhodné metody pro zpracování praktické části diplomové práce.

V praktické části diplomové práce dojde ke sběru dat, analýze a interpretaci shromážděných dat. Bude provedeno celkové zhodnocení a v závěru práce budou navržena opatření k případným zjištěným nedostatkům v procesu daňových kontrol.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Daňová kontrola, daňový subjekt, správce daně, důkazní prostředky, dokazování, daňový řád, protokol, ústní jednání, svědek, judikatura.

Doporučené zdroje informací

- KOBÍK, J. Daňový proces, judikatura k problémovým situacím. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.
- KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A., 2018 Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí 1 vydání. Praha: Vydavatelství Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-126-4.
- MATYÁŠOVÁ, L. GROSSOVÁ, M. Daňový řád s komentářem a judikaturou, 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha, Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.
- VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- ZATLOUKAL, Tomáš, 2011, Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přepracované vydání. Praha: Vydavatelství C.H.Beck. ISBN 978-80-7400-366-0.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 22. 9. 2020

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 21. 10. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 24. 03. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Daňová kontrola v teorii a praxi" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 24. 3. 2021

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala JUDr. Daniele Světlíkové za odborné vedení při zpracování práce a za čas, který mi věnovala. Děkuji také celé své rodině za podporu a trpělivost, kterou mi věnovala v průběhu celého mého studia.

Daňová kontrola v teorii a praxi

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá daňovou kontrolou v teorii a praxi. V teoretické části práce je analyzován zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, včetně vysvětlení základních pojmů. Je zde definována funkce daně a popsána daňová soustava. Dále je v teoretické části popsán průběh daňové kontroly od jejího zahájení až po její ukončení. V závěru teoretické části práce je popsán přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly a mezinárodní spolupráce při správě daní.

V praktické části práce je v úvodu popsán význam daně z přidané hodnoty pro státní rozpočet a je zde analyzován počet daňových kontrol na dani z přidané hodnoty. Na modelovém příkladu je ukázán průběh daňové kontroly daně z přidané hodnoty. Daňová kontrola je aplikována na jednotlivá ustanovení daňového řádu. Na zahájení a ukončení daňové kontroly je ukázáno, jak byla daňová kontrola zahájena a ukončena před, a po novele daňového řádu. Dále je v praktické části práce proveden rozhovor s vedoucí a referentkou kontrolního oddělení Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. V závěru práce je vyhodnocen modelový příklad daňové kontroly a rozhovory s vedoucí a referentkou kontrolního oddělení finančního úřadu. Dále jsou v závěru práce navrženy možné legislativní změny na zefektivnění procesu daňové kontroly respektive výběru daní v České republice.

Klíčová slova: Daňová kontrola, daňový subjekt, správce daně, důkazní prostředky, dokazování, daňový řád, protokol, ústní jednání, svědek, judikatura.

Tax control in theory and practice

Abstract

The diploma thesis deals with tax control in theory and practice. The theoretical part of the thesis analyzes Act No. 280/2009 Coll., The Tax Code, as amended, including an explanation of basic concepts. Here is defined the tax function there and described the tax system. Furthermore, the theoretical part describes the course of tax audit from its beginning to its end. At the end of the theoretical part of the work is described the transition from the procedure to remove doubts, continuing to tax control and international cooperation in tax administration.

The practical part of the thesis describes the importance of VAT for the state budget and analyzes the number of VAT tax audits. The model example shows the course of VAT tax control. The tax control is applied according to individual provisions of the Tax Code. The start and end of the tax audit shows how the tax audit was started and ended before and after the amendment to the Tax Code. Furthermore, in the practical part there is conducted an interview there with the head and clerk of the Audit department, the Tax Office for the Capital City of Prague. At the end of the thesis, a model example of tax control and interviews with the head and clerk of the Tax Audit department are evaluated. It is further suggested here to make possible legislative changes which could be leading to streamline the process of tax audit and tax collection in the Czech Republic.

Keywords: Tax control, personal subject to tax, tax administrator, proving, middle of proof, tax regulations, protocol, oral hearing, witness, judicature.

Obsah

1 Úvod	11
2 Cíl práce a metodika	13
2.1 Cíl práce	13
2.2 Metodika	13
3 Teoretická východiska	15
3.1 Systém daní v České republice	15
3.1.1 Definice a funkce daně	15
3.1.2 Daňová soustava	16
3.2 Správa daní.....	17
3.2.1 Orgány Finanční správy.....	18
3.2.2 Generální finanční ředitelství.....	18
3.2.3 Finanční úřady	18
3.3 Daňový řád	19
3.3.1 Základní pojmy	20
3.3.2 Základní zásady správy daní.....	21
3.3.3 Postupy při správě daní.....	23
3.4 Daňová kontrola	25
3.4.1 Osoby zúčastněné na daňové kontrole.....	25
3.4.2 Opakovaná daňová kontrola	29
3.4.3 Příprava na daňovou kontrolu.....	29
3.5 Zahájení daňové kontroly.....	31
3.5.1 Zahájení daňové kontroly před novelou daňového řádu.....	31
3.5.2 Zahájení daňové kontroly po novele daňového řádu	32
3.6 Průběh daňové kontroly	33
3.6.1 Dokazování	33
3.6.2 Svědecká výpověď.....	36
3.6.3 Výzva k prokázání skutečností	37
3.7 Ukončení daňové kontroly	38
3.7.1 Ukončení daňové kontroly před novelou daňového řádu	38
3.7.2 Ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu	39
3.8 Postup k odstranění pochybností.....	40
3.8.1 Přejít z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu.....	41
3.9 Mezinárodní spolupráce při správě daní	42
4 Praktická část	44
4.1 Daň z přidané hodnoty	44

4.1.1	Význam daně z přidané hodnoty pro státní rozpočet.....	44
4.1.2	Daňová kontrola daně z přidané hodnoty	46
4.2	Modelový příklad daňové kontroly na DPH	47
4.2.1	Úvod do problematiky	48
4.2.2	Zahájení postupu odstranění pochybností.....	48
4.2.3	Průběh postupu k odstranění pochybností	49
4.3	Daňová kontrola	51
4.3.1	Zahájení daňové kontroly	51
4.3.2	Místní šetření u dodavatelů daňového subjektu.....	53
4.3.3	Stížnost daňového subjektu	59
4.4	Dokazování	62
4.4.1	Svědectvé výpovědi	63
4.4.2	Výzvy k prokázání skutečností	67
4.4.3	Výzva k uplatnění práva	72
4.5	Ukončení daňové kontroly	78
4.5.1	Výsledek kontrolního zjištění	79
4.5.2	Zpráva o daňové kontrole	83
4.6	Kvalitativní výzkum.....	83
5	Výsledky a diskuse	88
5.1	Zhodnocení modelového příkladu daňové kontroly	88
5.2	Vyhodnocení rozhovoru.....	91
5.3	Návrhy na legislativní změny.....	94
6	Závěr.....	97
7	Seznam použitých zdrojů	99

Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňová soustava České republiky	17
Obrázek 2: Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020	48

Seznam tabulek

Tabulka 1: Podíl DPH na příjmech státního rozpočtu v roce 2012-2020 (v mld. Kč)	45
Tabulka 2: Vývoj inkasa DPH v letech 2015-2019 (v mil. Kč)	46
Tabulka 3: Počet daňových kontrol na DPH v letech 2015-2019 (v tis. Kč)	46
Tabulka 4: Počet a výsledky daňových kontrol (v tis. Kč) k 31.12.2019	47
Tabulka 5: Předložené daňové doklady	50

Tabulka 6: Vývoj objemu daňových nedoplatků k 31.12.2019 v letech 2015-2019 v mil. Kč	92
Tabulka 7: Daňové nedoplatky vymáhané a vymožené k 31.12. příslušného roku v mld. Kč	93

1 Úvod

Vzhledem k tomu, že od roku 2007 pracuji ve Finanční správě v odboru daňové kontroly na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu jako kontrolní pracovník, tak jsem si pro svou diplomovou práci vybrala téma Daňová kontrola v teorii a praxi.

Daňová kontrola je nejdůležitějším kontrolním postupem správy daní, který slouží k cílenému nebo komplexnímu prověření tvrzení daňového subjektu. Daňová kontrola musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřená. Legitimním cílem daňové kontroly je veřejný zájem státu na správném zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. V rámci daňové kontroly daňový subjekt disponuje poměrně značnými oprávněními a reálnou a efektivní ochranou, převážně v případném soudním řízení.

Přestože daně tvoří nejdůležitější součást veřejných rozpočtů, z kterých je financováno např. zdravotnictví a školství, není práce finančních úřadů, respektive pracovníků kontrolních odborů veřejností pozitivně chápána. V průběhu svého působení na kontrolním odboru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu jsem se několikrát setkala s nepříliš lichotivými názory a komentáři na adresu Finanční správy, a to jak ze strany kontrolovaných daňových subjektů, tak veřejnosti. K nepříliš pozitivnímu přístupu veřejnosti k práci finančních úřadů přispívají i média, která ne vždy o konání Finanční správy objektivně a pravdivě informují. Velkou nevýhodou Finanční správy je, že z důvodu daňové mlčenlivosti nemůže o konkrétních daňových řízeních sdělovat veřejnosti žádné podrobnosti a tím pádem se nemůže proti nepravdivým nařčením médií adekvátně bránit. Na základě mé dlouholeté zkušenosti pracovníka kontrolního odboru mohu říct, že nejvíce se nad kontrolou z finančního úřadu rozčilují ty daňové subjekty, které mají něco v nepořádku, ať už z nedbalosti nebo neznalosti nebo i úmyslně.

Daňové úniky jsou přitom pro některé podnikatele stále možností, jak si nelegálně zkrátit daně. Existuje nemalé množství firem, které např. nabízejí své služby bez fakturace, tím pádem za nižší ceny. V posledních letech jsou zvláště aktuální podvody na dani z přidané hodnoty, které jsou uskutečňovány především prostřednictvím tzv. „kolotočových podvodů“ nebo nezákonného vyplácení nadměrných odpočtů. Je tedy

úkolem Finanční správy následné potírání těchto daňových úniků, ale i prevence proti jejich vzniku a k tomu mimo jiné slouží institut daňové kontroly.

V neposlední řadě jsou daně významným zdrojem příjmů obcí a regionů. Daňové příjmy tvoří až 60% všech příjmů obcí. Daně, které nejsou příjmem státního rozpočtu, převádí Finanční správa podle zákona č. 243/200 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů na kraje a obce. Konkrétně se jedná o rozpočtové určení daně z přidané hodnoty, daně z příjmů a daně z nemovitých věcí. Tyto daňové příjmy jsou krajům a obcím převáděny nejméně jedenkrát za měsíc.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je přiblížit proces daňové kontroly po novele daňového řádu a charakterizovat jednotlivé fáze daňové kontroly. Na modelovém příkladu daňové kontroly bude demonstrován průběh daňové kontroly na dani z přidané hodnoty, kde budou aplikována jednotlivá ustanovení daňového řádu. Bude proveden rozhovor s pracovníci Finančního úřadu pro hlavní město, jehož předmětem bude proces daňové kontroly zejména po novele daňového řádu. V případě zjištění nedostatků budou navrženy legislativní změny na základě, kterých by došlo k zefektivnění procesu daňové kontroly a tím k efektivnějšímu výběru daní.

2.2 Metodika

Diplomová práce bude rozdělena na část teoretickou a praktickou. V teoretické části práce bude analyzována právní úprava, kterou se řídí proces daňové kontroly. V praktické části práce budou jednotlivá ustanovení této právní úpravy aplikována na konkrétní příklad daňové kontroly a proveden rozhovor s pracovníci finančního úřadu.

K dosažení naplnění cílů bude nejprve nastudována odborná literatura a související právní předpisy. V teoretické části bude nejprve metodou deskripce popsán systém daní v České republice včetně diagramového znázornění daňové soustavy. Dále bude uveden přehled orgánů Finanční správy České republiky. Pomocí výkladové metody dojde k rozboru zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů se zaměřením na proces daňové kontroly. Budou vysvětleny základní pojmy a popsány základní zásady a postupy při správě daní. Dojde k analýze procesu daňové kontroly, budou specifikovány osoby zúčastněné na daňové kontrole a bude popsána příprava na daňovou kontrolu jak z pohledu správce daně, tak z pohledu daňového subjektu. Dále budou popsány jednotlivé kroky daňové kontroly a bude ukázán rozdíl v zahájení a ukončení daňové kontroly před a po novele daňového řádu. V závěru teoretické části bude popsán postup k odstranění pochybností včetně přechodu z tohoto postupu do daňové kontroly a bude popsána mezinárodní spolupráce při správě daní.

V praktické části práce bude nejprve popsán význam daně z přidané hodnoty (DPH) pro státní rozpočet České republiky. Metodou porovnání bude porovnán podíl daně z přidané hodnoty na státním rozpočtu a bude znázorněn vývoj inkasa DPH v letech 2015 – 2019. Dále bude podán přehled o počtu daňových kontrol na DPH v letech 2015 – 2019 včetně doměrků z těchto daňových kontrol.

Na anonymizovaném daňovém subjektu bude popsán průběh daňové kontroly na dani z přidané hodnoty. Bude zde ukázán průběh daňové kontroly od zahájení postupu k odstranění pochybností, přes překlopení do daňové kontroly až po její ukončení. Bude zde názorně ukázáno, jak by byla daňová kontrola zahájena a ukončena před a po novele daňového řádu. V daňové kontrole bude dán důraz především na dokazování, bude poukázáno na místní šetření a na stížnost daňového subjektu na postup správce daně. Dále bude popsán podvod na DPH včetně výzvy na uplatnění práva daňového subjektu. Poté dojde k zhodnocení daňové kontroly včetně vyhodnocení změn po novele daňového řádu.

V druhé polovině praktické části bude proveden kvalitativní výzkum metodou dotazování a to polostrukturovaného rozhovoru s pracovníky Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Rozhovor bude zaměřen na provádění daňové kontroly, zejména po novele daňového řádu a výzkumný soubor bude tvořit vedoucí oddělení kontrolního a referentka. Pro vyhodnocení výsledků kvalitativního výzkumu bude použita metoda indukce. Získané poznatky budou použity pro další výzkum v diplomové práci.

V závěru diplomové práce budou na základě zjištěných poznatků navržena opatření k případným nedostatkům procesu daňových kontrol.

3 Teoretická východiska

Celospolečenský význam výběru daní je dán především nezbytností získání finančních prostředků, které slouží ke krytí státních výdajů. Daňová politika státu je tak komplexním opatřením v oblasti daní. Cílem daňové politiky Evropské unie je kromě jednotného fungování evropského trhu i rozvíjení spolupráce mezi daňovými správami v souvislosti s bojem proti daňovým únikům.

V posledních letech se výběr daní v České republice zlepšil s tím, že v návaznosti na nová opatření v boji proti daňovým únikům vzrostly povinnosti daňových subjektů. Největší slabinou daňového systému je struktura daní a administrativní náročnost odvodu a správy daní. Daňový systém v České republice je složitý a jeho časté změny snižují předvídatelnost daňových pravidel. Nové postupy a elektronizace zatím nevedou k zásadním úsporám při správě daní a efektivnost správy daní se tak, s ohledem na rostoucí počet úředních osob a přirozený růst mezd nezlepšuje.¹

3.1 Systém daní v České republice

Společně s pojistným na sociální zabezpečení jsou daně nejvýznamnějším příjmem veřejných rozpočtů. Každý stát používá k naplnění svého rozpočtu několik daní, které mezi sebou mají různé vazby a tvoří tak daňový systém státu.

Složitost daňové systému ČR ve svých zprávách opakovaně kritizuje Evropská komise, která upozorňuje na skutečnost, že náklady na plnění daňových povinností jsou vysoké.

3.1.1 Definice a funkce daně

Daň představuje přesun finančních prostředků od soukromého sektoru k sektoru veřejnému. „*Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje*

¹ Zpráva o daních v České republice, dostupné z https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich_1.pdf dne 7.12.2020

v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).²

Základními vlastnostmi daní jsou nedobrovolnost, neúčelovost a neekvivalentnost. Nedobrovolnost spočívá v povinnosti daň platit a tato povinnost je vynutitelná státní mocí. Neúčelovost daně znamená, že konkrétní daně nejsou použity na konkrétní výdaje, ale stanou se celkovou součástí státního rozpočtu. Neekvivalentnost znamená, že daňový subjekt nemá nárok na protihodnotu ve stejné výši.

Daně jsou důležitým nástrojem moderního státu a plní mnoho funkcí. Mezi nejdůležitější patří:

- fiskální,
- alokační,
- redistribuční,
- stimulační,
- stabilizační.³

Základní je funkce fiskální, která má schopnost naplnit veřejný rozpočet. Alokační funkce znamená vložení prostředků tam, kde jich je málo nebo odejmutí z odvětví, kde jich je příliš mnoho. Redistribuční funkce umožňuje přesouvání finančních prostředků od bohatších k chudším. Stimulační funkce má podporovat subjekty v tom, aby se nevyhýbali placení daní. Stát daňový subjekt např. motivuje poskytnutím nějaké daňové úlevy. Poslední funkcí je funkce stabilizační, která přispívá ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu.

3.1.2 Daňová soustava

Daňová soustava je souborem všech daní, které se na daném území vybírají a jejich uspořádání je dáno zákonem. Zákonnou úpravu zaručuje i Listina základních práv a svobod, podle které lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. V roce 1993

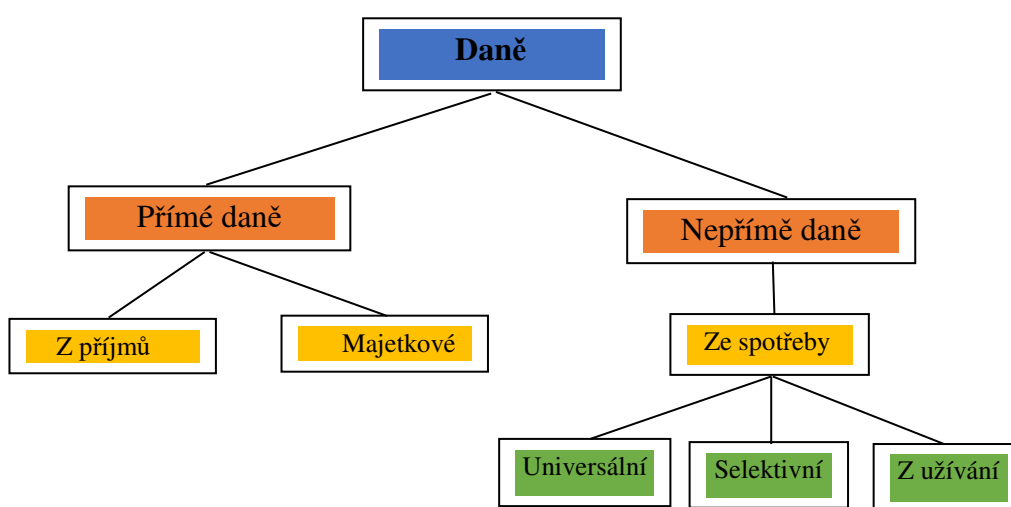
² KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 15 a 16

³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2018*, s. 11

proběhla reforma daňové soustavy České republiky, jejímž hlavním cílem bylo připodobnění daňového systému systémům obvyklým v západní Evropě.

Podle vazby na příjem daňového subjektu se daně dělí na daně přímé a nepřímé. Jedná se o základní rozdělení daní (viz obr. 1). Daně přímé jsou daně adresné a daňový subjekt je platí na úkor svého důchodu (příjmu), což znamená, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Zatímco daně nepřímé jsou daně, které platí jiná osoba než ta, na kterou dopadají.

Obrázek 1: Daňová soustava České republiky



Zdroj: (Vančurová, Láchová, 2018, s. 58 až 65, vlastní zpracování

Jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu tvoří daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která patří mezi daně ze spotřeby (daně nepřímé). Třetím největším příjmem veřejných rozpočtů jsou daně z příjmů (fyzických a právnických osob). Doplnkovým zdrojem veřejných rozpočtů jsou daně majetkové, a to daně z nemovitých věcí (z pozemků a ze staveb).

3.2 Správa daní

Správa daní je postup, který je stanovený zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a vychází z ust. § 1 odst. 2 daňového

řádu, kde je uvedeno „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“⁴

V České republice správu daní vykonává Finanční správa České republiky, která je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“).

3.2.1 Orgány Finanční správy

Finanční správa České republiky je tvořena soustavou orgánů, které jsou podřízeny Ministerstvu financí České republiky. Dle zákona o Finanční správě ji tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací ředitelství a finanční úřady. V současné době existuje 14 finančních úřadů, v rámci jejichž působnosti jsou zřízena územní pracoviště, kterých je 201. Dalším článkem je Specializovaný finanční úřad, který sídlí v Praze, má celorepublikovou působnost a spravuje daňové subjekty (právnícké osoby), jejichž obrat přesahuje 2 mld. Kč.⁵ Specializovaný finanční úřad je příslušný i bankám, pojišťovnám, finančním družstvům a osobám provozujícím loterii.

Základní procesní normou správy daní je daňový řád.

3.2.2 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) je zřízeno zákonem o Finanční správě a jeho územní působnost je stanovena v ust. § 2 tohoto zákona. Dle tohoto ustanovení vykonává GFŘ územní působnost pro celé území ČR. V oboru své působnosti se GFŘ podílí na přípravě návrhů právních předpisů. GFŘ řídí generální ředitel, kterého zastupuje zástupce a nadřízeným orgánem GFŘ je Ministerstvo financí ČR.⁶

3.2.3 Finanční úřady

Územní působnost finančních úřadů je stanovena v ust. § 8 zákona o Finanční správě. Finanční úřady vykonávají působnost na území vyššího územního samosprávného celku, kterými jsou jednotlivé kraje ČR a jejich název je součástí názvu finančního úřadu,

⁴ MATYÁŠOVÁ, L, GROSSOVÁ, M,L, *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 15

⁵ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2018*, s. 72-73

⁶ Kompetence a činnosti GFŘ, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/kompetence-a-cinnosti-gfr> dne 13.12.2020

např. Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Finanční úřad řídí ředitel, kterého zastupuje zástupce ředitele a nadřízeným orgánem je GFŘ. Finanční úřady vykonávají správu daní, provádí řízení o deliktech a další činnosti dle ust. § 10 zákona o Finanční správě. Finanční úřad pro hlavní město Prahu řídí ředitel, kterého zastupuje zástupce ředitele a nadřízeným orgánem je GFŘ.⁷

Územní pracoviště jsou organizačními jednotkami finančních úřadů a dělí se na územní pracoviště, která se nacházejí v sídlech finančního úřadu a která se v sídlech finančního úřadu nenacházejí. Územní pracoviště vykonávají činnost v rámci působnosti finančního úřadu a jejich jednání je vždy jednáním finančního úřadu.⁸

3.3 Daňový řád

Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Daňový řád s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., Zákon o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Od své účinnosti již daňový řád prošel mnoha změnami a rovněž došlo k nemalému judikaturnímu vývoji.

Poslední novelizace daňového řádu byla provedena s účinností od 1. 1. 2021. Tuto rozsáhlou novelizaci navrholo Ministerstvo financí a její stěžejní součástí je legislativní ukotvení online finančního úřadu. Důležitou změnou je zásadní zjednodušení kontrolních postupů, kam patří i daňová kontrola. V daňové kontrole je nově připuštěna dálková komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem podle okolností daného případu. Díky tomuto by mělo dojít ke zkrácení jednotlivých fází provádění daňové kontroly a zamezení případných obstrukcí ze strany daňového subjektu.⁹

⁷ Kompetence a činnosti FÚ, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/financni-urady/kompetence-a-cinnosti-fu> dne 13.12.2020

⁸ Kompetence a činnost územních pracovišť finančních úřadů, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/kompetence-a-cinnost-uzemnich-pracovist> dne 14.12.2020

⁹ Parlament schválil novelu daňového řádu, která přinese online finanční úřad, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/parlament-schvalil-novelu-danoveho-radu-38681> dne 14.11.2020

3.3.1 Základní pojmy

Správce daně – správcem daně je finanční a celní správa, ale např. i jednotlivé obecní úřady, které spravují místní poplatky. Pravomoc správce daně je dána právním předpisem a v daňových otázkách ji upravuje daňový řád.

Dle ustanovení § 10 odst. 1 daňového řádu je správcem daně „*správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“)* v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“¹⁰

Úřední osoby jsou zaměstnanci správce daně, kteří se bezprostředně podílejí na výkonu pravomoci správce daně a svoje oprávnění k úkonům při správě daní prokazují služebním průkazem. „*O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje.*“¹¹

V poslední době se v rámci správy daní usiluje o tzv. klientský přístup, tedy o to, aby se úřední osoby chovaly k daňovým subjektům jako ke svým zákazníkům a byly si vědomy toho, že jim poskytují službu a že si je daňové subjekty platí ze svých daní.

Daňový subjekt je dle ust. § 20 odst. 1 daňového řádu osobou zúčastněnou na správě daní. Jedná se o osobu, kterou za daňový subjekt označuje zákon a dále o osobu, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

Třetí osoby jsou dle ust. § 22 daňového řádu „*osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.*“¹²

Třetími osobami mohou být tlumočníci, soudní znalci, svědci, orgány veřejné moci atd. Třetí osoby mají na základě součinnosti povinnost v případech vymezených zákonem spolupracovat se správcem daně.¹³

¹⁰ MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M., L., *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 67

¹¹ MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M., L., *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 70

¹² MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M., L., *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 109

¹³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2018*, s. 73

Místní příslušnost správce daně se řídí u fyzické osoby podle místa pobytu. U občana České republiky je tím myšlena adresa trvalého pobytu, u cizince je to adresa hlášeného místa pobytu. Nelze-li adresu fyzické osoby určit je tím místo, kde se tato fyzická osoba na území České republiky zdržuje. U právnické osoby se místní příslušnost správce daně řídí sídlem právnické osoby, což je adresa, kterou má právnická osoba zapsanou v obchodním rejstříku. Jestliže je předmětem daně nemovitá věc je místě příslušným správcem daně místo, kde se tato nemovitá věc nachází (§ 13 daňového řádu).

Vyměřovací řízení je součástí řízení nalézacího. Správce daně na základě podaného daňového přiznání nejprve stanoví daň a potom ji vyměří. Výsledkem je vydání platebního výměru.

Doměřovací řízení je také součástí řízení nalézacího a lze jím změnit již stanovenou (vyměřenou) daň. K doměření daně může dojít buď na základě zjištění samotného daňového subjektu, a to podáním dodatečného daňového přiznání nebo na základě zjištění správce daně, po ukončení daňové kontroly.

Daňové tvrzení je legislativní zkratka pro řádné a dodatečné daňové přiznání, hlášení a vyúčtování. Řádné a dodatečné daňové tvrzení podává daňový subjekt za účelem správného zjištění a stanovení daně.¹⁴

Protokol o ústním jednání je veřejnou listinou a sepisuje ho správce daně o ústních podáních a jednáních při správě daní dle ust. § 60 daňového řádu.

3.3.2 Základní zásady správy daní

Základní zásady správy daní jsou vymezeny ust. v § 5 až § 9 daňového řádu. Pro všechny zásady platí, že jsou závazné a vyjadřují určitá pravidla, která se uplatňují ve všech fázích daňového řízení. Zásady upravují jak chování správce daně, tak chování

¹⁴ MATYÁŠOVÁ, L, GROSSOVÁ, M,L, *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 492

daňových subjektu a všech osob na daňovém řízení zúčastněných. Hlavní a nejdůležitější zásadou je zásada zákonnosti.¹⁵

Zásada zákonnosti – správce daně musí jednat v souladu s obecně závaznými právními normami. Správce daně je vázán nejen zákony, ale i Listinou základních práv a svobod, Ústavou a mezinárodními smlouvami. Zásada zákonného postupu se vztahuje na všechny osoby zúčastněné na správě daní.¹⁶

Zásada zneužití pravomoci – správce daně může dělat jen takové úkony, které mu zákon dovoluje. Správce daně by neměl podléhat formalismu a nemůže postupovat dle své libovůle.¹⁷

Zásada přiměřenosti – správce daně volí jen takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují a umožňují správné stanovení daně. Toto pravidlo se aplikuje např. u omezujících podmínek opakujících se daňových kontrol.¹⁸

Zásada procesní rovnosti – všechny osoby zúčastněné na správě daní jsou si rovny. Nikdo nesmí být zvýhodněn či znevýhodněn. Uvedená rovnost se týká pouze osob zúčastněných na správě daní, nikoliv rovnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem, neboť správce daně jedná ze svého vrchnostenského postavení. K rovnosti dochází až před případným soudem.¹⁹

Zásada součinnosti a spolupráce správce daně a daňového subjektu – zavazuje jak daňový subjekt, tak správce daně. Daňový subjekt by měl se správcem daně spolupracovat a správce daně by měl daňový subjekt přiměřeně informovat o průběhu daňového řízení.²⁰

Zásada rychlosti – znamená, že správce daně postupuje bez zbytečných průtahů. Pokud správce daně nepostupuje podle této zásady, existuje zde možnost ochrany proti nečinnosti správce daně (§ 38 daňového řádu).²¹

¹⁵ MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M.L., *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 40, 41

¹⁶ KOBÍK, J. *Daňový proces, judikatura k problémovým situacím*, s. 20

¹⁷ ZATLOUKAL, Tomáš, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 8

¹⁸ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2018*, s. 74

¹⁹ ZATLOUKAL, Tomáš, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 10

²⁰ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2018*, s. 75

²¹ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 14

Zásada procesní ekonomice (hospodárnost) – správce daně je povinen postupovat tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady. Tato zásada dává správci daně mj. možnost vést více úkonů společně.²²

Zásada volného hodnocení důkazů – znamená, že správce daně hodnotí každý důkaz zvlášť a poté ve vzájemné souvislosti. Jedná se o jednu z nejdůležitějších zásad. Správce daně důkazy hodnotí podle volného uvážení a musí brát zřetel na všechno, co vyšlo během řízení najevo. Správce daně musí zohlednit všechny skutečnosti, o kterých se dozvěděl a to ty, které jsou v prospěch i neprospěch daňového subjektu.²³

Zásada materiální pravdy – správce daně dbá především na to, aby daň byla stanovena po právu a vychází ze skutečného právního úkonu.²⁴

Zásada neveřejnosti – daňové řízení je vždy neveřejné z důvodu ochrany daňového subjektu před zneužitím důvěrných informací.²⁵

Zásada mlčenlivosti – správce daně je povinen zachovávat mlčenlivost o tom, co se při správě daní dozvěděl. Tato zásada se vztahuje i na další osoby zúčastněné na správě daní, vyjma daňového subjektu.²⁶

3.3.3 Postupy při správě daní

Správce daně se při správě daní nemůže spoléhat pouze na tvrzení daňového subjektu, proto musí vykonávat svojí vlastní činnost prostřednictvím postupů, které jsou upraveny v ust. § 78 až § 90 daňového řádu. Tyto postupy vedou ke správnému zjištění a stanovení daně.²⁷

Vyhledávací činnost je upravena v ust. § 78 daňového řádu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky i bez součinnosti a vědomí daňového subjektu. Tyto důkazní prostředky mohou být potom využity v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Vyhledávací činnost správce daně provádí místním

²² Tamtéž

²³ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 16

²⁴ MATYÁŠOVÁ, L, GROSSOVÁ, M,L, *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 61

²⁵ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 22

²⁶ Tamtéž

²⁷ ŽIŠKOVÁ, M, BAXA, J a kol. *Daňový řád, Komentář I.díl*, s. 418.

šetřením u třetích osob nebo třetí osoby vyzývá k poskytnutí informací správci daně výzvou dle ust. § 57 daňového řádu.

Vysvětlení je upraveno v ust. § 79 daňového řádu – vysvětlení je prováděno správcem daně v rámci vyhledávací činnosti. Správce daně jím zjišťuje skutečnosti rozhodné pro naplnění správy daní a tím je správně stanovit daň. Podané vysvětlení nemůže být použito jako důkazní prostředek, ale pouze jako pomůcka. Jestliže má být jako důkaz použito, musí být provedena svědecká výpověď. O podaném vysvětlení správce daně sepíše protokol nebo úřední záznam.

Místní šetření je upraveno v ust. § 80 až § 84 daňového řádu – místní šetření je součástí vyhledávací činnosti a správce daně ho vykonává zejména za účelem získání důkazních prostředků. Daňový subjekt a osoby zúčastněné na správě daní jsou povinny poskytovat správci daně potřebnou součinnost. Místní šetření se provádí před zahájením daňové kontroly i v jejím průběhu. Během místního šetření může správce daně poříditi zvukový nebo obrazový záznam. Tuto skutečnost musí správce daně zúčastněným osobám předem oznámit.

Daňová kontrola je upravena v ust. § 85 až § 88a daňového řádu. V průběhu daňové kontroly má správce daně poměrně široké pravomoci. Daňová kontrola slouží k prověření daňové subjektem vypočítané a tvrzené daně. Podrobněji bude institut daňové kontroly popsán níže.

Postup k odstranění pochybností je upraven v ust. § 89 a § 90 daňového řádu – postup k odstranění pochybností správce daně využije v případě, že má pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených v přiznání. Správce daně daňový subjekt vyzve, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, popř. svá tvrzení doplnil.²⁸

²⁸ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2018*, s. 82

3.4 Daňová kontrola

Daňová kontrola jako formalizovaný postup při správě daní má zákonem přesně vymezena pravidla zahájení, průběhu a ukončení. Všechny tyto fáze vyžadují součinnost daňového subjektu. Ne každý daňový subjekt je však ochoten se správcem daně spolupracovat a aplikační praxe musela řešit problémy s tímto spojené. Novela právní úpravy by měla zjednodušit zejména zahájení a ukončení daňové kontroly a současně zjednodušit proces sdělování výsledku kontrolního zjištění a odlišit situace, kdy je daňová kontrola ukončena „s nálezem“ nebo „bez nálezu“. Procesní zjednodušení by mělo přispět k úspoře času a administrativy spojené s realizací kontrolního postupu, což by mělo vést k hlubšímu zacílení kontrolního postupu a možnosti realizace většího počtu daňových kontrol.

Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daní najednou. To v praxi znamená, že správce daně může současně zahájit např. kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2020 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019. Daňovou kontrolu lze zahájit, jak v rámci řízení vyměřovacího, tak řízení doměřovacího a jejím cílem je správně zjištění a stanovení daně. Dle ust. § 143 odst. 3 daňového řádu je daňová kontrola jedinou možností na základě, které může být daňovému subjektu daň doměřena z moci úřední.

Jestliže správce daně zjistí mimo daňovou kontrolu nějaké skutečnosti na základě, kterých se může důvodně domnívat, že by daň mohla být doměřena, postupuje správce daně v souladu s ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, a to v praxi znamená, že daňový subjekt vyzve k podání dodatečného daňového přiznání.

3.4.1 Osoby zúčastněné na daňové kontrole

Dle daňového řádu řadíme daňovou kontrolu mezi postupy při správě daní a provádíme ji v rámci daňového řízení. Obecně se daňového řízení účastní daňový subjekt, správce daně prostřednictvím úředních osob a dále se ho mohou účastnit třetí osoby.

Správce daně

Dle zákona o Finanční správě provádí správce daně daňovou kontrolu na základě územní a věcné příslušnosti. Dle ust. § 8 odst. 2 tohoto zákona finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky. Věcnou příslušnost upravuje ust. §10 zákona o Finanční správě.²⁹

Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil (§ 85 odst. 5 daňového řádu).

Při provádění daňové kontroly má správce daně mimo jiné pravomoci dle ust. § 80 až 84 daňového řádu, které upravují místní šetření (§ 86 odst. 4 daňového řádu). V průběhu místního šetření správce daně může pořizovat zvukový nebo obrazový záznam, ale musí o tom daňový subjekt předem uvědomit. Tento zvukový či obrazový záznam však nenahrazuje protokol o ústním jednání dle ust. § 60 odst. 1 daňového řádu, ten musí být vždy sepsán a obrazový nebo zvukový záznam je jeho přílohou.

V přiměřené době místního šetření, respektive daňové kontroly má úřední osoba *„právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní.“*³⁰

Z účetních nebo jiných dokladů a informací si správce daně může vyžádat kopii. Dle ust. § 107 odst. 1 daňového řádu nese náklady na pořízení kopií daňový subjekt.

Dále je správce daně při provádění daňové kontroly, respektive při správě daní oprávněn vyslechnout kteroukoliv osobu jako svědka (§ 96 daňového řádu). Tento pro dokazování při daňové kontrole významný institut bude podrobněji popsán v kapitole 3.7.2.

²⁹ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, § 8 a § 10, In: Sběrka zákonů ČR. 2011, částka 157, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456> dne 29. 12. 2020

³⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 81 odst. 1, In: Sběrka zákonů ČR. 2009, částka 87, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280> dne 29.12.2020

Daňový subjekt

Pro daňový subjekt znamená daňová kontrola významný zásah do jeho práv. Je na daňovém subjektu, aby byl se zásadou „*vigilantibus iura*“ připraven svá práva hájit, neboť na daňovém subjektu v daňovém řízení leží z větší míry důkazní břemeno.³¹

Práva a povinnosti daňového subjektu, u kterého je prováděna daňová kontrola, jsou zakotvena především v ust. § 86 daňového řádu.

Daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola prováděna má mimo jiné právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost. Dále má právo předkládat a navrhopvat důkazní prostředky a vyjadřovat se k výsledku kontrolního zjištění. Další práva a povinnosti daňového subjektu vycházejí z pravomocí správce daně.

Dle ust. § 6 odst. 2 daňového řádu osoby zúčastněné na správě daní, tedy daňový subjekt a správce daně vzájemně spolupracují. Oboustranná spolupráce předpokládá aktivní úsilí jak správce daně, tak daňového subjektu. S tímto úzce souvisí zásada součinnosti dle, které pak lze předpokládat rychlý a efektivní průběh daňové kontroly.³²

V rámci daňové kontroly má daňový subjekt řadu dalších práv, která se nevztahují jenom k daňové kontrole. Dle ust. § 261 odst. 1 daňového řádu má osoba zúčastněná na správě daní právo podat stížnost proti nevhodnému chování nebo proti postupu správce daně. Jak uvádí Kobík v publikaci *Daňový proces, Judikatura k problémovým situacím „Speciální stížnost představuje stížnost proti excesům ze strany správce daně při daňové kontrole, která musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly a která předchází podání zásahové žaloby.“*³³

O vyřízení stížnosti správce daně vyrozumí stěžovatele. Jestliže se stěžovatel domnívá, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, požádá nejbližše nadřízeného správce daně o prošetření vyřízení stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu).

³¹ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 62

³² Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.50071/15/7100-40124-506246, s. 13, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Methodika/Dr-Methodika> dne 23.11.2020

³³ KOBÍK, J. *Daňový proces, judikatura k problémovým situacím*, s.472

Zmocněnec

Dle ust. § 27 daňového řádu si daňový subjekt může k jednání při daňové kontrole zvolit zmocněnce. Daňový subjekt (zmocnitel) se může nechat zastupovat jak právnickou, tak fyzickou osobou. Plná moc je u správce daně účinná v okamžiku jejího doručení správci daně, nikoliv např. v okamžiku podání zásilky na poště. „*Byla-li udělena plná moc, platí, že v jejím rozsahu je jednání zmocněnce považováno za jednání daňového subjektu.*“³⁴

Zvolí-li si zmocnitel (daňový subjekt) nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně je vypovězena původní plná moc. Dále platí, že pokud v téže věci jedná zmocnitel i zmocněnec, je rozhodující jednání zmocnitele (daňového subjektu).³⁵

Třetí osoby

Třetími osobami se dle zákona rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků nejsou v daňovém řádu třetí osoby taxativně vymezeny, neboť to představovalo problém v případě, kdy se daňového řízení měla zúčastnit osoba, kterou zákon neoznačoval ani jako daňový subjekt ani jako třetí osobu.³⁶

Skutečnost, v jakém postavení je osoba zúčastněná na správě daní, je z procesního hlediska velice důležitá. Na daňový subjekt se vztahuje zásada součinnosti, jejíž porušení může mít za následek neunesení důkazního břemene, ale ne sankce. Zatímco vypovídá-li osoba, jako svědek, pak musí vypovídat pravdivě a důsledkem porušení může být pokuta za přestupek. Z výše uvedených důvodů je důležité vždy určit jaké postavení má osoba zúčastněná na správě daní k předmětnému řízení.³⁷

³⁴ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 69

³⁵ KOBÍK, J, KOUHOTKOVÁ, A., *Daňový řád, změny od 1.6.2018*, s. 296 a 298

³⁶ KOPŘIVA, M, NOVOTNÝ, J., *Manuál k daňovému řádu*, s. 57

³⁷ Tamtéž

3.4.2 Opakovaná daňová kontrola

Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny v předcházející daňové kontrole nebo daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení. Daňovou kontrolu lze opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu. V oznámení o zahájení opakované daňové kontroly správce daně uvede důvody pro její zahájení.³⁸

Problematikou opakované daňové kontroly se mnohokrát zabýval Nejvyšší správní soud a daňový řád svým pojetím z této judikatury vychází. K opakování daňové kontroly na základě zjištění nových skutečností „bez zavinění správce daně“ se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 31/2005-57 ze dne 24. 1. 2006, ve kterém uvedl „Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem k dispozici také schopen (...).“³⁹

3.4.3 Příprava na daňovou kontrolu

Před vlastním zahájením daňové kontroly správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjišťuje informace o daňovém subjektu a o jeho daňových tvrzeních podle toho, kterou daň bude kontrolovat. Správce daně má k dispozici Automatizovaný daňový informační systém (ADIS), ve kterém jsou mimo jiné zaznamenány registry daňových subjektů, zpracování daňových tvrzení dle jednotlivých daní a další informace, které jsou potřebné pro správu daní.⁴⁰ Jestliže správce daně zahajuje např. kontrolu daně z přidané hodnoty, vyhledá si v systému ADIS informace o daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty, seznámí se s jejich obsahem a s tím zdali je daňový subjekt podává včas. Velmi důležité je zjištění,

³⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 85a odst. 1 a odst. 2, In: Sbírka zákonů ČR, 2009, částka 87, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280> dne 19.1.2021

³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2006, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0031_2Afs_0500057A_prevedeno.pdf dne 29.11.2020

⁴⁰ ADIS, dostupné z <http://gist.cz/cz/software/adis> dne 29.11.2020

zda má daňový subjekt na finančním úřadě zaevidovánu plnou moc k zastupování před správcem daně. Správce daně se s touto plnou mocí seznámí a vyhodnotí, jestli slouží i k zastupování při provádění daňové kontroly. Správné vyhodnocení plné moci je obzvláště důležité, neboť kdyby správce daně zahájil daňovou kontrolu s neoprávněnou osobou, bylo by její zahájení nezákonné.

Ze strany daňového subjektu je velmi důležitá preventivní příprava na daňovou kontrolu, která začíná důkladnou znalostí vlastních daňových povinností a důkladným zaznamenáváním v účetnictví. Daňový subjekt by měl mít provedenu důkladnou analýzu jednotlivých daní, z kterých mu plynou daňové povinnosti a měl by dbát na důkladnou archivaci účetních a jiných důkazních prostředků.

S výše uvedeným úzce souvisí veřejně dostupná informace, která byla vydána Generálním finančním ředitelstvím dne 27. 3. 2013 č.j. 10148/13/7001-21000-506729 k § 34 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů), ve které se mimo jiné výslovně uvádí, že *„pro zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu by tak měla každá účetní jednotka vytvářet spolehlivou auditní stopu tím, že bude uchovávat související účetní záznamy či dokumenty (např. objednávky, doklady o platbách, smlouvy, příjemky popř. výdejky materiálu apod.) a to po celou dobu stanovenou pro uchovávání daňových doklad.“*⁴¹

Dle zákona je povinností daňového subjektu zajistit adekvátní prostor pro provádění daňové kontroly. Obecně lze za takový prostor považovat místo, které sám daňový subjekt využívá k úkonům administrativní povahy. Dalším důležitým aspektem je otázka, kdo bude daňový subjekt v rámci daňové kontroly zastupovat. Jako vhodné se jeví využít služby daňového poradce, který zná procesní nástrahy institutu daňové kontroly a orientuje se v aktuální judikatuře. Zásadním faktorem je příprava všech potřebných

⁴¹ Informace GFŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU 45/2010 do zákona o DPH, dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=10148%2F13%2F7001-21000-506729> dne 13.9.2020

dokumentů a relevantních podkladů neboť „*Daňová kontrola je o dokazování a úspěšnost daňové kontroly se odvíjí od kvalitních důkazů.*“⁴²

3.5 Zahájení daňové kontroly

Datum zahájení daňové kontroly je jedním ze zásadních okamžiků, neboť byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Jedná se tedy o úkon na základě, kterého je obnovena tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu).⁴³

V souladu se zásadou součinnosti správce daně zpravidla informuje daňový subjekt o zahájení daňové kontroly předem neformálně, nejčastěji telefonicky. Správce daně takto kontaktuje přímo daňový subjekt nebo jeho zmocněnce. Formální oznámení zahájení daňové kontroly nemá pro daňový subjekt žádné procesní nebo hmotně právní následky. Výhodou této neformální komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem je vzájemná dohoda na pro obě strany vhodném místě a čase zahájení a konání daňové kontroly.

3.5.1 Zahájení daňové kontroly před novelou daňového řádu

Zahájení daňové kontroly je upraveno v ust. § 87 daňového řádu. Dle odst. 1 tohoto ustanovení je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu. Kontrola je zahájena ve chvíli, kdy dojde k faktickému prověřování daňovým subjektem předložených dokladů.⁴⁴

Povinnosti daňového subjektu je umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu). Pokud tak daňový subjekt neučiní, může ho správce daně k tomuto vyzvat. Ve výzvě správce daně mj. stanoví lhůtu, ve které je daňový subjekt

⁴² ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 34, 35

⁴³ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 36

⁴⁴ MATYÁŠOVÁ, L, GROSSOVÁ, M,L, *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 328

povinen oznámit správci daně den, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Jestliže daňový subjekt ani na základě výzvy neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu, může správce daně přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek (§ 87 odst. 5 daňového řádu).⁴⁵

3.5.2 Zahájení daňové kontroly po novele daňového řádu

Po novele daňového řádu je daňovou kontrolu možno zahájit doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. K zahájení daňové kontroly tak tedy není nezbytně nutná součinnost daňového subjektu. Oznámení o zahájení daňové kontroly může být daňovému subjektu doručeno při faktickém jednání nebo korespondenčně. Spolu se zahájením daňové kontroly nebo bez zbytečného odkladu musí správce daně začít fakticky prověřovat tvrzení daňového subjektu. Stejně jako před novelou daňového řádu, v případě, že správce daně nezačne bezodkladně po doručení oznámení o zahájení daňové kontroly s prověřováním správného zjištění a stanovení daně nedojde k přerušení lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu).⁴⁶

Před případným korespondenčním zahájením daňové kontroly je třeba nejprve neformálně kontaktovat daňový subjekt ohledně možnosti zahájení daňové kontroly v rámci ústního jednání. Správce daně by měl přihlídnout k preferenci daňového subjektu. V daňovém řádu již není upravena výzva k umožnění zahájení daňové kontroly.

Změnou právní úpravy došlo pro správce daně ke zjednodušení možnosti zahájení daňové kontroly, zvláště u daňových subjektů, které se zahájení daňové kontroly cíleně vyhýbaly. V případě, že daňový subjekt nebyl se správcem daně součinný, nepodařilo se správci daně daňovou kontrolu nikdy zahájit.⁴⁷

Cílem změny konceptu zahájení daňové kontroly nebyl obecný přechod od zahájení daňové kontroly za přítomnosti daňového subjektu k zahájení korespondenční cestou. Cílem bylo poskytnout správci daně možnost postupovat jedním či druhým způsobem

⁴⁵ Tamtéž

⁴⁶ Sněmovní tisk 580/0, část 5/6, Novela z.-daňový řád, s. 60 a 61, dostupné z <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=167322> dne 9.10.2020

⁴⁷ Tamtéž

podle toho, který je v daném případě efektivnější. Korespondenční zahájení daňové kontroly připadá v úvahu zejména v případě, kdy se jedná o nesoučinný daňový subjekt.

3.6 Průběh daňové kontroly

Způsob vedení daňové kontroly je na správci daně, neboť je to on, kdo ve smyslu ust. § 11 odst. 1 písm. c) daňového řádu kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Vrchnostenské postavení správce daně je omezeno základními zásadami správy daní, které jsou uvedeny v kapitole 3.1.2.

Na začátku daňové kontroly musí správce daně od daňového subjektu získat informace o jeho velikosti, o jeho vlastnické struktuře, způsobu vedení účetnictví a především o druhu jeho hlavní ekonomické činnosti. Čím přesnější obecné informace daňový subjekt správci daně poskytne, tím rychlejší může daňová kontrola být. Je také vhodné určit jednu konkrétní osobu, která bude se správcem daně komunikovat a předávat mu upřesňující informace.⁴⁸

V průběhu daňové kontroly správce daně s daňovým subjektem komunikuje, sděluje mu své dílčí závěry a předkládá je daňovému subjektu k vyjádření. Správce daně shromažďuje důkazy a provádí jejich vyhodnocení.⁴⁹

3.6.1 Dokazování

Dokazování je jednou z nejdůležitějších činností správce daně a je zakotveno v ust. § 92 daňového řádu. Správce daně jím zjišťuje skutkový stav věci, přičemž důkazní břemeno leží hlavně na daňovém subjektu. Úkolem správce daně je, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není tím vázán pouze návrhy daňového subjektu. Podle zásady materiální pravdy je správce daně odpovědný za zjištěný skutkový stav věci a při stanovení daně musí přihlídnout ke všem skutečnostem, které v rámci daňové kontroly vyšly najevo, ať jsou v neprospěch nebo prospěch daňového subjektu. Je ale nutné podotknout, že důkazní břemeno ohledně svých

⁴⁸ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 108

⁴⁹ Daňová kontrola podle daňového řádu, aneb jak se správně chovat při daňové kontrole, dostupné z <https://www.fucik.cz/publikace/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-aneb-jak-se-spravne-chovat-pri-danove-kontrole/> dne 13.10.2020

tvrzení má daňový subjekt a není tedy povinností správce daně za daňový subjekt skutečnosti, které by byly v jeho prospěch vyhledávat.⁵⁰

Přesto že, by konečný výsledek dokazování měl, co možná nejpřesněji odpovídat skutečnému stavu, neplatí v daňovém řízení *zásada vyšetřovací* na základě, které by měl správce daně z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy o skutečnostech, o kterých nejsou důvodné pochybnosti a nejsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.⁵¹

V souladu s článkem 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod správce daně vede řízení tak, aby neupřednostňoval zájmy státu nad zájmy daňového subjektu a aby bylo daňovému subjektu zaručeno právo nestranného a spravedlivého procesu.⁵²

Je také vhodné zmínit odlišnost daňového a trestního řízení, přičemž v trestním řízení je důkazní břemeno výhradně na orgánech činných v trestním řízení, zatímco v daňovém řízení důkazní břemeno tíží daňový subjekt. Rovněž se zásadním způsobem liší předmět dokazování. „*V trestním řízení se dokazuje skutek, pro nějž se trestní řízení vede, a to ve vazbě na okolnosti rozhodné pro naplnění skutkové podstaty trestného činu. Uvedená skutková podstata daňového trestného činu může být naplněna pouze tehdy, je-li dáno na straně pachatele zavinění, a to ve formě úmyslu.*“⁵³

Důkazní prostředky

V ust. § 93 odst. 1 daňového řádu je zakotveno, že „*jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*“⁵⁴

⁵⁰ MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M.L., *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 350 a 351

⁵¹ ZATLOUKAL, T., *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 214

⁵² Tamtéž

⁵³ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.50071/15/7100-40124-506246, s. 26, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Methodika/Dr-Methodika> dne 15.10.2020

⁵⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 93 odst. 1, In: Sběrka zákonů ČR. 2009, částka 87, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280> dne 19.1.2021

Obecně můžeme říci, že důkazním prostředkem je vše, co má vypovídající hodnotu a nebylo to získáno v rozporu se zákonem. Důkazním prostředkem jsou zejména tvrzení daňového subjektu, podání daňového prostředku (např. daňové přiznání, kontrolní hlášení, odpovědi na výzvy), veřejné listiny a svědecké výpovědi. Dalšími důkazními prostředky mohou být i informace získané správcem daně v rámci vyhledávací činnosti opatřené ještě před zahájením řízení a dále údaje získané od jiných orgánů veřejné moci, anebo z jiných daňových řízení.⁵⁵

Při dokazování správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně hodnotí každý důkaz zvlášť a zároveň v jejich vzájemné souvislosti. Je na správci daně, jakou důležitost, kterému důkaznímu prostředku přisoudí a které vyhodnotí tak, že se staly důkazem. Jestliže správce daně některý důkazní prostředek neosvědčí jako důkaz, nestačí toto pouze konstatovat, ale musí vysvětlit proč tomu, tak je. „*Je zcela nedostatečné pouze uvést skutková zjištění spolu s výčtem důkazních prostředků a následně obecně konstatovat, že důkazy nebyly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyslovit konečný závěr.*“⁵⁶

Hodnocením důkazních prostředků se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku NSS 5 Afs 143/2007-67, ze dne 13. 3.2008, který uvedl, že „*Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro stanovení daně upotřebitelná).*“⁵⁷

⁵⁵ KOBÍK, J. *Daňový proces, judikatura k problémovým situacím*, s. 287

⁵⁶ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.50071/15/7100-40124-506246, s. 26, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Methodika/Dr-Methodika> dne 15.10.2020

⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.3.2008, dostupné z <https://www.danovykonzultant.cz/reserse/5-afs-143-2007-67> dne 15.10.2020

Hodnocení důkazních prostředků musí být zaznamenáno ve spise daňového subjektu. Správce daně o něm sepíše úřední záznam nebo je součástí výsledku kontrolního zjištění, respektive zprávy o daňové kontrole.⁵⁸

3.6.2 Svědecká výpověď

Svědék je fyzická osoba, která svými smysly vnímala určitou situaci (viděla ji či slyšela) a je způsobilá o těchto skutečnostech vypovídat. Vzhledem k tomu, že svědek určitou situaci vnímal svým originálním způsobem, je osobou nezastupitelnou a výslech svědka má tudíž přednost před jiným procesním postavením stejné osoby.⁵⁹

Svědka tedy nelze zaměňovat za znalce, který je osobou se speciálními znalostmi v daném oboru a musí být zapsán do seznamu znalců.⁶⁰

Dle ust. § 96 odst. 1 daňového řádu je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou ji známy. Svědek musí vypovídat pravdivě a nesmí nic zamlčovat.⁶¹

Svědeckou výpověď může odmítnout ten, kdo by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké. Jako svědek nemůže být vyslechnuta osoba, která je statutárním orgánem daňového subjektu, ale pouze osoba odlišná. Kdyby byl vyslechnut např. jednatel daňového subjektu, jednalo by se o provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, a to není možné.⁶²

Před zahájením svědecké výpovědi musí správce daně svědka vždy náležitě poučit o možnosti odepření svědecké výpovědi a o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Vzhledem k tomu, že se jedná o ústní jednání, sepíše o svědecké výpovědi správce daně protokol. V daňovém řízení má svědek postavení třetí osoby.⁶³

⁵⁸ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.50071/15/7100-40124-506246, s. 27, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Methodika/Dr-Methodika> dne 15.10.2020

⁵⁹ KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A., *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení - po třetí*, s. 61

⁶⁰ Tamtéž

⁶¹ MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M.L., *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 207

⁶² ZATLOUKAL, T., *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 207 a 208

⁶³ Tamtéž

Právem daňové subjektu je být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. O konání svědecké výpovědi je správce daně povinen daňový subjekt vyrozumět, pokud nehrozí nebezpečí z prodlení.⁶⁴

Jestliže nemá daňový subjekt možnost být výslechu svědka přítomen, nemůže být taková svědecká výpověď považována za důkaz, protože byla získána v rozporu s právním předpisem. Na druhou stranu je třeba zmínit, že účast při výslechu svědka je právo daňového subjektu, nikoliv jeho povinnost. Pokud je daňový subjekt s konáním svědecké výpovědi rádně seznámen a svého práva nevyužije, nemůže být toto dáno k tíži správce daně a svědecká výpověď je tak získána v souladu s právním předpisem.⁶⁵

3.6.3 Výzva k prokázání skutečností

V souladu s ust. § 92 odst. 4 může správce daně, pokud to vyžaduje průběh řízení daňový subjekt vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že je nelze získat z úřední evidence správce daně.⁶⁶

Správce daně může daňový subjekt vyzvat k prokázání pouze toho, co daňový subjekt sám tvrdí a zásadně jej nelze vyzvat k prokázání neexistující skutečnosti. Výzva musí být vždy jasná, konkrétní, určitá a srozumitelná. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 63/2009-102, ze dne 11. 8. 2009 „*Výzvy správce daně by měly být jasné a srozumitelné, měly by uvést, jakou skutečnost má daňový subjekt prokázat a to tak, aby obsah výzvy byl reálně splnitelný. Nejvyšší správní soud se již zcela neztotožňuje s krajským soudem v tom, že by měla výzva obsahovat i případné doporučení, jakými důkazními prostředky tak případně může daňový subjekt učinit. Volba důkazních prostředků je totiž již naprosto na jeho úvaze.*“⁶⁷

⁶⁴ KOBÍK, J. *Daňový proces, judikatura k problémovým situacím*, s. 324

⁶⁵ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.50071/15/7100-40124-506246, s. 21 a 22, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Methodika/Dr-Methodika> dne 19.10.2020

⁶⁶ MATYÁŠOVÁ, L, GROSSOVÁ, M,L, *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 349

⁶⁷ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.50071/15/7100-40124-506246, s. 20 a 21, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Methodika/Dr-Methodika> dne 19.10.2020

3.7 Ukončení daňové kontroly

Poté, co správce daně ukončí kontrolní a vyhledávací činnost a vyhodnotí všechny důkazní prostředky, dostává se daňová kontrola do závěrečné etapy, a to je ukončení daňové kontroly.⁶⁸

3.7.1 Ukončení daňové kontroly před novelou daňového řádu

Dle ust. § 88 daňového řádu správce daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše zprávu o daňové kontrole. Zákonem je stanoven přesný postup a obsah, co musí tato zpráva obsahovat. Jedná se zejména o výsledek kontrolního zjištění, odkaz na protokoly a úřední záznamy a hodnocení všech důkazních prostředků. Ze zprávy musí být zcela jasně patrné seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, včetně vyjádření daňového subjektu k tomuto zjištění, jeho případných výhrad a návrhů a stanovisko správce daně k těmto návrhům a výhradám.⁶⁹

Zpráva o daňové kontrole se považuje za odůvodnění platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru, jestliže je daň stanovena výhradně na základě výsledku daňové kontroly (§ 147 odst. 4 daňového řádu). Z tohoto důvodu je velice důležitým dokumentem z hlediska odvolacího řízení a jejímu obsahu je třeba věnovat náležitou pozornost (stává se důkazním prostředkem).⁷⁰

V souladu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu před projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole správce daně daňový subjekt seznámí s výsledkem kontrolního zjištění. K tomuto seznámení nelze daňový subjekt předvolat. Správce daně může daňový subjekt „neformálně“ pozvat, a když se daňový subjekt nedostaví, bude mu výsledek kontrolního zjištění zaslán. Správce daně stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se daňový subjekt může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Jestliže na základě vyjádření daňového subjektu

⁶⁸ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 241

⁶⁹ MATYÁŠOVÁ, L, GROSSOVÁ, M,L, *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 330 a 331

⁷⁰ ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 242

nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již při projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat další doplnění.⁷¹

Vzhledem k tomu, že projednání zprávy představuje ústní jednání, musí o tomto být sepsán protokol o ústním jednání dle ust. § 60 a násl. daňového řádu. Protokol a zprávu o daňové kontrole spolupodepisuje daňový subjekt a správce daně. Odepření podpisu zprávy daňovým subjektem nemá žádný vliv na údaje ve zprávě uvedené. Daňová kontrola je podpisem zprávy ukončena a den podpisu je považován za den doručení.⁷²

Jestliže se daňový subjekt odmítne se zprávou o daňové kontrole seznámit nebo se jejím projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou a den doručení je dnem ukončení daňové kontroly.⁷³

3.7.2 Ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu

Po novele daňového řádu je změněn mechanismus ukončení daňové kontroly a je vypuštěn institut projednání zprávy o daňové kontrole. Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, ke kterému je přiložena zpráva o daňové kontrole. Zprávu o daňové kontrole daňový subjekt nepodepisuje.

Ještě před oznámením o ukončení daňové kontroly musí správce daně daňový subjekt seznámit s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně může dojít k dvojím závěrům a to: výsledek kontrolního zjištění nasvědčuje tomu, že daňová kontrola bude ukončena „s nálezem“ nebo „bez nálezu“.

V případě, že má být daňová kontrola ukončena „s nálezem“ musí správce daně daňový subjekt seznámit s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění a dosavadním hodnocením důkazních prostředků. K seznámení může dojít během ústního jednání s daňovým subjektem nebo může být daňovému subjektu formou sdělení doručeno. Daňový subjekt má možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a v případě, že na

⁷¹ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.50071/15/7100-40124-506246, s. 34 a 35, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Methodika/Dr-Methodika> dne 23.10.2020

⁷² ZATLOUKAL, T, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 247

⁷³ MATYÁŠOVÁ, L, GROSSOVÁ, M,L, *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, s. 332

základě tohoto vyjádření dojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, musí s ním být daňový subjekt znovu seznámen.

V situaci, kdy má být daňová kontrola ukončena „*bez nálezů*“ by bylo seznamování daňového subjektu s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění nadbytečné.

S dosavadním výsledkem kontrolního zjištění bude daňový subjekt seznámen spolu s ukončením daňové kontroly. Toto řešení odpovídá zásadám procesní ekonomie.⁷⁴

3.8 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností patří mezi postupy při správě daní. Správce daně postup k odstranění pochybností zahájí v průběhu vyměřovacího a doměřovacího řízení (nalézacího řízení), tedy po podání řádného nebo dodatečného daňové tvrzení. Tento postup již nelze zahájit, jestliže daň byla vyměřena nebo doměřena. V případě zahájení postupu k odstranění pochybností musí mít správce daně zcela konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení.

Postup k odstranění pochybností je zahájen výzvou k odstranění pochybností dle ust. § 92 odst. 1 daňového řádu. Výzva musí být jasná, srozumitelná a konkrétní a musí být založena na konkrétních pochybnostech správce daně. Daňovému subjektu musí výzva umožňovat konkrétní odpověď.

Na rozdíl od daňové kontroly nemá postup k odstranění pochybností sloužit k obsáhlému a časově a personálně náročnému dokazování, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012: „*Postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta*

⁷⁴ Sněmovní tisk 580/0, část 5/6, Novela z.-daňový řád, s. 62 a 118, dostupné z <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=167322> dne 28.10.2020

umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3).“⁷⁵

3.8.1 Přechod z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu

Po doručení výzvy k odstranění pochybností je zcela na daňovém subjektu, zda a jaké důkazní prostředky správci daně předloží. Předložené a navržené důkazní prostředky správce daně vyhodnotí a rozhodne, zda byly jeho pochybnosti odstraněny. V případě, že pochybnosti správce daně byly odstraněny, bude postup k odstranění pochybností úředním záznamem ukončen.⁷⁶

Pokud daňový subjekt pochybnosti uvedené ve výzvě neodstraní, správce daně daňovému subjektu v souladu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu sdělí výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování. V případě, že daňový subjekt návrh na pokračování v dokazování nepodá, bude postup k odstranění pochybností ukončen.⁷⁷

V případě, že daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování, nemusí správce daně podle nové právní úpravy volit mezi dvěma možnostmi, a to buď ukončení postupu k odstranění pochybností, nebo zahájení daňové kontroly, ale může nově pokračovat v postupu k odstranění pochybností. Z důvodu hospodárnosti je toto praktické zejména v případě, kdy je potřeba zhodnotit důkazní prostředky, jejichž povaha nevyžaduje zahájení daňové kontroly. Z právní úpravy byla z ust. § 90 odst. 3 vypuštěna první věta „*Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.*“ A nově byla doplněna obecná možnost přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly na základě ust. § 89 odst. 4 daňového řádu kdykoli, je to s ohledem na okolnosti potřebné. Přičemž stále platí, že

⁷⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0009_4Ans_1300015_prevedeno.pdf dne 27.10.2020

⁷⁶ Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j. 65447/14/100-40124-011654, s. 8 až 15, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf dne 28.10.2020

⁷⁷ Tamtéž

postup k odstranění pochybností by měl být krátkým, rychlým a jednoduchým procesem zaměřeným na konkrétní pochybnosti.⁷⁸

3.9 Mezinárodní spolupráce při správě daní

Mezinárodní spolupráce při správě daní je efektivním prostředkem v boji proti daňovým únikům. Česká republika je právoplatným členem mezinárodních společenství, a tak se obchodní aktivity českých podnikatelů rozvíjejí v zahraničí a naopak. S tímto je spojena potřeba správce daně prověřit některé obchodní aktivity daňového subjektu v zahraničí. Vzhledem k tomu, že český správce daně nemůže provádět kontrolní činnost na území jiného státu, existuje tak mezinárodní spolupráce daňových správ.

Postup a podmínky, za kterých správce daně spolupracuje s příslušnými orgány jiných států, upravuje zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“). Dle ust. § 9 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci zákonná lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží ode dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci.⁷⁹ Toto ustanovení se vztahuje pouze na přímé daně (§ 1 odst. 4 zákona o mezinárodní spolupráci). Na nepřímé daně např. daň z přidané hodnoty se v souvislosti s mezinárodní spoluprací vztahuje ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

Hlavním předmětem mezinárodní spolupráce při správě DPH je výměna informací se zahraničními daňovými správami. Největší část výměny informací tvoří administrativní spolupráce s ostatními členskými státy EU na základě Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o

⁷⁸ Sněmovní tisk 580/0, část 5/6, Novela z.-daňový řád, s. 62 a 118, dostupné z <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=167322> dne 28.10.2020

⁷⁹ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, § 9 odst. 2 In: Sbírka zákonů ČR. 2013, částka 70, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-164> dne 29.12.2020

správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Toto nařízení specifikuje jednotlivé typy výměny informací a další způsoby administrativní spolupráce. Prostřednictvím elektronického systému VIES jsou sdíleny informace o skutečných dodáních zboží a poskytnutých službách v rámci EU. Dále v souladu s Nařízením Rady (EU) č. 904/2010 probíhá výměna informací týkající se konkrétních intrakomunitárních transakcí. Finanční správa je také zapojena do kontrol zahájených správci daně více členských států, tzv. multilaterálních kontrol.⁸⁰

⁸⁰ Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf dne 7.12.2020

4 Praktická část

V praktické části práce bude na modelovém příkladu daňové kontroly daně z přidané hodnoty ukázán průběh daňové kontroly od zahájení postupu k odstranění pochybností, přes „překlopení“ do daňové kontroly až po její ukončení. Daňová kontrola byla zahájena ještě před novelou daňového řádu a ukončena byla již podle nové právní úpravy (po novele daňového řádu). Záměrně byla vybrána kontrola daně z přidané hodnoty, protože tato daň je nejvíce kontrolovanou daní. V úvodu praktické části bude daň z přidané hodnoty krátce charakterizována a bude zde ukázán její význam pro státní rozpočet České republiky.

V druhé části bude proveden kvalitativní výzkum formou rozhovoru s úředními osobami Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, který bude zaměřen převážně na proces daňové kontroly a to zejména po novele daňového řádu a s tím spojených změn.

4.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) řadíme mezi daně ze spotřeby. Daň je vybírána na každém stupni zpracování, ne z celého obrátu, ale z toho, co bylo na každém stupni přidáno, zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota. DPH je povinnou daní ve všech státech Evropské unie. Je to daň, která je nejvíce harmonizována, zejména z hlediska předmětů daně a jejich rozdělení mezi členské státy, harmonizovány jsou také sazby daně.⁸¹

4.1.1 Význam daně z přidané hodnoty pro státní rozpočet

Z hlediska státního rozpočtu je DPH nejvýznamnější daní. Za rok 2019 bylo na dani z přidané hodnoty vybráno 431,6 mld. Kč a tím došlo k meziročnímu nárůstu o 18,3 mld. Kč (4,4%). Podíl inkasa DPH na celkových daňových příjmech vybraných finančními úřady činil za rok 2019 47,6%. Z celostátního výnosu daně z přidané hodnoty za rok 2019 připadá 67,5 % státnímu rozpočtu, 23,58% obcím a 8,92% krajům.

⁸¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2018*, s. 296

V níže uvedené tabulce 1 je znázorněn podíl DPH na příjmech státního rozpočtu v letech 2012-2020.

Tabulka 1: Podíl DPH na příjmech státního rozpočtu v roce 2012-2020 (v mld. Kč)

rok	příjmy státního rozpočtu	podíl DPH na státním rozpočtu	podíl DPH na státním rozpočtu v %
2012	1 051,40	200	19,03
2013	1 091,90	220	20,15
2014	1 133,80	230	20,28
2015	1 234,50	237	19,19
2016	1 281,60	246	19,19
2017	1 249,30	266	21,29
2018	1 403,92	279	19,87
2019	1 523,23	291	19,10
2020	1 475,50	288	19,52

*Zdroj: Ministerstvo financí ČR a Finanční správa ČR
Zpracování: vlastní*

Pozitivní vývoj hospodaření státního rozpočtu v začátku roku 2020 byl oslaben snahou čelit epidemii COVID-19. Přijatá opatření se snahou pomoci jednotlivcům a firmám vedla k velkému propadu daňových příjmů. Na inkasu daně z přidané hodnoty se negativně projevil i pokles maloobchodních cen a nižší sazby daně u pravidelné hromadné dopravy. Inkaso DPH celkově kleslo o – 30,5 mld. Kč (tj. – 1,2%) oproti roku 2019.⁸²

Vývoj inkasa DPH v letech 2015 – 2019

Nárůst inkasa DPH v posledních letech je dán zvýšením efektivity výběrů daní. Příznivý vliv na výběr daní má boj proti daňovým únikům, přičemž jedním ze zásadních opatření je zavedení elektronické evidence tržeb, které spolu s kontrolním hlášením přispívá k narovnání podnikatelského prostředí. Neméně významným institutem z hlediska neuhrazení daňové povinnosti je režim přenesení daňové povinnosti, který je průběžně rozšiřován na další komodity.

⁸² Plnění státního rozpočtu za leden až prosinec 2020, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/pokladni-plneni-sr-40434> dne 16.2.2021

V níže uvedené tabulce 2 je znázorněn vývoj inkasa DPH v letech 2015-2019.

Tabulka 2: Vývoj inkasa DPH v letech 2015-2019 (v mil. Kč)

rok	2015	2016	2017	2018	2019	rozdíl 19-18
předepsáno	649 455	612 911	679 566	721 217	756 571	35 354
daňové inkaso	642 388	648 570	692 244	732 306	766 082	33 776
vytíženost %	98,90	105,80	101,90	101,50	101,30	
nadměrný odpočet	-310 784	-299 110	-310 810	-319 294	-334 771	-15 477
celkem	331 604	349 460	381 435	413 013	431 311	18 299

Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: převzato z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf dne 16.2.2021

4.1.2 Daňová kontrola daně z přidané hodnoty

Celkové doměrky z daňových kontrol činily v roce 2019 7 155 425 tis. Kč, z toho doměrky na dani z přidané hodnoty tvoří 4 803 415 tis. Kč. Celkově došlo k poklesu daňových kontrol o – 29,5% a poklesu ukončených daňových kontrol o 11,2%. Tento pokles Finanční správa spatřuje v zefektivnění rizikových analýz, kdy dochází k odhalování řetězových podvodů, které je spojeno s náročným dokazováním a tím pádem delším průběhem těchto kontrol.⁸³ Níže je uvedena tabulka provedených a ukončených daňových kontrol na DPH v letech 2015 – 2019, včetně doměřené daně.

Tabulka 3: Počet daňových kontrol na DPH v letech 2015-2019 (v tis. Kč)

rok	2015	2016	2017	2018	2019
počet kontrol	10 130	8 351	6 712	5 256	4 679
doměřeno v tis.Kč	13 660 791	12 454 914	10 388 494	7 763 568	4 803 415

Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: vlastní práce

Z níže uvedené tabulky 4 počtu a výsledků daňových kontrol k 31. 12. 2019 je patrné, že nejvíce daňových kontrol je prováděno na dani z přidané hodnoty.

⁸³ Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf dne 16.2.2021

Tabulka 4: Počet a výsledky daňových kontrol (v tis. Kč) k 31.12.2019

Druh příjmu	Počet subjektů	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol	Změna ztráty
Daň z přidané hodnoty	573 913	4 679	4 803 415	-
Daň z příjmů PO	659 327	2 007	2 067 032	-1 294 462
Daň z příjmů FO	1 247 078	1 511	125 926	-80 958
Daň z příjmů FO-záv. činnost	574 351	1 055	79 889	-
Daň z příjmů zvl.sazb (§ 36)	515 118	439	63 903	-
Daň z nemovitých věcí	4 104 369	5	286	-
Daň z nabytí nemovitých věcí	219 493	1	140	-
Daň dědická, darovací a přev. nemovitosti	299	0	0	-
Daň silniční	820 610	701	4 435	-
Daň z hazardních her	152	10	10 399	-
Celkem	8 714 980	10 408	7 155 425	-1 375 420

Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: převzato z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf dne 18.2.2021

V rámci kontrol na dani z přidané hodnoty se správce daně nejvíce zaměřuje na situace spojené s tzv. řetězovými podvody a s neoprávněným čerpáním nadměrných odpočtů. Finanční úřad kontroly provádí buď na základě vyhledávací činnosti, nebo do nich přechází z postupu k odstranění pochybností.

4.2 Modelový příklad daňové kontroly na DPH

Na anonymizovaném daňovém subjektu Lesana s.r.o. bude popsán průběh kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020.

Daňový subjekt Lesana s.r.o. (dále jen „daňový subjekt“) byl zapsán do obchodního rejstříku dne 25. 5. 2000, jeho jediným jednatelem a společníkem je pan Pavel Jedlička. Předmětem podnikání daňového subjektu je dle obchodního rejstříku pronájem nemovitostí, bytů, nebytových prostor a výroba obchod a služby neuvedená v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Daňový subjekt byl ke dni 1. 1. 2018 registrován na Finančním úřadě pro hl. m. Prahu k dani z příjmů právnických osob. S účinností od 1. 6. 2018 byl daňový subjekt registrován k dani z přidané hodnoty. Dle podaného přiznání k dani z příjmů právnických

osob daňový subjekt v roce 2018 a 2019 hospodařil se ztrátou. Z účetních výkazů, které jsou přílohou přiznání k dani z příjmů právnických osob je patrné, že daňový subjekt hospodaří s velmi omezenými vlastními finančními zdroji. Dle podaných přiznání k dani z přidané hodnoty je patrné, že daňový subjekt vykazuje převážně nadměrné odpočty, které mohou sloužit k částečnému financování jeho činnosti. Do dnešního dne nebyla u daňového subjektu provedena žádná daňová kontrola ani postup k odstranění pochybností.

4.2.1 Úvod do problematiky

Daňový subjekt podal dne 25. 4. 2020 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020. V tomto přiznání daňový subjekt vykázal níže uvedené hodnoty:

Obrázek 2: Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020

ř.	Název položky	Název položky	
I. zdanitelná plnění		Základ daně	daň
1	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku - základní	0	0
2	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku - snížená	0	0
IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši
40	Z přijatých zdanitelných plnění - základní	4 265 000	895 650
41	Z přijatých zdanitelných plnění - snížená	0	0
46	Odpočet daně celkem	895 650	
63	Odpočet daně	895 650	
64	Vlastní daň	0	
65	Nadměrný odpočet	895 650	

Zdroj: daňový subjekt

Zpracování: vlastní práce

Daňový subjekt vykázal nadměrný odpočet v celkové výši 895 650,-Kč a to znamená, že by správce daně měl daňovému subjektu do 30 dnů po vyměření tuto částku vrátit, dle zákona vznikl „*vratitelný přeplatek*“.

4.2.2 Zahájení postupu odstranění pochybností

Správci daně po přezkoumání podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a

úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v tomto přiznání, neboť daňový subjekt uplatnil odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění ve výši 895 650,-Kč a současně nevykázal žádná uskutečněná plnění.

V rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že společnost Šumacher s.r.o., která je dodavatelem daňového subjektu, neuhradila daňovou povinnost za březen 2020, což zakládá další pochybnost správce daně, zda došlo k uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

Na základě výše uvedených pochybností správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu a daňový subjekt vyzval k prokázání, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Ve výzvě k odstranění pochybností bylo daňovému subjektu sděleno, aby uvedené pochybnosti odstranil postupem podle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu a pro odstranění pochybností byla stanovena lhůta 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Výzva byla daňovému subjektu doručena do datové schránky dne 25. 5. 2020.

4.2.3 Průběh postupu k odstranění pochybností

Jako reakci na výzvu k odstranění pochybností zaslal daňový subjekt ve stanové lhůtě vyjádření do datové schránky správce daně. V tomto vyjádření daňový subjekt uvedl, že v prosinci 2019 realizoval výnos z dohody o narovnání v ukončeném projektu Vila Bertramka. V současné době se daňový subjekt rozhodl realizovat projekt zavedení pyrolýzní výroby průmyslového uhlíku v ČR, která je speciální technologií likvidace odpadu. Dále daňový subjekt uvedl, že se zabývá realitním developmentem, správou nemovitostí a poskytováním manažerských služeb.

Spolu s tímto vyjádřením daňový subjekt zaslal kopie daňových dokladů od společností Advokátní kancelář Novák s.r.o., Šumacher s.r.o., Sebasto s.r.o.a Votruba s.r.o., které jsou uvedeny níže v tabulce 5.

Tabulka 5: Předložené daňové doklady

Dodavatel	č. dokladu	základ daně v Kč	daň 21% v Kč	celkem
Adv.kanc.Novák s.r.o.	2020003	1 485 000,00	311 850,00	1 796 850,00
Šumacher s.r.o.	FV128215	1 800 000,00	378 000,00	2 178 000,00
Sebasto s.r.o.	625183	800 000,00	168 000,00	968 000,00
Votruba s.r.o.	FV7	180 000,00	37 800,00	217 800,00
Celkem		4 265 000,00	895 650,00	5 160 650,00

Zdroj: daňový subjekt

Zpracování: vlastní práce

K daňovému dokladu od Advokátní kanceláře Novák s.r.o. daňový subjekt uvedl, že tato fakturace souvisí s ukončením projektu Vila Bertramka, na kterém daňový subjekt dlouhodobě pracoval. Vzhledem k tomu, že tento projekt nevyšel, došlo k dohodě o narovnání s prodávajícím projektu panem Jaroslavem Dostálem. Advokátní kancelář Novák s.r.o. daňový subjekt při ukončení spolupráce zastupovala. Daňový subjekt předložil Smlouvu o poskytování právních služeb uzavřenou mezi daňovým subjektem a Advokátní kancelář Novák s.r.o.

K daňovému dokladu od společnosti Šumacher s.r.o. uvedl daňový subjekt, že se jedná o poradenskou činnost související s provozem pyrolýzního zařízení a předložil Smlouvu o poradenské činnosti a Expertízní studii v anglickém jazyce (Studii proveditelnosti Ústí nad Labem). Dále uvedl, že investorem tohoto zařízení má být belgická společnost Swap Ltd. a předložil Smlouvu na projekt pyrolýzy uzavřenou mezi daňovým subjektem a společností Swap Ltd. dne 20. 9. 2019.

K daňovému dokladu od společnosti Sebasto s.r.o. uvedl daňový subjekt, že se jedná o konzultace k umístění stroje na zpracování odpadu, tzv. pyrolýzy.

K daňovému dokladu od společnosti Votruba s.r.o. uvedl daňový subjekt, že se jedná o fakturaci za stavební projekt na úpravu objektu pro realizaci pyrolýzní jednotky. Stavební projekt daňový subjekt správci daně nepředložil.

Daňovým subjektem předložené doklady a vysvětlení k těmto dokladům správce daně vyhodnotil a dospěl k závěru, že jeho pochybnosti nebyly odstraněny. Protože postup

k odstranění pochybností nemá sloužit k obsáhlému a časově a personálně náročnému dokazování, zahájil správce daně daňovou kontrolu.

4.3 Daňová kontrola

Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena ještě před novelou daňového řádu, kdy byla k zahájení daňové kontroly dle zákona bezpodmínečně nutná fyzická účast daňového subjektu, musel správce daně kontaktovat daňový subjekt.

Správce daně si nejprve v systému ADIS ověřil, zda má daňový subjekt na finančním úřadě uloženu plnou moc k zastupování a zda správci daně poskytl na sebe nějaký neformální kontakt, jako je např. telefonní číslo nebo email. Správcem daně bylo zjištěno, že plná moc ani žádný kontakt na daňový subjekt není v systému ADIS uložen.

Kdyby měla být daňová kontrola zahajována až po novele daňového řádu, mohl by správce daně zaslat daňovému subjektu oznámení o zahájení daňové kontroly a dnem doručení tohoto oznámení by byla daňová kontrola zahájena.

4.3.1 Zahájení daňové kontroly

Za účelem zahájení daňové kontroly správce daně provedl místní šetření v sídle daňového subjektu. V průběhu místního šetření byla v sídle daňového subjektu zastížena paní Petra Dvořáková, asistentka jednatele pana Pavla Jedličky, která správci daně sdělila, že je pan Jedlička v zahraničí a že si nepřeje, aby správci daně předala jeho telefonní kontakt. S paní Dvořákovou bylo domluveno, že se správce daně dostaví na místní šetření znovu asi za 14 dní, že už pan Jedlička bude zpět a že bude v kanceláři každý všední den. O tomto byl sepsán úřední záznam dle ust. § 63 daňového řádu.

Správce daně se znovu dostavil do sídla daňového subjektu a v sídle zastihl jednatele daňového subjektu pana Pavla Jedličku. Panu Jedličkovi bylo správcem daně sděleno, že je možno zahájit daňovou kontrolu hned, že si pan Jedlička ušetří čas a že v řízení nebudou zbytečné průtahy. Pan Jedlička s tímto nesouhlasil a dožadoval se zahájení daňové kontroly na finančním úřadě. S panem Jedličkou bylo tedy domluveno, že se dne 30.6.2020 dostaví na finanční úřad, kde bude zahájena daňová kontrola. Pan Pavel Jedlička v rámci

místního šetření správci daně sdělil svůj telefonní kontakt a emailovou adresu. O tomto místním šetření byl sepsán úřední záznam dle ust. § 63 daňového řádu.

Dne 30. 6. 2020 se pan Pavel Jedlička k zahájení daňové kontroly na finanční úřad bez omluvy nedostavil. Správce daně se pokoušel panu Jedličkovi dovolat, ale bezúspěšně, telefonní číslo se hlásilo, jako nedostupné. Následující den správce daně obdržel od pana Jedličky email, ve kterém se pan Jedlička omluvil s tím, že musel náhle odjet a že se na finanční úřad dostaví dne 3. 7. 2020. Správce daně s tímto termínem souhlasil.

Dne 3. 7. 2020 se na finanční úřad dostavil jednatel daňového subjektu pan Pavel Jedlička a byla zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020. S panem Jedličkou byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly podle ust. § 60 až § 62 daňového řádu. V průběhu zahájení daňové kontroly uvedl pan Jedlička, že se společně s panem Houškou, jednatelem společnosti Šumacher s.r.o. dohodli na projektu pyrolýzní jednotky na zpracování odpadu, kterou budou realizovat ve městě Ústí nad Labem a předal správci daně Expertízní studii v anglickém jazyce, kterou měl pro daňový subjekt pan Houška vypracovat a o které daňový subjekt hovoří jako o Studii proveditelnosti Ústí nad Labem. Dále uvedl, že v současné době je před ukončením podpisu smlouva k pronájmu v ulici Patočkova v Ústí nad Labem a že si momentálně nepamatuje jméno osoby, s kterou o tom jedná a že v brzké době plánuje návoz zařízení. Když správce daně požadoval předložení smlouvy po jejím podpisu, uvedl pan Jedlička, že se spletl a že má podepsanou smlouvu o smlouvě budoucí se společností Komers s.r.o. na pronájem prostor v Ústí nad Labem v Krátké ulici č.p. 20, ale že ji momentálně nemá u sebe.

Ke společnosti Sebasto s.r.o. uvedl, že s touto společností konzultoval umístění pyrolýzní jednotky a že Sebasto s.r.o. pro daňový subjekt vypracovalo kalkulaci na úpravu objektu a tuto kalkulaci správci daně předal.

Správce požadoval od jednatele pana Jedličky předložení stavebního projektu od společnosti Votruba s.r.o. Pan Jedlička uvedl, že ho nemá momentálně u sebe a že ho správci daně do týdne doloží. Údajně se mělo jednat o stavební projekt přestavby malého

průmyslového objektu v Ústí nad Labem, který by daňový subjekt využil k umístění pyrolýzní jednotky.

Zahájením daňové kontroly byl ukončen postup k odstranění pochybností. V průběhu zahájení daňové kontroly bylo panu Jedličkovi sděleno, že správce daně bude provádět místní šetření u jeho dodavatelů, za účelem ověření jimi poskytnutých plnění daňovému subjektu. Dále bylo daňovému subjektu sděleno, že s ohledem na to, že postup k odstranění pochybností nemá sloužit k obsáhlému a časově a personálně náročnému dokazování, zahájil správce daně daňovou kontrolu, která je pro takový účel vhodným nástrojem.

4.3.2 Místní šetření u dodavatelů daňového subjektu

Jak je uvedeno výše správce daně vyhodnotil, že k prověření přijatých zdanitelných plnění je nutné provést místní šetření dle ust. § 80 až 84 daňového řádu u dodavatelů daňového subjektu.

Místní šetření u společnosti Advokátní kancelář Novák s.r.o.

Za účelem ověření právního zastupování daňového subjektu Advokátní kancelář Novák provedl správce daně místní šetření u této advokátní kanceláře. Za Advokátní kancelář Novák jednal Mgr. Radoslav Novák. Mgr. Novák uvedl, že předmětem poskytování právních služeb daňovému subjektu bylo zastupování ve věci koupě a prodeje akcií společnosti Vila Bertramka a později zastupování při dohodě o narovnání s prodávajícím projektem panem Dostálem. Mgr. Novák správci daně potvrdil, že vystavil pro daňový subjekt daňový doklad č. 2020003 a že s daňovým subjektem uzavřel Smlouvu o poskytování právních služeb. O místním šetření byl sepsán protokol o místním šetření dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu v návaznosti na ust. § 80 až § 84 daňového řádu.

Místní šetření u Jaroslava Dostála

Na základě prostudování Smlouvy o poskytování právních služeb správce daně získal identifikaci pana Jaroslava Dostála a pozval jej k místnímu šetření na finanční úřad. Ke spolupráci s daňovým subjektem pan Jaroslav Dostál uvedl, že jako vlastník

společnosti Polanka a.s. řešil s panem Jedličkou prodej pozemku označeného jako Vila Bertramka. Po realizaci prodeje tohoto pozemku mělo dojít k odštěpení společnosti Polanka a.s., tzn. k prodeji akcií a měla nově vzniknout Vila Bertramka s.r.o. S panem Pavlem Jedličkou byla podepsána Akviziční smlouva. Vzhledem k tomu, že se panu Dostálovi po podpisu Akviziční smlouvy naskytla lepší nabídka, dohodl se s panem Jedličkou o ukončení této smlouvy a o odškodnění, které z této smlouvy vyplývalo. O jednání s panem Dostálem byl sepsán protokol o místním šetření dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu v návaznosti na ust. § 80 až 84 daňového řádu.

Místní šetření u společnosti Šumacher s.r.o.

Správce daně provedl místní šetření v sídle společnosti Šumacher s.r.o. a zjistil, že se společnost Šumacher v sídle, které má zapsané v obchodním rejstříku nenachází. Ve své evidenci správce daně našel telefonní kontakt na jednatele společnosti Šumacher s.r.o. Ing. Ladislava Forejta a ten správci daně sdělil, že *„já společnost Šumacher s.r.o. nevedu, můj kamarád Dalibor Houška mě požádal, abych se nechal zapsat jako jednatel a společník, protože on se rozvádí a nemůže nic vlastnit. Jako svému dlouholetému kamarádovi jsem mu vyhověl. Dohodli jsme se, že on společnost Šumacher povede na základě plné moci.“*

Ing. Forejt předal správci daně telefonní kontakt na pana Dalibora Houšku. O místním šetření v sídle společnosti Šumacher s.r.o. a telefonním hovoru s Ing. Forejtem byl sepsán úřední záznam dle ust. § 63 daňového řádu.

Za účelem ověření poradenské činnosti související s provozem pyrolýzního zařízení a vypracováním Expertízní studie správce daně kontaktoval pana Dalibora Houšku a dohodl se s ním na místní šetření v jeho kanceláři. Pan Dalibor Houška, zmocněnec společnosti Šumacher ke spolupráci s daňovým subjektem uvedl, že se s panem Jedličkou dohodli na projektu pyrolýzní jednotky na zpracování odpadu a že on vytvoří Expertízní studii (Studii proveditelnosti Ústí nad Labem) a pan Jedlička, že sežene investora. Dále pan Houška uvedl, že v pyrolýzní jednotce by se měly spalovat plastové odpady. Dalibor Houška správci daně předložil kopii Expertízní studie (v anglickém jazyce), která byla předána daňovému subjektu (panu Jedličkovi) a jejíž vytvoření je předmětem daňového

dokladu č. FV128215. O místním šetření byl sepsán protokol o místním šetření dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu v návaznosti na ust. § 80 až § 84 daňového řádu.

Místní šetření u společnosti Sebasto s.r.o.

Za účelem ověření konzultací k umístění pyrolýzní jednotky a vytvoření kalkulace správce daně provedl místní šetření u společnosti Sebasto s.r.o. Jednatel společnosti Sebasto s.r.o. pan Hynek Mácha uvedl, že jeho zaměstnanec pan Mykola Tsubera byl s panem Jedličkou, jednatelem daňového subjektu na několika místech v Ústí nad Labem na prohlídce průmyslových objektů, kde by bylo možné vybudovat pyrolýzní jednotku a na základě těchto prohlídek vypracoval pro daňový subjekt kalkulaci. Pan Mácha správci daně předložil objednávku č. 52, kterou mu předal daňový subjekt a správci daně potvrdil, že pro daňový subjekt vystavil daňový doklad č. 625183. Na objednávce č. 52 je uvedeno, že daňový subjekt u společnosti Sebasto s.r.o. objednává kalkulaci na úpravu objektu (vytvoření stavebního rozpočtu). O místním šetření byl sepsán protokol o místním šetření dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu v návaznosti na ust. § 80 až § 84 daňového řádu.

Na základě sdělení pana Pavla Jedličky, jednatele daňového subjektu, že má podepsanou smlouvu o smlouvě budoucí se společností Komers s.r.o. na pronájem prostor v Ústí nad Labem v Krátké ulici č.p. 20 v souvislosti s umístěním pyrolýzní jednotky, provedl správce daně v souladu s ust. § 78 daňového řádu (vyhledávací činnost) místní šetření ve společnosti Komers s.r.o. v Ústí nad Labem v Krátké ulici č.p. 20. Před uskutečněním místního šetření si správce daně ve veřejném obchodním rejstříku vyhledal, že oprávnění jednat za společnost Komers s.r.o. má jednatel pan Karel Opička. Pan Opička správci daně sdělil, že s panem Pavlem Jedličkou ohledně pronájmu jednal, pan Jedlička ho jednou navštívil. Pan Opička mu ukázal prostor k pronajmutí, ale na pronájem se nakonec nedohodli, neboť prostor k provozování, tak složitého zařízení není vhodný, vyžadoval by značné stavební úpravy. Pan Opička odmítl, že by s panem Jedličkou podepsal jakoukoliv smlouvu, ani smlouvu o smlouvě budoucí. Dále pan Opička uvedl, že dle jeho názoru je provozování pyrolýzního zařízení v České republice dost nereálné. O místním šetření byl sepsán protokol o místním šetření dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu v návaznosti na ust. § 80 až § 84 daňového řádu.

Místní šetření u společnosti Votruba s.r.o.

Vzhledem k tomu, že jednatel daňového subjektu pan Jedlička správci daně nepředložil stavební projekt přestavby malého průmyslového objektu v Ústí nad Labem, rozhodl se správce daně provést místní šetření u společnosti Votruba s.r.o. Náhledem do obchodního rejstříku bylo správcem daně zjištěno, že společnost Votruba s.r.o. sídlí na tzv. „virtuální adrese“ a že jednatelem je ukrajinský státní příslušník Andryi Sauka s pobytem uvedeným na Ukrajině. Správce daně provedl místní šetření na uvedené virtuální adrese a zjistil, že společnost Votruba s.r.o. na této adrese nesídlí a není zde ani nijak označena. O tomto byl sepsán úřední záznam dle ust. § 63 daňového řádu.

Vyhodnocení místních šetření

Po vyhodnocení místního šetření u Advokátní kanceláře Novák a jednání s panem Jaroslavem Dostálem dospěl správce daně k závěru, že v případě fakturace od Advokátní kanceláře Novák, kdy tyto právní služby byly daňovému subjektu poskytnuty v souvislosti se zastupováním ve věci koupě a prodeje akcií společnosti Polanka a.s. a tudíž při přijetí těchto služeb bylo záměrem daňového subjektu použít je pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 54 odst. 1 písm. a) ZDPH s místem plnění v tuzemsku, nemá daňový subjekt nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH.

Správce daně částečně prostudoval daňovým subjektem předloženou Expertízní studii (Studii proveditelnosti Ústí nad Labem) a vzhledem k tomu, že tato studie byla předložena v anglickém jazyce a písemnosti vyhotovené v jiném, než českém jazyce musí být přeloženy do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje⁸⁴, vyzval správce daně daňový subjekt k překladu této studie do českého jazyka. Daňový subjekt tento překlad zaslal správci daně do datové schránky s vyjádřením, že překlad vyhotovil pan Dalibor Houška, zmocněnec společnosti Šumacher s.r.o. Správce

⁸⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 76 odst. 1, In: Sběrka zákonů ČR. 2009, částka 87, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280> dne 15.1.2021

daně porovnáním daňovým subjektem předložené expertízní studie a daňovým subjektem zasláným překladem do českého jazyka zjistil nesrovnalosti v překladu. Např. na straně 20 překladu do češtiny je v posledním odstavci uvedeno“*tato zpráva hodnotí pilotní projekt biopaliva v Ústí nad Labem v České Republice.*“. V anglické verzi není v tomto odstavci ani v této větě o Ústí nad Labem v České republice ani zmínka, je tam uvedeno...“*this report evaluates a pilot-scale biochar project in Little Rock.*“ Je tedy zřejmé, že Little Rock v Arkansasu byl vyměněn za Ústí nad Labem v České republice. V celém překladu do českého jazyka se nachází minimálně dalších 6 odchylek od originálního textu v anglickém jazyce, který byl správcem daně daňovým subjektem předložen.

Správce daně porovnal objednávku č. 52 na základě, které daňový subjekt objednal u společnosti Sebasto s.r.o. kalkulaci na úpravu objektu (vytvoření stavebního rozpočtu) spolu s předloženou kalkulací a zjistil, že na objednávce je požadováno vytvoření kalkulace v ulici Jana Podlipného čp. 30 v Ústí nad Labem, přičemž samotná kalkulace byla vytvořena na objekt v ulici Dvořákova čp. 108, což je ve vzájemném rozporu. Dále bylo správcem daně zjištěno, že přestože se jedná o kalkulaci, nejsou zde uvedeny žádné částky.

Po uskutečnění místního šetření u společnosti Komers s.r.o. se ještě více prohloubily pochybnosti správce daně o realizaci provozu pyrolýzní jednotky, neboť pan Karel Opička uvedl, že s panem Jedličkou žádnou smlouvu nepodepsal, což je v rozporu s tvrzením pana Jedličky, jednatelem daňového subjektu.

Ústní jednání s daňovým subjektem

V souvislosti s provedenými místními šetřeními se objevily nové okolnosti, které správce daně potřeboval projednat s daňovým subjektem. Za účelem domluvení jednání správce daně kontaktoval jednatele pana Pavla Jedličku, s kterým bylo dohodnuto, že se správce daně dostaví k jednání do sídla daňového subjektu a že u jednání bude přítomen i daňový poradce.

V dohodnutý den se správce daně dostavil do sídla daňového subjektu, kde byl přítomen pouze daňový poradce Ing. Radek Sobota, který v úvodu jednání správci daně předal plnou moc. Ing. Sobotovi byly mj. položeny otázky týkající se uzavření smlouvy na umístění pyrolýzní jednotky a na to v jaké fázi se nachází jednání s belgickým investorem společností Swap Ltd.. Dále správce daně opakovaně požadoval předložení stavebního projektu od společnosti Votruba s.r.o. Ing. Sobota správci daně sdělil, že na toto nemůže v současné době odpovědět, že vše zjistí od klienta a správci daně odpoví do 14 dnů ode dne jednání. O tomto jednání byl sepsán protokol o ústním jednání dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu.

Na finanční úřad se na základě substituční plné moci od Ing. Radka Soboty dostavila paní Klára Zemánková za účelem nahlížení do spisu souvisejícího s předmětnou daňovou kontrolou. Nahlížet do spisů je daňový subjekt oprávněn v souladu s ust. § 66 daňového řádu.

Ing. Radek Sobota plnou moc k zastupování daňového subjektu v souvislosti s daňovou kontrolou vypověděl. Výpověď plné moci byla doručena do datové schránky správce daně.

Správce daně obdržel podání od daňového subjektu, ve kterém se daňový subjekt vyjadřuje k otázkám položeným v rámci ústního jednání Ing. Sobotovi. K umístění pyrolýzní jednotky daňový subjekt uvedl, že k dnešnímu dni jsou ujednány smluvní podmínky s pronajímatelem společností Komers s.r.o. na pronájem prostor v Ústí nad Labem v Krátké ulici č.p. 20. Ke spolupráci s belgickou společností Swap Ltd. daňový subjekt uvedl, že s ní momentálně neprobíhají žádná jednání. Daňový subjekt předložil stavební projekt od společnosti Votruba s.r.o.

Po zhodnocení předloženého stavebního projektu od společnosti Votruba s.r.o. dospěl správce daně k závěru, že tento projekt rozhodně nemůže mít hodnotu 217 800,-Kč, kterou za něj daňový subjekt údajně v hotovosti zaplatil.

Za účelem zjištění adresy pobytu na území ČR jednatele Votruba s.r.o. pana Andryi Sauky správce daně zaslal dle ust. § 57 daňového řádu výzvu k poskytnutí údajů na Cizineckou policii ČR. Policie ČR v odpovědi uvedla, že pan Andryi Sauka měl v ČR povolen pobyt do 18. 3. 2018 a poté byl z ČR vyhoštěn.

4.3.3 Stížnost daňového subjektu

Správce daně obdržel do datové schránky od daňového subjektu novou plnou moc k zastupování. Touto plnou mocí daňový subjekt zmocňuje v souladu s ust. § 27 daňového řádu k jednání v souvislosti s daňovou kontrolou JUDr. Milana Vlčka.

JUDr. Milan Vlček se po předchozí domluvě dostavil na finanční úřad za účelem nahlížení do spisu souvisejícího s předmětnou daňovou kontrolou. Nahlížet do spisů je daňový subjekt oprávněn v souladu s ust. § 66 daňového řádu.

Stížnost

Do datové schránky správce daně byla doručena stížnost dle ust. § 261 odst. 1 daňového řádu proti postupu správce daně. Daňový subjekt považuje za nezákonný postup správce daně, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu a ukončil postup k odstranění pochybností, aniž by dle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu seznámil daňový subjekt s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt vytýká správci daně, že protokol o zahájení daňové kontroly neobsahuje nic o hodnocení dosavadních vyjádření a důkazních prostředků v tom smyslu, zda správce daně považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, případně důvody přetrvávajících pochybností. Daňovému subjektu také nebylo umožněno, aby ve lhůtě 15 dnů podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Daňový subjekt je tedy toho názoru, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně.

Dále daňový subjekt ve stížnosti uvádí, že při nahlížení do spisu prostřednictvím svého zmocněnce zjistil, že správce daně učinil několik místních šetření, týkajících se jeho obchodních partnerů a že z obsahu protokolů vyplývá, že správce daně pokládal osobám uvedeným v protokolu otázky v souvislosti s obchodní spoluprací s daňovým subjektem.

Daňový subjekt uvádí, že pokud správce daně provádí místní šetření, musí být vázán smyslem a účelem tohoto procesního postupu institutu, kterým je dle ust. § 80 odst. 1 daňového řádu zejména vyhledávání důkazních prostředků. Daňový subjekt cituje z nálezů Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02: *„Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (§ 8 odst. 1 věta první zákona č. 337/1992 Sb.), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodů ochrany práv daňového subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení (.....). I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.*⁸⁵

Na základě výše uvedeného daňový subjekt tedy považuje za nepřijatelný a protizákonný stav, kdy u osob a subjektů, označených ve shora uvedených protokolech, byla provedena místní šetření, při kterých jim byly kladeny otázky, přičemž fakticky se jednalo o výslechy, u kterých měl daňový subjekt právo být přítomen a klást svědkům otázky.

V závěru daňový subjekt uvádí, že žádá správce daně, aby prošetřil skutečnosti v této stížnosti uvedené, učinil nezbytná opatření k nápravě a daňový subjekt vyrozuměl do 60 dnů od doručení stížnosti.

Výsledek prošetření stížnosti

Ve vyrozumění o výsledku prošetření stížnosti správce daně uvedl, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s ust. § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť je zde uvedeno, že *„Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování*

⁸⁵ II. ÚS 232/02 ze dne 29.10.2002, dostupné z <http://kraken.slv.cz/II.US232/02> dne 27.1.2021

v *dokazování rozhodnutí o stanovení daně*.“ Vzhledem k tomu, že daňový subjekt po zahájení postupu k odstranění pochybností předložil velké množství dokladů a písemností, na základě, kterých správce daně shledal důvody, že pochybnosti jsou tak rozsáhlé, že nemohou být odstraněny v rámci postupu k odstranění pochybností, zahájil správce daně v rozsahu těchto pochybností daňovou kontrolu. V protokolu o zahájení daňové kontroly byly vyjmenovány doklady a písemnosti, které daňový subjekt předložil, včetně vyjádření jednatele daňového subjektu k přijatým plněním a daňovému subjektu bylo sděleno, že správce daně bude provádět další šetření a že k tomu vhodným nástrojem daňová kontrola. Sám jednatel daňového subjektu pan Pavel Jedlička s tímto postupem souhlasil, neboť uvedl následující: „*Postupu rozumím, už nevím, co bych k věci dodal vše, co jsem mohl, jsem uvedl.*“ Naopak by bylo v rozporu s judikaturou, kdyby správce daně nadále setrval v postupu k odstranění pochybností, neboť jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Ans 10/2012 – 52 „*postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má soužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově a personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně.*“⁸⁶

K námitce daňového subjektu, že mu nebylo umožněno, aby ve lhůtě 15 dnů podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků tedy, že daňový subjekt nebyl seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností a nebylo mu umožněno vyjádřit se a učinit odpovídající návrh, správce daně uvádí, že správce daně může přejít z probíhajícího postupu k odstranění pochybností a zahájit daňovou kontrolu i před uplynutím 15-ti denní lhůty, pokud pro tento postup shledá důvody. Z důvodu dodržení zásady přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti řízení by bylo v rozporu, pokud by správce daně již od určitého okamžiku v rámci prováděného postupu k odstranění pochybností věděl, že bude potřeba zahájit daňovou kontrolu, avšak „musel“ by nejprve zpracovat dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností, seznámit s ním daňový subjekt a dát mu možnost se k němu vyjádřit, přičemž bez ohledu na toto vyjádření

⁸⁶ 1 Ans 10/2012 – 52 – Daňové řízení: postup k odstranění pochybností, dostupné z <https://iudictum.cz/203/1-ans-10-2012-52> dne 27.1.2021

by pak pravděpodobně zahájil daňovou kontrolu. Nakonec i jednatel daňového subjektu v průběhu ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly uvedl, že „(...) nyní nemám, co bych k věci dodal vše, co jsem mohl, jsem uvedl.“

K provedeným místním šetřením správce daně uvedl, že správce daně je oprávněn provádět místní šetření a získávat tak informace, které povedou k získání důkazních prostředků potřebných pro správné stanovení daně. Správci daně je známo, že informace zjištěné při místních šetřeních není možno využít samy o sobě jako důkazní prostředky. Tyto informace však posunují dokazování v tom smyslu, že na jejich základě správce daně provede svědeckou výpověď za účasti daňového subjektu a daňovému subjektu, tak bude umožněno uplatnit jeho práva. Jak se již stalo v případě místního šetření, které bylo provedeno u společnosti Šumacher s.r.o. Svědecká výpověď pana Dalibora Houšky, který zastupoval společnost Šumacher s.r.o. při předmětném místním šetření, byla již provedena za přítomnosti daňového subjektu a zaznamenána v protokole o výsledku svědka. Svědek Dalibor Houška byl v souladu s daňovým řádem řádně poučen. Správce daně již informoval daňový subjekt o skutečnosti, že k podání svědecké výpovědi byly už předvolány další osoby a daňovému subjektu byla zaslána oznámení o konání svědeckých výpovědí.

Na základě výše uvedeného shledal správce daně stížnost daňového subjektu jako nedůvodnou.

4.4 Dokazování

Jak je již uvedeno v teoretické části této práce, je dokazování jednou z nejdůležitějších činností správce daně. Správce daně je odpovědný za zjištěný skutkový stav věci a při stanovení daně musí přihlídnout ke všem skutečnostem, které v rámci daňové kontroly vyšly najevo. V rámci dokazování jsou shromažďovány důkazní prostředky a jedním z nejvýznamnějších důkazních prostředků je výslech svědka.

4.4.1 Svědecké výpovědi

Vzhledem k tomu, že je správcem daně známo, že informace zjištěné při místních šetřeních nemůžou být samy o sobě použity jako důkazní prostředky, provedl správce daně svědecké výpovědi všech osob, u kterých byla místní šetření provedena.

Svědecká výpověď Mgr. Radoslava Nováka

Na Finanční úřad pro hl. m. Prahu se na základě předvolání osoby zúčastněné na správě daní (§ 100 odst. 1 daňového řádu) dostavil Mgr. Radoslav Novák, jednatel společnosti Advokátní kancelář Novák s.r.o. Za daňový subjekt se ke svědecké výpovědi na základě oznámení o konání svědecké výpovědi dostavil zmocněnec daňového subjektu JUDr. Milan Vlček. Daňový subjekt tedy využil svého práva být přítomen výpovědi svědka a klást mu otázky.

V úvodu jednání byl svědek správcem daně řádně poučen a bylo mu sděleno, že může nárokovat náhradu ušlých hotových výdajů a ušlého výdělku. Výslech svědka byl zaznamenán v protokolu o výslechu svědka dle ust. § 96 daňového řádu, sepsaném dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu.

Svědka Novák ke spolupráci s daňovým subjektem uvedl, že k této spolupráci už nemá, co dalšího říct, že vše řekl v průběhu místního šetření a vypověděl tedy, že předmětem poskytování právních služeb daňovému subjektu bylo zastupování ve věci koupě a prodeje akcií společnosti Vila Bertramka a později zastupování při dohodě o narovnání s prodávajícím projektem panem Dostálem. Správce daně již nepovažoval za nutné pokládat svědkovi další otázky. Na přání JUDr. Milana Vlčka bylo do protokolu zaznamenáno jeho vyjádření a to, že „dnešní výpověď svědka je zopakováním jeho výpovědi zaznamenané v protokolu o místním šetření, kdy svědek tuto svědeckou výpověď přečetl.“

Svědecká výpověď Jaroslava Dostála

Na Finanční úřad pro hl. m. Prahu se na základě předvolání osoby zúčastněné na správě daní (§ 100 odst. 1 daňového řádu) dostavil Jaroslav Dostál. Za daňový subjekt se ke svědecké výpovědi na základě oznámení o konání svědecké výpovědi dostavil zmocněnec daňového subjektu JUDr. Milan Vlček. Daňový subjekt tedy využil svého práva být přítomen výpovědi svědka a klást mu otázky.

V úvodu jednání byl svědek správcem daně řádně poučen a bylo mu sděleno, že může nárokovat náhradu ušlých hotových výdajů a ušlého výdělku. Výslech svědka byl zaznamenán v protokolu o výsledku svědka dle ust. § 96 daňového řádu, sepsaném dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu.

Jaroslav Dostál vypověděl, že jako vlastník společnosti Polanka a.s. řešil s panem Jedličkou prodej pozemku označeného jako Vila Bertramka. Po realizaci prodeje tohoto pozemku mělo dojít k odštěpení společnosti Polanka a.s., tzn. k prodeji akcií a měla nově vzniknout Vila Bertramka s.r.o. S panem Pavlem Jedličkou byla podepsána Akviziční smlouva, po podpisu Akviziční smlouvy se panu Dostálovi naskytla lepší nabídka, tak se s panem Jedličkou dohodli na ukončení této smlouvy formou vyrovnání, o kterém byl na základě doporučení advokáta sepsán notářský zápis. Pan Dostál tento Notářský zápis NZ 25/2020 správci daně předložil.

Svědecká výpověď Dalibora Houšky

Na Finanční úřad pro hl. m. Prahu se na základě předvolání osoby zúčastněné na správě daní (§ 100 odst. 1 daňového řádu) dostavil zmocněnec společnosti Šumacher s.r.o. pan Dalibor Houšky. Za daňový subjekt se ke svědecké výpovědi na základě oznámení o konání svědecké výpovědi dostavil JUDr. Milan Vlček, zmocněnec daňového subjektu. Daňový subjekt tedy využil svého práva být přítomen výpovědi svědka a klást mu otázky.

V úvodu jednání byl svědek správcem daně řádně poučen a bylo mu sděleno, že může nárokovat náhradu ušlých hotových výdajů a ušlého výdělku. Výslech svědka byl

zaznamenan v protokolu o výslechu svědka dle ust. § 96 daňového řádu, sepsaném dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu.

Svědék Houška ke spolupráci s daňovým subjektem uvedl, že společnost Šumacher s.r.o. uzavřela s daňovým subjektem Smlouvu o poradenské činnosti. Dále vypověděl, že se s panem Jedličkou, jednatelem daňového subjektu dohodli na investičním projektu vybudování pyrolýzní jednotky na zpracování odpadu a tvorbě uhlíkového zbytku a že pan Jedlička u něho objednal analýzu pro zahraničního investora v Belgii společnost Swap, která měla do tohoto projektu vložit finanční prostředky. Dalibor Houška vypověděl, že expertízní studii vypracoval on sám a že ji konzultoval s několika odborníky, konkrétně s profesorem z VŠCHT, jehož jméno, ale odmítl uvést. K překladu expertízní studie do českého jazyka uvedl, že ji překládal on sám a že odchylky mezi anglickou a českou verzí vznikly pravděpodobně překladem předchozí verze dokumentu. Dále Dalibor Houška vypověděl, že dodavatelem pneumatik do pyrolýzní jednotky měl být polský dodavatel. Dalšími dodavateli měli být dle Dalibora Houšky zemědělci okolo Ústí nad Labem, jejichž konkretizaci odmítl s tím, že je to zbytečné.

V závěru svědecké výpovědi bylo se zmocněncem daňového subjektu JUDr. Milanem Vlčkem dohodnuto, že daňový subjekt zajistí úředně přeložený překlad expertízní studie do českého jazyka.

Svědecká výpověď Karla Opičky

Vzhledem k tomu, že sídlo společnosti Komers s.r.o., jíž je pan Karel Opička jednatelem je v Ústí nad Labem a pan Opička preferoval uskutečnění svědecké výpovědi na Finančním úřadě pro Ústecký kraj, bylo mu správcem daně vyhověno. Pan Karel Opička se na základě předvolání osoby zúčastněné na správě daní (§ 100 odst. 1 daňového řádu) dostavil na Finanční úřad v Ústí nad Labem. Za daňový subjekt se ke svědecké výpovědi na základě oznámení o konání svědecké výpovědi dostavil JUDr. Milan Vlček, zmocněnec daňového subjektu. Daňový subjekt tedy využil svého práva být přítomen výpovědi svědka a klást mu otázky.

V úvodu jednání byl svědek správcem daně řádně poučen a bylo mu sděleno, že může nárokovat náhradu ušlých hotových výdajů a ušlého výdělku. Výslech svědka byl zaznamenán v protokolu o výslechu svědka dle ust. § 96 daňového řádu, sepsaném dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu.

Svědka Karel Opička vypověděl, že se u něho pan Jedlička byl jednou podívat na případné prostory k pronájmu a poté, že mezi nimi proběhla emailová komunikace, ve které pan Jedlička uvedl, že prostory pronajmout chtít nebude, že je možno je nabídnout někomu jinému. Dále vypověděl, že s daňovým subjektem žádnou smlouvu o pronájmu prostor nepodepsal a že v současné době ani není pro daňový subjekt žádný prostor rezervován.

Svěddecká výpověď Hynka Mácha

Na Finanční úřad pro hl. m. Prahu se na základě předvolání osoby zúčastněné na správě daní (§ 100 odst. 1 daňového řádu) dostavil jednatel společnosti Sebasto s.r.o. pan Hynek Mácha. Za daňový subjekt se ke svědecké výpovědi na základě oznámení o konání svědecké výpovědi dostavil JUDr. Milan Vlček, zmocněnec daňového subjektu. Daňový subjekt tedy využil svého práva být přítomen výpovědi svědka a klást mu otázky.

V úvodu jednání byl svědek správcem daně řádně poučen a bylo mu sděleno, že může nárokovat náhradu ušlých hotových výdajů a ušlého výdělku. Výslech svědka byl zaznamenán v protokolu o výslechu svědka dle ust. § 96 daňového řádu, sepsaném dle ust. § 60 až § 62 daňového řádu.

Svědka Hynek Mácha vypověděl, že společnost Sebasto s.r.o. s daňovým subjektem spolupracovala, že výsledkem spolupráce byla kalkulace na úpravu objektu a že k samotné realizaci nedošlo, protože se panu Jedličkovi zdála cena moc vysoká. Dále Hynek Mácha vypověděl, že on sám se na místě zakázky podívat nebyl, že tam byl jeho zaměstnanec pan Mykola Tsubera. Hynek Mácha si nepamatuje z jakého důvodu je na objednávce uvedena ulice Jana Podlipného 30, přičemž kalkulace byla prováděna v ulici Dvořákova 108. Na

otázku, v kalkulaci nejsou uvedeny částky, Hynek Mácha uvedl, že se jedná pouze o výkaz výměr a že ceny sdělil panu Jedličkovi do telefonu.

V závěru svědecké výpovědi zmocněnec daňového subjekt JUDr. Milan Vlček navrhl výslech pana Mykoli Tsubera a požádal svědka (Hynka Máchu) o adresu, kde se pan Tsubera vyskytuje, aby ho mohl správce daně předvolat.

4.4.2 Výzvy k prokázání skutečností

Správce daně obdržel do datové schránky od daňového subjektu výpověď plné moci JUDr. Milana Vlčka a zároveň novou plnou moc udělenou daňové poradkyni Ing. Miroslavě Vojtíškové, jako generální plnou moc. Výzvy k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu budou na základě udělené plné moci zaslány Ing. Miroslavě Vojtíškové.

Přijatá plnění od společnosti Advokátní kancelář Novák s.r.o.

Správce daně vyhodnotil dosud daňovým subjektem předložené a jím získané důkazní prostředky, včetně svědeckých výpovědí a dospěl k závěru, že daňový subjekt vyzve k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu.

Správce daně daňový subjekt vyzval ve lhůtě 15 dní ode dne doručení této výzvy k prokázání, že daňový subjekt v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2020 uplatnil nárok na odpočet daně na základě přijatého dokladu č. 202003 od dodavatele Advokátní kancelář Novák s.r.o. v souladu s ust. § 72 odst. 1 ZDPH, tedy že přijaté zdanitelné plnění bylo použito pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných pod písm. a) až e) ust. § 72 odst. 1 ZDPH.

V odůvodnění správce daně shrnul průběžné hodnocení důkazních prostředků, jako jsou důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a provedené správcem daně (místní šetření, vyhledávací činnost a svědecké výpovědi). A v závěru odůvodnění uvedl, že na základě předložené Smlouvy o poskytování právních služeb, uskutečněného místního šetření u Advokátní kanceláře Novák s.r.o., svědecké výpovědi Mgr. Radoslava Nováka,

kdy tyto právní služby byly daňovému subjektu poskytnuty v souvislosti se zastupováním daňového subjektu ve věci koupě a prodeje akcií společnosti Polanka a.s., tudíž při přijetí těchto služeb bylo záměrem daňového subjektu použít je pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 54 odst. 1 písm. a) ZDPH s místem plnění v tuzemsku, nemá daňový subjekt nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH. Tento závěr správce daně je podpořen i předloženou Akviziční smlouvou, kterou daňový subjekt uzavřel s Jaroslavem Dostálem a jejímž předmětem je prodej akcií společnosti Polanka a.s. Dále pak svědeckou výpovědí Jaroslava Dostála a předloženým Notářským zápisem NZ 25/2020.

Reakce daňového subjektu na výzvu k prokázání skutečností

Na výzvu k prokázání skutečností daňový subjekt reagoval písemností nazvanou „Vyjádření daňového subjektu k výzvě k prokázání skutečností“ (dále jen „vyjádření“). Ve vyjádření daňový subjekt uvedl, že právní služby nespádají pod ust. § 54 ZDPH, že právní služby mohou být poskytovány ve všech možných oblastech lidského konání a že se pořád jedná o právní služby, nikoliv činnost, pro kterou je tato služba poskytována a že tedy, právní služba není finanční činnost ve smyslu ust. § 54 ZDPH, i kdyby byla poskytována pro tyto činnosti. Právo na právní pomoc má totiž každý.

Přijaté plnění od společnosti Sebasto s.r.o.

Správce daně vyhodnotil doposud daňovým subjektem předložené a správcem daně získané důkazní prostředky a dospěl k závěru, že z dosavadního průběhu řízení není zřejmé, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, tak je uvedeno na daňovém dokladu č. 625183.

Správce daně daňový subjekt vyzval ve lhůtě 15 dní ode dne doručení této výzvy k prokázání, že daňový subjekt v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2020 uplatnil nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění dle daňového dokladu číslo 625183 v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH. Konkrétně, že plnění skutečně přijal v předmětu a rozsahu na dokladu uvedeném.

V odůvodnění správce daně mj. uvedl, že daňový subjekt si u společnosti Sebasto s.r.o. na základě objednávky č. 52 objednal vytvoření stavebního rozpočtu (kalkulaci na úpravu objektu) v ulici Jana Podlipného 30 v Ústí nad Labem. Společnost Sebasto s.r.o. místo toho daňovému subjektu předala kalkulaci na úpravu objektu týkající se jiné adresy, než si daňový subjekt objednal, a navíc bez uvedení cen, přestože se mělo jednat o kalkulaci. Daňový subjekt navrhl předvolat jako svědka Mykolu Tsuberu a do dnešního dne správci daně neposkytl adresu, na které se Mykola Tsubera zdržuje, aby ho správce daně mohl ke svědecké výpovědi předvolat.

Dále bylo daňovému subjektu sděleno, že sice v posuzovaném případě předložil daňový doklad, tento však dle tuzemské judikatury nepředstavuje automatickou „poukázku“ na odpočet daně, jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1Afs 10/2010-71 ze dne 16. 3. 2010 – „*ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“⁸⁷ Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v první řadě prokázána sama existence zdanitelného plnění, což vyplývá rovněž z judikatury Ústavního soudu, který ve svém usnesení ze dne 29. 9. 2004 sp. zn. III. ÚS 365/04 vyslovil, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“⁸⁸

⁸⁷ 1 Afs 10/2010-71 ze dne 6.3.2010, Nejvyšší správní soud, dostupné z <https://iudictum.cz/11552/1-afs-10-2010-71> dne 4.2.2021

⁸⁸ III. ÚS 365/04 ze dne 29.9.2004, Ústavní soud, dostupné z <https://iudictum.cz/133468/iii-us-365-04> dne 4.2.2021

Reakce daňového subjektu na výzvu k prokázání skutečností

Na výzvu k prokázání skutečností daňový subjekt reagoval vyjádřením, ve kterém uvedl, že přijal plnění od společnosti Sebasto s.r.o. v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu č. 625183, že v Ústí nad Labem bylo vytipováno několik lokalit a mezi nimi i ulice Jana Podlipného. Od této ulice se po příjezdu na místo ustoupilo a stavební rozpočet se vytvořil na objekt v ulici Dvořákova. Daňový subjekt znovu navrhl vyslechnout jako svědka pana Mykolu Tsuberu a uvedl jeho adresu, která je v Republice Uzbekistán.

Správce daně je až na výjimky povinen provést výslech navrženého svědka. Jak judikoval Nejvyšší správní soud, přestože provedení svědecké výpovědi může prodloužit celé daňové řízení, neznamená to, že správce daně může odmítnout navrženého svědka vyslechnout, to lze jen tehdy, jeli jedinou snahou daňového subjektu daňové řízení prodloužit.⁸⁹

Žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní

Na základě výše uvedeného správce daně v souladu se Smlouvou mezi Českou republikou a Republikou Uzbekistán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 28/2001 Sbírky mezinárodních smluv, platnou od 15. 1. 2001 zažádal o výslech svědka Mikoly Tsubera v Republice Uzbekistán. Jako důvod požadovaného správce daně uvedl, že provedení svědecké výpovědi je důkazním prostředkem, který správce daně nemá možnost provést sám v rámci své úřední činnosti, neboť u navrhovaného svědka nebyla zjištěna adresa pobytu v České republice.

V rámci svědecké výpovědi správce daně požaduje položit svědkovi tyto otázky:

1. Znáte společnost Sebasto?
2. Byl jste v roce 2019 a 2020 zaměstnancem společnosti Sebasto?
3. Jakou pracovní pozici jste ve společnosti Sebasto vykonával?
4. Znáte společnost Lesana (daňový subjekt)?

⁸⁹ Jak na svědky v daňové kontrole, dostupné z <https://danovky.cz/cs/jak-na-svedky-v-ramci-danove-kontroly> dne 12.2.2021

5. Znáte pana Pavla Jedličku?
6. Byl jste v někdy ve městě Ústí nad Labem v České republice? (pokud ano)
7. Z jaké důvodu jste byl ve městě Ústí nad Labem?
8. Týkala se cesta do Ústí nad Labem posouzení celkového stavu průmyslového objektu?
9. Na jaké adrese jste v Ústí nad Labem byl? V kolika objektech?
10. Kdo Vám řekl, v jakých halách se prohlídka uskuteční?
11. Jak jste se do Ústí nad Labem dopravil?
12. Komu jste předal podklady posouzeného objektu a jakou formou?
13. V jakém stavu objekt byl?
14. Je Vám známo, za jakým účelem se měl předmětný prostor prověřovat?
15. Byla pořízena fotodokumentace předmětného prostoru?

Vzhledem k probíhajícímu daňovému řízení správce daně požádal o provedení a zaslání výsledku provedeného výkonu v co nejkratším možném termínu, a to nejpozději do šesti měsíců ode dne obdržení žádosti.

Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci přerušuje lhůtu pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 4 daňového řádu, „*lhůta pro stanovení daně neběží po dobu – ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní do dne obdržení odpovědi (...)*“.

Odpověď na žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní

Odpověď na výše uvedenou žádost správce daně obdržel až po sedmi měsících od jejího odeslání. Z odpovědi zasláné uzbeckou daňovou správou vyplynulo, že Mykola Tsubera byl zaměstnancem společnosti Sebasto v letech 2019 a 2020, ale nikdy nebyl ve městě Ústí nad Labem a neposuzoval žádný objekt. Mykola Tsubera nezná společnost Lesana s.r.o. (daňový subjekt) ani pana Pavla Jedličku. Mykola Tsubera vypověděl, že pro společnost Sebasto pracoval jako dělník na různých stavbách v Praze.

4.4.3 Výzva k uplatnění práva

Na základě níže popsaného správce daně vydal výzvu k uplatnění práva podle ust. § 101 ve spojení s ustanovením § 6 odst. 2 daňového řádu a daňový subjekt vyzval ve lhůtě 30 dnů k uplatnění svého práva nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně.

Přijatá plnění od společnosti Šumacher s.r.o

Správce daně z vlastní evidence zjistil, že dodavatel daňového subjektu společnost Šumacher s.r.o. dne 17. 4. 2020 podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020, dne 25. 4. 2020 podala opravné daňové přiznání za předmětné zdaňovací období a vzniklou vlastní daň v celkové výši 725 000,-Kč neuhradila. Správcem daně bylo zjištěno, že součástí uskutečněných zdanitelných plnění je i daňový doklad č.625183, základ daně 1 800 000,-Kč, daň 378 000,-Kč vystavený na daňový subjekt, ale jak je uvedeno výše vlastní daň nebyla uhrazena.

Až po zahájení postupu k odstranění pochybností, respektive daňové kontroly daňový subjekt uhradil formou zvláštního zajištění daně dle ust. § 109a ZDPH částku 378 000,-Kč tzn., že daňový subjekt uhradil za poskytovatele (Šumacher s.r.o.) zdanitelného plnění daně. Je tedy zřejmé, že daň byla daňovým subjektem uhrazena účelově až po zahájení postupu k odstranění pochybností, respektive daňové kontroly za předmětné zdaňovací období.

Prostřednictvím svého zmocněnce JUDr. Milana Vlčka daňový subjekt doručil správci daně úředně přeložený překlad Expertízní studie (Studie proveditelnosti Ústí nad Labem) pro společnost Swap Ltd. do českého jazyka.

Správce daně bylo náhledem do belgického obchodního rejstříku zjištěno, že společnost Swap Ltd. byla do tohoto obchodního rejstříku zapsána dne 12. 11. 2019 a Helene Goessaert byla téhož dne jmenována ředitelkou, přičemž smlouva s daňovým subjektem byla podepsána již 20. 9. 2019.

Vyhledávací činností správce daně bylo zjištěno, že daňovým subjektem předložená Expertízní studie (Studie proveditelnosti Ústí nad Labem) v anglickém jazyce je zkopírovaná z 3 klíčových internetových zdrojů a že se tedy nejedná o originální dokument, který by vytvořil dodavatel Šumacher s.r.o. Správcem daně bylo dále zjištěno, že v obsahu studie nekorespondují uvedené názvy kapitol s těmi, které jsou uvnitř dokumentu a z celého dokumentu je patrna snaha upravit originál tak, aby vypadal, že tato analýza byla zpracována pro Českou republiku.

Na základě dosavadního dokazování dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt nárok na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 ZDPH z přijatého zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 625183 (od dodavatele Šumacher s.r.o.) uplatnil v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady č.2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), jelikož se účastnil transakce zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém mohl a měl vědět.

Správce daně v průběhu řízení ověřil jednak existenci Expertízní studie, jednak též skutečnost, že předmětné plnění bylo uskutečněno dodavatelem, uvedeným na daňovém dokladu č. 625183. Správci daně byla předmětná studie předložena a jednatel společnosti Šumacher s.r.o. potvrdil uskutečnění plnění ve prospěch daňového subjektu. Z těchto důvodů byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet z plnění uvedeným na dokladu č. 625183.

Z tuzemské judikatury a z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) vyplývá, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně, jak je uvedeno v rozsudku SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid, bod 41 „(...) *že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem.*“⁹⁰ Podvodem na DPH judikatura SDEU vymezuje situaci, kdy daňovým

⁹⁰ Rozsudek soudního dvora 21. června 2012, dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=CS&mode=ls> dne 6.2.2021

subjektem není odvedena určitá částka DPH a druhý daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Je to tedy situace, kdy jeden z účastníků neodvede DPH a další si ji odečte za účelem zvýhodnění v rozporu se Směrnicí. K tomu je nutno podotknout, že podvodné jednání je možno zkoumat až v případě, když jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně (což má správce daně v tomto případě za prokázané).

SDEU (C-624/15 ze dne 17. 5. 2017) vytvořil několika stupňový test, který je nutno dodržet, aby bylo možno daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu. Za prvé je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH vůbec došlo, pokud ano, je nutno určit na základě jakých objektivních okolností, zda daňový subjekt o podvodu měl nebo mohl vědět a následně se posuzuje, jestli daňový subjekt přijal taková opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil.⁹¹

V posuzovaném případě byl správcem daně detekován podvod na DPH, o čemž svědčí následující skutečnosti:

Identifikovaný podvod na DPH v posuzovaném případě

Z dokladů předložených daňovým subjektem a z vlastního šetření správce daně bylo zjištěno, že daňový subjekt se v předmětném zdaňovacím období účastnil podvodu na dani z přidané hodnoty. Do tohoto podvodu byly zapojeny dva články, a to společnost Šumacher s.r.o. a daňový subjekt. Předmětná transakce vykazuje níže uvedené níže uvedené nestandardní znaky:

- Společnost Šumacher s.r.o. se fakticky nezdržuje na adrese sídla zapsaném v obchodním rejstříku, což bylo správcem daně zjištěno při místním šetření, kdy zde nebyl nikdo zastížen. Společnost Šumacher s.r.o. si neplní své povinnosti vůči správci daně, u správce daně má evidovaný nedoplatek na dani z přidané hodnoty a od 8.8.2020 je tato společnost vedena ve veřejně dostupných registrech jako nespolehlivý plátce.

⁹¹ Rozsudek soudního dvora 18.5.2017, dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=195057&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3366014> dne 6.2.2021

- Daňový subjekt je společnost zabývající se realitním developementem, správou nemovitostí a poskytováním manažerských služeb. Realizace projektu pyrolýzního zařízení se tak zcela vymyká jeho běžné podnikatelské činnosti.
- Vyhledávací činností správce daně bylo zjištěno, že Expertízní studie, kterou měla pro daňový subjekt zpracovat společnost Šumacher s.r.o. je zkopírována z 3 klíčových zdrojů, nejedná se tak tedy o originální dokument. Dle tvrzení jednatele daňového subjektu, dle předložených dokumentů, a i dle svědecké výpovědi Dalibora Houšky se mělo jednat o Studii proveditelnosti v Ústí nad Labem v České republice, přičemž v dokumentu je uvedeno, „(...)tato studie se bude zabývat potenciální možností využití uhlí v Little Rock v Arkansasu.“

Skutečnosti, že realizace projektu pyrolýzy nebyla myšlena jako vážně míněný podnikatelský záměr, nýbrž jako nástroj pro neoprávněné čerpání odpočtu daně, nasvědčuje kromě zcela nevyužitelné studie proveditelnosti tohoto projektu, i to, že v průběhu daňového řízení nebylo zjištěno, že by daňový subjekt vyvíjel jakoukoliv aktivní činnost vedoucí k realizaci tohoto zamýšleného projektu. Daňový subjekt např. poměrně laxně přistupoval k získání prostor k pronájmu, kde mělo být zařízení umístěno, neboť, jak vyplynulo z vyjádření pana Karla Opičky, jednatel daňového subjektu se byl pouze jednou na předmětné prostory podívat a poté od úmyslu pronájmu ustoupil, přičemž dle vyjádření daňového subjektu již v lednu 2020 mělo dojít k návozu zařízení a v březnu měl být zahájen provoz. K ničemu takovému však nedošlo.

Dále nelze přehlédnout ani fakt, že zahraničním investorem projektu měla být společnost Swap Ltd., a to na základě smlouvy uzavřené dne 20. 9. 2019, přičemž tato společnost byla do veřejného rejstříku zapsána až dne 12. 11. 2019. I tato skutečnost vyvolává pochybnosti o tvrzení daňového subjektu ohledně financování projektu.

Dodavatel daňového subjektu společnost Šumacher s.r.o. podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020, ale vzniklou vlastní daň ve výši 725 000,-Kč neuhradil. Až po zahájení postupu k odstranění pochybností, respektive daňové kontroly, uhradil daňový subjekt formou zvláštního zajištění daně dle ust. § 109a

ZDPH daň za společnost Šumacher s.r.o. Je tedy zřejmé, že daň byla daňovým subjektem uhrazena účelově.

Z výše uvedené nestandardní obchodní transakce bylo jednoznačně identifikováno narušení daňové neutrality, kdy společnost Šumacher s.r.o. sice podala přiznání k dani z přidané hodnoty, ale vlastní daň neuhradila. Skutečnost, že vlastní daň byla následně uhrazena formou zvláštního zajištění daně, několik měsíců po uskutečnění zdanitelného plnění, neznamená, že nebyl spáchán podvod na dani z přidané hodnoty. Rozhodující je, že chybějící daň (vyplývající z neuhrazení daňové povinnosti společnosti Šumacher s.r.o.) existovala v okamžiku realizace podvodu na dani z přidané hodnoty, kdy v tomto okamžiku daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet daně, která nebyla do státního rozpočtu odvedena. Skutečnosti, ke kterým došlo až následně, nemohou být zohledňovány.

Správce daně má tedy za jednoznačně prokázané, že došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty tak, jak je chápe tuzemská a unijní judikatura.

Samotná existence daňového podvodu neumožňuje daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Jak vyplývá z uvedeného, je tedy nutno prokázat, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět měl a mohl. Z již uvedeného rozsudku SDEU ve věci Mahagében lze dovodit, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl v situacích, ve kterých existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu (tedy zde existují určité objektivní okolnosti).

Existence objektivních okolností v posuzovaném případě

- Expertízní studie byla zkopírována z 3 klíčových internetových zdrojů. Celá studie se zabývá problematikou pyrolýzy v USA a Belgii, nikoliv v Ústí nad Labem v České republice. Ze studie je patrná snaha ji upravit tak, že byla zpracována pro Ústí nad Labem v České republice. V závěru je hodnoceno zpracování dřevní štěpky, přičemž svědek Dalibor Houška vypověděl, že v plánované jednotce se mají spalovat pneumatiky, plasty a zemědělské produkty. Daňový subjekt tak po prostudování

Expertízní studie měl a mohl vědět, že se studie vůbec nezabývá pyrolýzní jednotkou v Ústí nad Labem v České republice, tak jak bylo daňovým subjektem požadováno.

- Daňový subjekt správci daně poskytoval nepravdivé informace o realizaci projektu. Jednatel daňového subjektu uvedl, že jsou již sjednány smluvní podmínky s pronajímatelem prostoru, přičemž dle sdělení majitele prostoru jednání s daňovým subjektem již byla ukončena.

Z judikatury SDEU jasně vyplývá, že jsou to daňové orgány, které mají povinnost právně dostačujícím způsobem prokázat, že nastaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno či poskytnuto plnění, věděla nebo mohla vědět, že se pořízením či přijetím tohoto plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz bod 43 rozsudku SDEU ze dne 6. 12. 2012, ve věci C 285/11 Bonik).⁹² Uvedené správce daně jednoznačně prokázal.

Jak vyplývá z výše uvedeného, objektivní okolnosti byly nalezeny a nyní je proto nutné daňovému subjektu umožnit, aby správci daně sdělil, zda a jaká přijal opatření, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu (viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 194/2017 – 34 ze dne 24. 5. 2018).⁹³ Následně je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře, či nikoliv.

Přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu

Ze zjištění správce daně nevyplývá, že by daňový subjekt činil jakákoliv opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH.

Správce daně v posuzovaném případě identifikoval jednak podvodný řetězec s chybějící daní, jednak objektivní okolnosti na základě, nichž daňový subjekt vědět měl a mohl, že se svými obchodními transakcemi účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

⁹²Rozsudek soudního dvora ze dne 6.12.2012, dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=131496&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3753999> dne 8.2.2021

⁹³ 9 Afs 194/2017 – 34 ze dne 24.5.2018, dostupné z 194_9Afs_1700034_20180529111934_20180529140016_prevedeno.pdf (nssoud.cz) dne 8.2.2021

Z výše uvedeného rozsudku NSS č. j. 9 Afs 194/2017 – 34 ze dne 24. 5. 2018 plyne, že dospěje-li správce daně k závěru o vědomé účasti daňového subjektu na podvodném jednání, má tento daňový subjekt oprávnění nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně. Z tohoto důvodu správce daně podle ust. § 101 ve spojení s ustanovením § 6 odst. 2 daňového řádu daňový subjekt vyzval ve lhůtě 30 dnů k uplatnění svého práva nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně. Pokud daňový subjekt svého práva nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně nevyužije, bude rozhodnuto v souladu s výše uvedenými závěry správce daně.

Reakce daňového subjektu na výzvu k uplatnění práva

Na výzvu k uplatnění práva daňový subjekt reagoval písemností nazvanou „Vyjádření daňového subjektu k výzvě k uplatnění práva“ (dále jen „odpověď na výzvu“). V odpovědi na výzvu daňový subjekt mj. uvedl, že správce daně v první řadě údajný podvod dovozuje z toho, že dodavatel daňového subjektu společnost Šumacher s.r.o. při zpracování studie použila zahraniční prameny, které podle potřeby kopírovala a upravovala. Daňový subjekt neshledává nic závadného na tom, že dodavatel pracoval se zahraničními prameny. Je naprosto běžné, že studie stejně jako různá stanoviska obsahují odkazy na prameny a dále obsahují citace v případě zkopírovaných textů. Daňový subjekt považuje za naprosto mylné tvrzení správce daně, že daň (DPH) za dodavatele zaplatil účelově až po zahájení postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt uvádí, že se o tomto dozvěděl, až od svého původního zmocněnce Ing. Radka Soboty. Dále v odpovědi na výzvu daňový subjekt znovu vytýká správci daně, že provedl místní šetření u dodavatelů daňového subjektu bez vědomí daňového subjektu, a že se tak jedná o „skryté svědecké výpovědi“.

4.5 Ukončení daňové kontroly

Daňová kontrola bude ukončena po novele daňového řádu, správce daně tedy nebude s daňovým subjektem projednávat zprávu o daňové kontrole a daňová kontrola bude ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly.

Vzhledem k tomu, že daňová kontrola bude ukončena „s nálezem“ musí správce daně dle zákona daňový subjekt nejprve seznámit s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění.

4.5.1 Výsledek kontrolního zjištění

U pojmu výsledek kontrolního zjištění je nutno zásadně rozlišit, zda se jedná o výsledek dosavadní (§ 88 daňového řádu) nebo výsledek konečný (§ 88a daňového řádu). Rozdíl mezi výsledkem dosavadním a konečným, ale neznamená, že výsledek dosavadní je pouze částečným nebo dílčím kontrolním zjištěním. „Naopak se jedná o zjištění v zásadě kompletní, které však teprve bude v zákonem předvídaném rozsahu ještě podrobeno interakci s daňovým subjektem, skrze niž se tento výsledek kontrolního zjištění stane konečným.“⁹⁴

Správce daně vyhodnotil všechny daňovým subjektem předložené a správcem daně získané důkazní prostředky, včetně odpovědí daňového subjektu na výzvy k prokázání skutečností a na výzvu k uplatnění práva a sepsal „dosavadní výsledek kontrolního zjištění.“

V dosavadním výsledku kontrolního zjištění správce daně k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním mj. uvedl následující:

Přijatá plnění od společnosti Advokátní kancelář Novák s.r.o.

Správce daně v první řadě vyjmenoval a vyhodnotil všechny důkazní prostředky související s přijatým plněním od společnosti Advokátní kancelář Novák s.r.o., včetně hodnocení místních šetření a svědeckých výpovědí (Mgr. Radoslava Nováka a Jaroslava Nováka). Správce daně dále vyhodnotil vyjádření daňového subjektu k výzvě k prokázání skutečností a uvedl, že správci daně je známo, že právní služby nejsou finanční činností ve

⁹⁴ Sněmovní tisk 580/0, část 5/6, Novela z.-daňový řád, s. 113, dostupné z <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=167322> dne 12.2.2021

smyslu ust. § 54 ZDPH a ani to daňovému subjektu ve výzvě k prokázání skutečností netvrdí. K právním službám od Advokátní kanceláře Novák s.r.o. správce daně uvádí, že tyto právní služby byly daňovému subjektu poskytnuty v souvislosti se zastupováním ve věci koupě a prodeje akcií společnosti Polanka a.s., a že prodej a koupě akcií jsou dle ust. § 54 odst. 1 písm. a) finanční činností. V případě koupě a prodeje akcií Polanka a.s. se tedy jedná o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k tomuto osvobozenému plnění (jak vyplývá s ust. § 72 ZDPH) a tím jsou v tomto případě právní služby, které byly daňovému subjektu poskytnuty v souvislosti se zastupováním ve věci koupě a prodeje těchto akcií. Prodej a koupě akcií nespádají pod plnění vymezená v ust. § 72 odst. 1 ZDPH, při jejichž plnění je daňový subjekt oprávněn k odpočtu daně.

Daňový subjekt neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění od dodavatele Advokátní kancelář Novák s.r.o. bylo přijato v souladu s ust. § 72 odst. 1 ZDPH, tedy že přijaté plnění bylo použito pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných pod písm. a) až e) ust. § 72 odst. 1 ZDPH.

Přijaté plnění od společnosti Sebasto s.r.o.

Správce daně vyjmenoval a vyhodnotil všechny důkazní prostředky související s přijatým plněním od společnosti Sebasto s.r.o., včetně místních šetření a svědeckých výpovědí (Hynka Máchy a Mykoli Tsubery). Správce daně opakovaně uvedl, že daňový subjekt si u společnosti Sebasto s.r.o. na základě objednávky č. 52 objednal vytvoření stavebního rozpočtu (kalkulaci na úpravu objektu) v ulici Jana Podlipného 30 v Ústí nad Labem. Společnost Sebasto s.r.o. místo toho daňovému subjektu předala kalkulaci na úpravu objektu týkající se jiné adresy, než si daňový subjekt objednal, a navíc bez uvedení cen, přestože se mělo jednat o kalkulaci. Existenci předmětné kalkulace nepotvrdila ani svědecká výpověď Mykoli Tsubery, která byla na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací provedena v Republice Uzbekistán.

Daňový subjekt neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění od společnosti Sebasto s.r.o. přijal v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH tedy, že ho skutečně přijal v předmětu a rozsahu na dokladu uvedeném.

Přijatá plnění od společnosti Votruba s.r.o.

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt ke stavebnímu projektu od společnosti Votruba s.r.o. již nepředložil žádné další důkazní prostředky, ani správci daně nesdělil konkrétní adresu, kde měla být přestavba provedena, daňový subjekt neprokázal, že toto zdanitelné plnění přijal v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH, tedy že ho skutečně přijal od dodavatele na dokladu uvedeném. Tento závěr potvrzuje i fakt, že se správci daně nepodařilo toto plnění u dodavatele ověřit, přičemž jednatelem společnosti Votruba s.r.o. je cizí státní příslušník bez pobytu na území ČR.

Přijatá plnění od společnosti Šumacher s.r.o

Správce daně do výsledku kontrolního zjištění uvedl všechna zjištění, která byla popsána ve výzvě k uplatnění práva, včetně jejich hodnocení a dále reagoval na vyjádření daňového subjektu k výzvě k uplatnění práva. K námitce daňového subjektu, že správce daně údajný podvod dovozuje z toho, že dodavatel daňového subjektu společnost Šumacher s.r.o. při zpracování studie použila zahraniční prameny, které podle potřeby kopírovala a upravovala, správce daně uvádí, že tomu tak není. Ve výzvě k uplatnění práva se správce daně mj. zabývá teorií podvodných řetězců, z které vyplývá, že dle judikatury SDEU je podvodem na DPH situace, kdy jeden daňový subjekt neodvede daň (DPH) a druhý si ji nárokuje, což bylo v tomto případě splněno. Až potom správce daně určil na základě, jakých objektivních okolností se daňový subjekt podvodu účastnil a jestli přijal taková opatření, aby své účasti na podvodu zabránil.

K námitce daňového subjektu, že není nic špatného na tom, když dodavatel pracoval se zahraničními prameny a z nich citoval, správce daně uvádí, že dodavatel ze zahraničních pramenů necitoval, ale že Expertízní studie byla ze tří klíčových zahraničních internetových zdrojů celá zkopírovaná.

K tvrzení daňového subjektu, že se o tom, že jeho dodavatel neuhradil daň (DPH) dozvěděl, až od svého tehdejšího zmocněnce Ing. Soboty uvádí správce daně, že tomu tak není, že již ve výzvě k odstranění pochybností správce daně jako důvod svých pochybností uvedl mj. *„společnost Šumacher s.r.o., která je dodavatelem daňového subjektu, neuhradila daňovou povinnost za březen 2020, což zakládá další pochybnost správce daně, zda došlo k uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.“*

K námitce daňového subjektu, že správce daně provedl místní šetření bez vědomí daňového subjektu a že se tak jedná o „skryté svědecké výpovědi“ uvádí správce daně, že se s tímto tvrzením daňového subjektu již vypořádal v odpovědi na stížnost daňového subjektu. Ve výsledku prošetření stížnosti správce daně mj. uvedl *„Správci daně je známo, že informace zjištěné při místních šetřeních není možno využít samy o sobě jako důkazní prostředky. Tyto informace však posunují dokazování v tom smyslu, že na jejich základě správce daně provede svědeckou výpověď za účasti daňového subjektu a daňovému subjektu, tak bude umožněno uplatnit jeho práva.“*

Na základě výše uvedeného správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet dle ust. § 72 a § 73 ZDPH na základě přijatého zdanitelného plnění od společnosti Šumacher s.r.o. **v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, jelikož se účastnil transakce zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém mohl a měl vědět.**

Projednání výsledku kontrolního zjištění

Správce daně projednal dosavadní výsledek kontrolního zjištění se zmocněnkyní daňového subjektu Ing. Miroslavou Vojtíškovou a s v souladu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu stanovil lhůtu 15 pro vyjádření daňového subjektu.

4.5.2 Zpráva o daňové kontrole

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt se ve stanovené lhůtě 15 dnů k výsledkům dosavadního kontrolního zjištění nevyjádřil, správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole obsahuje:

- a) odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly
- b) konečný výsledek kontrolního zjištění.

Daňovému subjektu bylo do datové schránky v souladu s ust. § 88a daňového řádu zasláno oznámení o ukončení daňové kontroly, jehož přílohou je zpráva o daňové kontrole. Doručením tohoto oznámení je daňová kontrola ukončena.

4.6 Kvalitativní výzkum

Na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu byl proveden rozhovor s vedoucí kontrolního oddělení (dále jen „vedoucí“) a s referentkou oddělení kontrolního (dále jen „referentka“), která je podřízenou této vedoucí. Vedoucí tuto pozici zastává 6 let a na finančním úřadě v kontrolním oddělení pracuje již od roku 2005. Naplní práce vedoucí je především metodické vedení týmu kontrolních pracovníků. Referentka pracuje v kontrolním oddělení od roku 2008. Ve své praxi se denně setkává s kontrolními postupy, jako je postup k odstranění pochybností a daňová kontrola.

Rozhovor

Rozhovor byl zaměřen na provádění daňové kontroly, zejména pak na novelu daňového řádu. Rozhovor se týkal následujících témat:

1. Vliv novely daňového řádu na proces daňové kontroly.
2. Jak tyto legislativní změny ovlivnily a ovlivní práci úředních osob.
3. Jak se tyto změny projeví v daňovém informačním systému ADIS.

Ad 1) K vlivu novely daňového řádu na proces daňové kontroly vedoucí uvedla, že doufá, že tato novela přispěje k lepšímu, ale že to ukáže až praxe. Co se týká vlivu novely

na zahájení a ukončení daňové kontroly vedoucí uvedla, že si myslí, že zejména změna v zahájení daňové kontroly bude mít do budoucna velký význam. Podle předchozí právní úpravy nebylo možno daňovou kontrolu zahájit bez součinnosti daňového subjektu. Správce daně musel daňový subjekt „sehnat“ a v rámci ústního jednání s ním kontrolu zahájit, jestliže se to správci daně nepodařilo, daňová kontrola nebyla zahájena nikdy, jestliže se mu to podařilo, byla kontrola zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly (tedy v den jednání). Této situace využívaly zejména podvádějící daňové subjekty, které se úmyslně bránily zahájení daňové kontroly. Některé daňové subjekty využívaly toho, že správce měl povinnost před zahájením daňové kontroly daňový subjekt neformálně pozvat a to dvakrát. Stávalo se, že daňový subjekt na toto neformální kontaktování správcem daně reagoval, ale v určený termín se buď bez omluvy nedostavil, nebo se omluvil a na další jednání se opět nedostavil, a takto to mohl protahovat v podstatě do nekonečna. V současné době je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ale dle metodiky Generálního finančního ředitelství se musí správce daně nejdříve pokusit daňový subjekt neformálně kontaktovat (např. telefonicky nebo zasláním sms) a dát mu vybrat, jestli chce kontrolu zahájit korespondenčně nebo při ústním jednání. Určitou nevýhodu spatřuje vedoucí v tom, že oznámení o zahájení daňové kontroly podepisuje dle podpisového řádu vedoucí oddělení a oznámení má formu rozhodnutí. V případě, že bude oznámení vystaveno v listinné podobě, musí na něm být kulaté úřední razítko a toto razítko mají pouze vedoucí oddělení, nikoliv referenti. V případě, že bude chtít referent zahájit daňovou kontrolu bezprostředně při jednání s daňovým subjektem např. při „překlopení“ postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, tak nebude mít u sebe k „dispozici ani vedoucího ani razítko“. Zatím žádná metodika neupravuje, jak tyto situace řešit. K ukončení daňové kontroly vedoucí uvedla, že v tomto nespátřuje, tak velkou změnu, jako v zahájení daňové kontroly, protože daňovou kontrolu šlo již před novelou daňového řádu ukončit bez součinnosti daňového subjektu, a to zasláním výsledků kontrolního zjištění potažmo zprávy o daňové kontrole do daňové schránky daňového subjektu a daňová kontrola byla ukončena dnem doručení zprávy o daňové kontrole.

Referentka k novele daňovému řádu uvedla, že největší změnu k pozitivnímu spatřuje ve změně v zahájení daňové kontroly. Dále uvedla, že před novelou daňového řádu, než mohl správce daně zaslat daňovému subjektu výzvu k zahájení daňové kontroly

(nyní zrušena), musel nejprve daňový subjekt dvakrát pozvat neformálním dopisem (oznámením) k zahájení daňové kontroly a to i daňový subjekt, který byl zjevně nekontaktní, a se správcem daně nespolečně pracoval. Řízení se tak zbytečně prodlužovalo. Referentka ještě uvedla, že posun spatřuje i v tom, že správce daně může podle nové právní úpravy přejít z postupu k odstranění pochybností „kdykoliv“ do daňové kontroly. Obecně k procesu daňové kontroly referentka uvedla, že velký problém spatřuje v tom, že v posledních několika letech přibýlo společností se sídlem na „virtuální adrese“. Takové společnosti na uvedené adrese fakticky nesídlí a správce daně je nemůže zastihnout. Zejména v Praze „virtuální adresy“ využívají mimopražské společnosti, které se v Praze chtějí schovat před finančním úřadem v místě jejich skutečného podnikání nebo takové společnosti, které se účastní daňových podvodů. Další problém vidí referentka v tom, že jednatelem některých společností jsou cizí státní příslušníci, kteří mají v obchodním rejstříku zapsanou adresu např. na Ukrajině. Tito cizí státní příslušníci většinou nemají ani povolen na území ČR. V případě, že správce daně potřebuje jednatele takové společnosti předvolat např. ke svědecké výpovědi, nemá jednatele předvolání kam poslat. Referentka se dokonce setkala se situací, že v obchodním rejstříku nebyl uveden žádný statutární orgán. Jako demotivující pro svou práci referentka uvedla, že *„když už nějaké daně doměříme, třeba i v milionových částkách vytvoříme doměrek tzv. na nástěnku, protože daňový subjekt ho nikdy nezaplatí a vymahačům se ho nepodaří vymoci, domnívám se, že se zejména na DPH musejí být vysoké nedoplatky.“*

Ad 2) Co se týká práce úředních osob, je vedoucí toho názoru, že změny v legislativě práci úředních osob zase, tak moc neovlivní. K zahájení daňové kontroly nebude sice podmínkou sehnat daňový subjekt, aby mohla být daňová kontrola zahájena, ale úřední osoba se bude muset dle metodiky pokusit daňový subjekt kontaktovat a dát mu na vybranou, jakým způsobem preferuje zahájení daňové kontroly. Pokus správce daně o kontaktování daňového subjektu musí být zaznamenán ve spisu. Úřední osoba bude muset sepsat úřední záznam, takže počet písemností, které musí úřední osoba vytvořit, se nijak nesníží. Vedoucí uvedla, že ještě před novelou daňového řádu, pokud se správci daně nepodařilo zahájit daňovou kontrolu, tak stanovil daň dokazováním dle § 92 daňového řádu nebo podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. K práci úředních osob, tedy k práci svých podřízených vedoucí zmínila, že největší problém spatřuje v jejich kvalifikaci.

Vedoucí uvedla, že „*Zejména v Praze se na finanční úřad nikdo nehrne, a když už se o tuto práci někdo uchází, jedná se většinou o lidi, kteří o daních a zákonech nic nevědí.*“ Z toho plyne, že se z velké části přijmou tito nekvalifikovaní pracovníci a ti se práci teprve učí za pochodu, a to není pro chod oddělení jednoduché. Ne každý se také na práci kontrola hodí, protože jednání s daňovými subjekty, zejména daňovými poradci nebývá jednoduché. Finanční správa pro úřední osoby organizuje různá školení, ale ta se rozhodně nevyrovňají vzdělání daňových poradců, kteří jsou často procesně zaměřeny na pár paragrafů a na nich správce daně tzv. „cvičí“.

Referentka spatřuje největší problém v tom, že když bude potřeba při jednání s daňovým subjektem v sídle daňového subjektu (ne na finančním úřadě) přejít z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu, nebude mít u sebe jako referent kulaté úřední razítko, které musí být na oznámení o zahájení daňové kontroly, včetně podpisu vedoucího oddělení a že tuto situaci zatím žádná metodika neřeší a ona si s ní bude muset na místě sama poradit. Dále referentka uvedla, že v současné době (v době pandemie COVIDU-19) úřední osoby nikdo ohledně novely daňového řádu neproškolil, v čemž referentka spatřuje obrovský problém, protože se jedná dle jejího názoru o největší novelu od doby účinnosti tohoto právního předpisu. V minulosti vždy probíhala v budově Finančního úřadu pro hl. m. Prahu hromadná školení při každé významnější novele zákona. V současnosti byly úředním osobám pouze emailem zaslány prezentace, ale nikdo jim metodiky nevysvětlil.

Ad 3) K informační úloze ADIS vedoucí uvedla, že práce s touto aplikací je pro úřední osoby čím dál složitější a časově velice zatěžující. Ještě tak před 10 lety si kontrolor v této aplikaci vygeneroval číslo jednacích a zadal do ní ukončení daňové kontroly jako podklad pro vyměřovací oddělení. Postupně se do této aplikace začal zadávat téměř každý úkon kontrolora. Z pozice vedoucí to není zase až tak složité technicky, protože vedoucí „pouze“ kontroluje, zda má podřízený vše dobře zadáno (časově je to také dost náročné), ale kontrolor stráví s touto úlohou spoustu času. Po novele daňového řádu se do této úlohy musí zadávat nové typy písemností nebo se z ní musejí přímo generovat, jako např. oznámení o zahájení daňové kontroly a ukončení daňové kontroly.

Referentka k systému ADIS uvedla, že po novele daňového řádu se z této úlohy musí generovat oznámení o zahájení daňové kontroly a oznámení o ukončení daňové kontroly. Oznámení o ukončení daňové kontroly není v současné době do systému nahráno, tak ho kontrolor zatím vystavuje v programu word. Jako problém referentka opakovaně zmínila, že oznámení o zahájení daňové kontroly musí podepsat vedoucí oddělení a musí být opatřeno kulatým razítkem, které nemá referent k dispozici (mají ho pouze vedoucí oddělení), což může být velký problém v případě zahájení daňové kontroly přímo u daňového subjektu. Referentka uvedla, že doufá, že se tento problém časem vyřeší a že praxe ukáže, jak nejlépe postupovat. Dále referentka uvedla, že práce s informačním systémem ADIS je pro kontrolora velice zatěžující a že jí někdy připadá, cituji *„Někdy mi připadá, že tady vůbec nejde o daně jako takové, ale pouze o to, co a jak je zadáno v ADISU, strávím spoustu času se zadáváním kontrolních úkonů, v případě řetězců třeba i celý pracovní den, aby bylo vše dobře zadáno, a stejně se stane, že na něco zapomenu, navíc je program technicky zastaralý.“*

5 Výsledky a diskuse

Daňová kontrola je významným institutem správy daní. Nejvíce kontrolovanou daní je daň z přidané hodnoty, která je nejvýznamnější daní z hlediska příjmů do státního rozpočtu. Na dani z přidané hodnoty bylo v období roku 2019 vybráno 431,6 mld. Kč a 67,5% z tohoto celostátního výnosu bylo připsáno státnímu rozpočtu. V posledních letech (2015–2019) byl zaznamenán nárůst inkasa DPH, což je přičítáno převážně zavedení elektronické evidenci tržeb.

V roce 2019 činily doměrky z daňových kontrol celkem 7 155 425 tis. Kč, z čehož 4 803 415 tis. Kč připadá na doměrky na dani z přidané hodnoty. Meziročně (2018-2019) došlo k poklesu daňových kontrol na DPH o – 29,5% a poklesu ukončených daňových kontrol o 11.2%, přičemž v roce 2018 bylo provedeno 5 256 daňových kontrol a v roce 2019 bylo provedeno 4 679 daňových kontrol. Finanční správa tento pokles spatřuje v zefektivnění analýz na základě, kterých dochází k odhalování řetězových podvodů, které je spojeno s delším dokazováním. Daňové kontroly daně z přidané hodnoty se zaměřují především na „řetězové podvody“ a neoprávněná čerpání nadměrných odpočtů.

5.1 Zhodnocení modelového příkladu daňové kontroly

Na základě podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 daňového subjektu Lesana s.r.o. vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v tomto přiznání. Daňový subjekt uplatnil odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění ve v celkové výši 895 650,-Kč a současně nevykázal žádná uskutečněná plnění.

Správce daně nejprve zahájil u daňového subjektu postup k odstranění pochybností. Tento postup byl zahájen doručením výzvy k odstranění pochybností do datové schránky daňového subjektu. Daňový subjekt byl vyzván, aby uvedené pochybnosti odstranil ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Ve stanové lhůtě daňový subjekt na výzvu správce daně reagoval, ale pochybnosti správce daně neodstranil. Správce daně měl tedy v souladu s daňovým řádem zahájit daňovou kontrolu. **Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahajována ještě před novelou daňového řádu, bylo povinností správce**

daně daňový subjekt kontaktovat a daňovou kontrolu s ním zahájit v rámci ústního jednání. Daňový subjekt se zahájení daňové kontroly opakovaně vyhýbal. **Pokud by byla daňová kontrola zahajována v současné době, tj. po novele daňového řádu, zaslal by správce daně do datové schránky daňového subjektu oznámení o zahájení daňové kontroly a v den doručení tohoto oznámení by byla daňová kontrola zahájena.** Pak už by bylo na daňovém subjektu, zdali by se správcem daně spolupracoval a předkládal další důkazní prostředky. V tomto případě se nakonec správci daně podařilo s jednatelem daňového subjektu daňovou kontrolu zahájit. Zahájením daňové kontroly byl automaticky ukončen postup k odstranění pochybností. V průběhu daňové kontroly byla správcem daně provedena místní šetření u dodavatelů daňového subjektu, která ještě víc prohloubila pochybnosti správce daně o přijatých zdanitelných plněních.

Prostřednictvím svého již druhého zmocněnce daňový subjekt podal stížnost proti postupu správce daně. Daňový subjekt považoval za nezákonný postup správce daně, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu a ukončil postup k odstranění pochybností, aniž by seznámil daňový subjekt s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností. Dále daňový subjekt považoval za nepřijatelný a protizákonný stav, kdy správce daně provedl místní šetření u dodavatelů daňového subjektu, při kterých byly kladeny otázky, přičemž se fakticky jednalo o výslechy svědků. Stížnost daňového subjektu byla správcem daně prošetřena a ve vyrozumění o prošetření stížnosti bylo daňovému subjektu k zahájení daňové kontroly mj. sděleno, že daňový subjekt předložil takové množství dokladů a písemností na základě, kterých správce daně shledal důvody, že pochybnosti jsou tak rozsáhlé, že nemohou být odstraněny v rámci postupu k odstranění pochybností a zahájil v rozsahu těchto pochybností daňovou kontrolu. **K tomuto je třeba uvést, že do nové právní úpravy byla výslovně zakotvena možnost přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly kdykoliv to správce daně uzná za vhodné (ust. § 89 odst. 4 daňového řádu) a správce daně nemusí daňovému subjektu sdělovat důvody ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly.**

K místním šetřením u dodavatelů daňového subjektu správce daně ve vyrozumění o výsledku prošetření stížnosti mj. uvedl, že je oprávněn provádět místní šetření a získávat tak informace, které povedou k získání důkazních prostředků potřebných pro správné

stanovení daně a že na jejich základě správce daně provede výslechy svědků. Za přítomnosti zmocněnce daňového subjektu byly výslechy svědků správcem daně provedeny, přesto i třetí zmocněnec daňového subjektu rozporoval správcem daně provedená místní šetření. Správci daně se nepodařilo kontaktovat společnost Votruba s.r.o., kde je jednatelem cizí státní příslušník a správce daně prostřednictvím Policie ČR zjistil, že tento nemá povolen pobyt na území ČR.

Na základě vyhodnocení důkazních prostředků správce daně daňovému subjektu zaslal výzvy k prokázání skutečnosti a výzvu k uplatnění práva. Daňový subjekt navrhl vyslechnout jako svědka pana Mykolu Tsuberu a uvedl jeho adresu, která je v Republice Uzbekistán. Vzhledem k tomu, že je správce daně povinen až na výjimky provést výslechy navrženého svědka, zažádal správce daně v souladu se Smlouvou mezi Českou republikou a Republikou Uzbekistán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 28/2001 Sbírky mezinárodních smluv, platnou od 15. 1. 2001 o výslechy svědka Mikoly Tsubera v Republice Uzbekistán. Po sedmi měsících správce daně obdržel odpověď, ze které vyplynulo, že Mikola Tsubera vůbec nezná daňový subjekt.

Po zhodnocení všech důkazních prostředků správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal ani jedno ze čtyř přijatých zdanitelných plnění. Co se týká přijatého plnění od společnosti Šumacher s.r.o. **bylo jednoznačně prokázáno, že se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH, o kterém mohl a měl vědět** (daňový subjekt mimo jiné zkopíroval Expertízní studii ze tří klíčových zdrojů a správci daně v průběhu řízení podával nepravdivé informace). Správce daně daňový subjekt v rámci ústního jednání, již se třetím zmocněncem seznámil s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění a stanovil lhůtu 15 dní pro vyjádření se daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že se daňový subjekt ve stanové lhůtě k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění nevyjádřil, **byla daňová kontrola ukončena zasláním oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole. Daňová kontrola byla ukončena již podle nové právní úpravy.**

Z výše uvedeného je zřejmé, že po novele daňového řádu došlo ke zjednodušení procesu zahájení daňové kontroly, neboť daňovou kontrolu lze zahájit i bez

součinnosti daňového subjektu. V situaci, kdy se daňový subjekt zahájení daňové kontroly vyhýbá, jako tomu bylo ve výše uvedeném případě, je mu do datové schránky zasláno oznámení o zahájení daňové kontroly a jeho doručení je kontrola zahájena. Dále je možno konstatovat, že došlo i ke zjednodušení procesu ukončení daňové kontroly, přičemž byl z nové právní úpravy vypuštěn institut projednání zprávy o daňové kontrole a daňová kontrola je ukončena doručení oznámení o ukončení daňové kontroly, jehož přílohou je zpráva o daňové kontrole. Tato změna se ukázala jako pozitivní v uvedeném modelovém příkladu daňové kontroly, kdy zmocněnec daňového subjektu již nereagoval na výsledek dosavadního zjištění daňové kontroly a správce daně mu tedy zaslal do datové schránky oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole a jejich doručení byla daňová kontrola ukončena.

5.2 Vyhodnocení rozhovoru

Z rozhovorů s vedoucí a referentkou kontrolního oddělení finančního úřadu vyplynulo, že obě vítají změny, které nastaly po novele daňové řádu, zejména pak ve způsobu zahájení a ukončení daňové kontroly. Referentka pak ještě jako pozitivní zmínila, že je po novele možno přejít „kdykoliv“ z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly.

Velký problém spatřuje referentka v sídlech společností na „virtuálních adresách“ a to zejména v Praze. Na základě této informace bylo zjištěno, že v současné době sídlí na „virtuální adrese“ asi 122 000 společností. V Praze je na „virtuálním sídle“ registrováno přibližně 98 000 subjektů. Dle obchodního rejstříku má sídlo na „virtuální adrese“ více než 30% společností. Absolutním vítězem mezi „virtuálními sídly“ je ulice Rybná v Praze, kde bylo v roce 2019 registrováno 7 045 společností, v roce 2018 jich bylo 4 740, z čehož je vidět nárůst tohoto fenoménu.⁹⁵ Jako další problém referentka zmínila, že jsou do obchodního rejstříku zapisováni jako jednatelé společností cizí státní příslušníci bez trvalého pobytu na území ČR.

⁹⁵ Přibývá firem s virtuálním sídlem, dostupné z <https://www.podnikatel.cz/clanky/pribyva-firem-s-virtualnim-sidlem-zname-10-nejoblíbenějších-virtualních-adres/> dne 3.3.2021

Na základě sdělení referentky, že jsou vytvářeny doměrky tzv. „na nástěnku“, které daňové subjektu nikdy nezaplatí ani se je nepodaří finanční správě vymoci s tím, že daňové nedoplatky zejména na DPH musejí být značné, bylo z Informací o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019 zjištěno, že hodnota daňových nedoplatků na vybraných druzích daní činila k 31. 12. 2019 celkem 35 400 mil. Kč.

V níže uvedené tabulce jsou poskytnuty údaje o objemu daňových nedoplatků na vybraných druzích daní v letech 2015-2019.

Tabulka 6: Vývoj objemu daňových nedoplatků k 31.12.2019 v letech 2015-2019 v mil. Kč

Druh příjmu	2015	2016	2017	2018	2019
DPH celkem	75 566	37 318	33 202	27 499	22 094
Spotřební daně	468	19	11	4	4
Daň z příjmů právnických osob	13 344	7 759	8 127	6 186	6 263
Daň z příjmů fyzických osob z příznání	8 234	4 548	3 506	3 111	2 898
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé	2 429	1 312	1 026	896	820
Daň příjmů vybíraná srážkou § 36	319	192	272	337	167
Daň z nemovitých věcí	857	616	510	448	414
Daň z nabytí nemovitých věcí	253	310	386	409	371
Daň dědická	8	6	5	5	5
Daň darovací	60	34	22	12	10
Daň z převodu nemovitostí	1 818	1 101	722	526	402
Daň silniční	1 324	739	530	431	379
Odvod z loterií §41b odst. 1	26	32	3	2	2
Odvod z loterií §41b odst. 2,3,4	93	93	19	0	0
Daň z hazardu	0	0	1	21	139
Ostatní příjmy, odvody a poplatky	3 058	1 780	1 981	1 731	1 432
Celkem	107 857	55 859	50 323	41 618	35 400

Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: převzato z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf dne 3.3.2021

Z uvedené tabulky je patrné, že největší nedoplatek, který dlouhodobě dominuje, je DPH s hodnotou 22 094 mil. Kč, což představuje 62,4% z celkových nedoplatků.

Co se týká oblasti vymáhání daňových nedoplatků, bylo z Informací o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019 zjištěno, že správce daně dle ust. § 149

daňového řádu zaznamenává evidenci vzniku, stanovení, splnění popřípadě jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplatků a případných převodů. Vývoj objemu vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků evidovaných Finanční správou je poskytnut v níže uvedené tabulce.

Tabulka 7: Daňové nedoplatky vymáhané a vymožené k 31.12. příslušného roku v mld. Kč

Rok	Nedoplatky vymáhané		Nedoplatky vymožené	
	Počet případů	Částka mld. Kč	Počet případů	Částka mld. Kč
2015	3 843 341	91,40	753 804	11,90
2016	2 913 200	44,10	773 843	13,30
2017	2 533 894	37,30	804 636	13,60
2018	2 338 316	30,90	746 609	12,90
2019	2 261 475	25,80	669 118	14,20

Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: převzato z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf dne 3.3.2021

Z uvedené tabulky je patrné, že v roce 2019 činila částka vymáhaných nedoplatků 25,8 mld. Kč a vymoženo bylo 14,2 mld. Kč, což je pouhých 55%.

Z vývoje objemu daňových nedoplatků a z přehledu vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků je tedy patrné, že daňové nedoplatky a jejich vymáhání představují problém, jak se v rozhovoru domnívala referentka. Je tedy zcela zřejmé, že by mělo dojít ke zvýšení efektivity vymáhání daňových nedoplatků.

Co se týká vlivu novely daňového řádu na práci úředních osob je vedoucí toho názoru, že jejich práci zase tak moc neovlivní, protože úřední osobě neubude počet písemností, které musí zpracovat, pouze se změní jejich forma. Z rozhovoru s vedoucí vyplynula její nespokojenost s kvalifikací svých podřízených.

Vedoucí i referentka shodně spatřují problém v daňovém informačním systému (ADIS), který úřední osoby neúměrně zatěžuje. Referentka dokonce uvedla, že má při své práci pocit, že vůbec nejde o výběr daní, ale pouze o zadávání dat do systému a dále zmínila, že je tento program technicky zastaralý. **Na základě tohoto sdělení bylo nahlédnuto do Zprávy o daních v České republice, kterou vydal Nejvyšší kontrolní**

úřad (dále jen „NKÚ“). V této zprávě NKÚ hodnotí oblast daní spravovaných Finanční správou a Celní správou v období let 2014-2017. NKÚ hodnotil ADIS s cílem prověřit jeho účelnost, hospodárnost a efektivnost vynaložených prostředků. Ve zprávě NKÚ uvedl, že ADIS byl uveden do provozu v roce 1993 a je klíčovým systémem prostřednictvím kterého zajišťuje Finanční správa administraci daňových povinností, které jen v roce 2017 představovaly hodnotu inkasa za vybrané druhy daňových příjmů ve výši 796 mld. Kč. **NKÚ vyhodnotil, že peněžní prostředky na provoz a další rozšíření zastaralého systému ADIS byly vynakládány neekonomicky, neúčelně a neefektivně.**⁹⁶

5.3 Návrhy na legislativní změny

Místní šetření vs. svědecká výpověď

V průběhu modelového příkladu daňové kontroly daňový subjekt podal stížnost proti postupu správce daně, přičemž považoval za nezákonné a nepřípustné, že správce daně provedl bez vědomí daňového subjektu místní šetření u jeho dodavatelů a kladl jim otázky. Daňový subjekt považoval toto jednání správce daně za skryté svědecké výpovědi. Toto konání správce daně rozporoval i druhý zmocněnec daňového subjektu. **Vzhledem k této skutečnosti by proto bylo vhodné upravit - zakomponovat do daňového řádu takové ustanovení, které by jasně říkalo, že v rámci vyhledávací činnosti může správce daně provádět místní šetření i bez vědomí daňového subjektu.** V současné právní úpravě není tato možnost jasně definována.

Obchodní rejstřík a virtuální sídla

Z modelového příkladu daňové kontroly i z rozhovorů s vedoucí a referentkou oddělení kontrolního finančního úřadu vyplynulo, že problémem jsou daňové subjekty, jejichž sídla jsou na tzv. „virtuálních adresách“ a do jejichž statutárních orgánů jsou zapisováni jako jednatelé cizí státní příslušníci bez trvalého pobytu na území ČR. Z tohoto

⁹⁶ Zpráva o daních v České republice, dostupné z https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich_1.pdf dne 4.3.2021

důvodu by bylo vhodné přijmout takové legislativní změny, které by rejstříkovým soudům zabránily zapsat do obchodního rejstříku osobu, která nemá prokazatelně trvalý pobyt na území ČR. Dále by bylo vhodné upravit § 429 občanského zákoníku – Sídlo podnikatele tak, aby bylo zcela zřejmé, že podnikatel musí být v sídle zapsaném ve veřejném rejstříku k zastížení. **Tato úprava by zcela jistě pomohla ke zvýšení efektivity vymáhání daňových nedoplatků, neboť jak je uvedeno v Informacích o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019, výše nedobytných pohledávek je mj. ovlivněna i nekontaktními daňovými subjekty bez reálného sídla.**

Zvýšení trestní odpovědnosti

V modelovém příkladu daňové kontroly daňový subjekt mj. uplatnil nárok na odpočet daně na základě plagiátu a správci daně opakovaně podával nepravdivé informace. Správci daně se podařilo prokázat, že se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH, přesto v trestním zákoníku není daňový podvod vůbec upraven. V dílu 2 trestního zákoníku – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové je v § 240 trestního zákoníku upraveno zkrácení daně, poplatku a povinné platby a v § 241 trestního zákoníku je upraveno neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.⁹⁷ **Bylo by proto vhodné do trestního zákoníku zahrnout i daňový podvod. Dále by se mělo uvažovat i o zavedení trestnosti v případě nesoučinnosti daňového subjektu se správcem daně.**

Další možné změny

Vedoucí kontrolního oddělení finančního úřadu uvedla, že je nespokojená se vzděláním a kvalifikací svých podřízených. Z rozhovoru vyplynulo, že práce kontrolora vyžaduje znalost a orientaci v několika zákonech. Vedoucí uvedla, že se na práci kontrolora hlásí nekvalifikovaní lidé, kteří se tuto práci učí, až za „pochodu“. **Bylo by proto vhodné, do českého vzdělávacího systému implementovat studijní obor,**

⁹⁷ Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40> dne 4.3.2021

z kterého by vyšli hotoví kontroloři, kteří by svými znalostmi mohli lépe čelit nástrahám daňových poradců.

Dále by na základě zprávy NKÚ bylo vhodné uvažovat o zavedení nového daňového informačního systému, který je již zastaralý a jeho provoz vyžaduje nepřiměřené finanční prostředky. **Kvalitními pracovníky a novým daňovým informačním systémem by jistě došlo k zefektivnění procesu daňové kontroly a tím i výběru daní v České republice.**

6 Závěr

Tato diplomová práce se zabývala procesem daňové kontroly, zejména pak po novele daňového řádu, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2021. Na modelovém příkladu daňové kontroly byla aplikována jednotlivá ustanovení daňového řádu. Vzhledem k tomu, že nejvíce kontrolovanou daní je daň z přidané hodnoty, byla jako modelový příklad vybrána právě kontrola daně z přidané hodnoty. Na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu byl proveden rozhovor s úředními osobami (vedoucí a referentkou kontrolního oddělení), který byl zaměřen převážně na proces daňové kontroly a to hlavně po novele daňového řádu a s tím spojených změn.

Do daňové kontroly správce daně „přešel“ z postupu k odstranění pochybností, který byl zahájen z důvodu uplatnění daně z přijatých zdanitelných plnění a současně nevykázání žádných plnění uskutečněných. Další pochybností správce daně bylo, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně od dodavatele, který neuhradil svoji daňovou povinnost. V průběhu daňové kontroly bylo správcem daně jednoznačně prokázáno, že se daňový subjekt zúčastnil podvodu na DPH.

Z popsaného modelového příkladu i z rozhovoru s vedoucí a referentkou kontrolního oddělení finančního úřadu **je zcela zřejmé, že po novele daňového řádu došlo ke zjednodušení procesu daňové kontroly a to zejména jejího zahájení, kdy již není nutná součinnost daňového subjektu.** Činnost správce daně usnadní i vypuštění instituty projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž je po novele daňová kontrola ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole. Další pozitivní změnou je, že do daňové kontroly z postupu k odstranění pochybností může správce daně přejít kdykoliv to uzná za vhodné. **Jako problém se v průběhu daňové kontroly ukázalo provedení místních šetření, která zmocněnci daňového subjektu opakovaně rozporovali s tím, že se jedná o skryté svědecké výpovědi. Na základě toho bylo navrženo zakomponovat do daňového řádu ustanovení, které by jasně říkalo, že v rámci vyhledávací činnosti může správce daně provádět místní šetření i bez vědomí daňového subjektu.**

Jako další legislativní změna bylo navrženo zabránění rejstříkovým soudům zapsat do obchodního rejstříku jako jednatele cizího státního příslušníka bez povoleného pobytu na území ČR a úprava § 429 občanského zákoníku – Sídlo podnikatele tak, aby bylo ze zákona zcela zřejmé, že podnikatel musí být k zastižení v sídle společnosti. **Tyto navržené změny by usnadnily práci pracovníků kontrolních oddělení a pomohly k zefektivnění vymáhání daňových nedoplatků.**

Podstatnou legislativní změnou by bylo zvýšení trestní odpovědnosti statutárních orgánů, přičemž by bylo vhodné **do trestního zákoníku zahrnout i daňový podvod**, který tam v současné době není nijak upraven. Mohlo by se uvažovat i o zavedení trestní odpovědnosti v případě nesoučinnosti daňového subjektu se správcem daně.

Další možnou změnou je navržení do českého vzdělávacího systému implementovat obor, z kterého by vyšli již hotoví kontroloři a dále pak **zavedení nového informačního systému, který by usnadnil práci zaměstnancům finanční správy a tím pádem zefektivnil výběr daní.**

Závěrem je nutno dodat, že novelou daňového řádu došlo ke zkrácení jednotlivých fází provádění daňové kontroly a tím pádem došlo ke zjednodušení kontrolních postupů a zároveň se určitým způsobem zabránilo obstrukcím ze strany daňových subjektů.

7 Seznam použitých zdrojů

- 1) KOBÍK, J. *Daňový proces, judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 2016, ISBN 978-80-7554-029-4.
- 2) KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A., 2018 *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí 1 vydání*. Praha: Vydavatelství Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-126-4.
- 3) KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád: změny do 1. 6. 2018*. Olomouc: ANAG, 2018, ISBN 978-80-7554-146-8.
- 4) KOPŘIVA, M. NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9.
- 5) KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- 6) MATYÁŠOVÁ, L. GROSSOVÁ, M. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*, 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha, Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.
- 7) VANČUROVÁ, A. LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- 8) ZATLOUKAL, T., 20011, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: Vydavatelství C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-366-0.
- 9) ŽIŠKOVÁ, M, BAXA, J a kol. *Daňový řád s komentářem I. Díl*. Praha: Woters Kluwer ČR, a.s., 2011 ISBN 978-80-7357-564-9.
- 10) Daňové příjmy rozpočtů krajů a obcí dle zákona o rozpočtovém určení daní, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/danove-prijmy-rozpocetu-kraju-a-obci-3736>.
- 11) Zpráva o daních v České republice, dostupné z <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-o-danich-v-ceske-republice-id10649/>.
- 12) Kompetence a činnosti GFŘ, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/kompetence-a-cinnosti-gfr>.
- 13) Kompetence a činnosti FÚ, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/financni-urady/kompetence-a-cinnosti-fu>.

- 14) Kompetence a činnost územních pracovišť finančních úřadů, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/kompetence-a-cinnost-uzemnich-pracovist>.
- 15) Kdo je vlastně správce daně, dostupné z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/kdo-je-vlastne-spravce-dane/>.
- 16) Parlament schválil novelu daňového řádu, která přinese online finanční úřad, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/parlament-schvalil-novelu-danoveho-radu-38681>.
- 17) Novela daňového řádu, dostupné z <https://www.notia.cz/novela-danoveho-radu/>.
- 18) Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456>.
- 19) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>.
- 20) Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.50071/15/7100-40124-506246, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/Metodika/Dr-Metodika>.
- 21) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0031_2Afs_0500057A_prevedeno.pdf.
- 22) ADIS, dostupné z <https://gist.cz/cz/software/adis>.
- 23) Informace GFŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU 45/2010 do zákona o DPH, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=10148%2F13%2F7001-21000-506729>.
- 24) Sněmovní tisk 580/0, část 5/6, Novela z.- daňový řád, dostupné z <https://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=167322>.
- 25) Daňová kontrola podle daňového řádu, aneb jak se správně chovat při daňové kontrole, dostupné z <https://www.gtnews.cz/publikace/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-aneb-jak-se-spravne-chovat-pri-danove-kontrole/>.
- 26) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008, dostupné z <https://www.danovykonzultant.cz/reserse/5-afs-143-2007-67>.

- 27) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0009_4Ans_1300015_prevedeno.pdf.
- 28) Jak probíhá daňová kontrola z finančního úřadu, dostupné z <https://www.apogeo.cz/napsali-o-nas/jak-probiha-danova-kontrola-z-financniho-uradu-4412/>.
- 29) Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j. 65447/14/100-40124-011654, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.
- 30) Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-164>.
- 31) Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf.
- 32) Plnění státního rozpočtu za leden až prosinec 2020, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/pokladni-plneni-sr-40434>.
- 33) II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002, dostupné z <http://kraken.slv.cz/II.US232/02>.
- 34) 1 Ans 10/2012 – 52 – Daňové řízení: postup k odstranění pochybností, dostupné z <https://iudictum.cz/203/1-ans-10-2012-52>.
- 35) 1 Afs 10/2010-71 ze dne 6. 3. 2010, Nejvyšší správní soud, dostupné z <https://iudictum.cz/11552/1-afs-10-2010-71>.
- 36) III. ÚS 365/04 ze dne 29. 9. 2004, dostupné z <https://iudictum.cz/133468/iii-us-365-04>.
- 37) Jak na svědky v daňové kontrole, dostupné z <https://danovky.cz/cs/jak-na-svedky-v-ramci-danove-kontroly>.
- 38) Rozsudek soudního dvora 21. června 2012, dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=CS&mode=ls>.
- 39) Rozsudek soudního dvora 18. 5. 2017, dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=195057&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3366014>.

- 40) Rozsudek soudního dvora ze dne 6. 12. 2012, dostupné z
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=131496&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3753999>.
- 41) 9 Afs 194/2017 – 34 ze dne 24. 5. 2018, dostupné z
[0194_9Afs_1700034_20180529111934_20180529140016_prevedeno.pdf](https://www.podnikatel.cz/clanky/pribyva-firem-s-virtualnim-sidlem-zname-10-nejoblíbenejsich-virtualnich-adres/).
- 42) Přibývá firem s virtuálním sídlem, dostupné z
<https://www.podnikatel.cz/clanky/pribyva-firem-s-virtualnim-sidlem-zname-10-nejoblíbenejsich-virtualnich-adres/>.
- 43) Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, dostupné z
<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40>.